



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,
874081, Timișoara
Tel : +0256 243947
Fax : +0256 243948
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

DECIZIE NR. 3452/11.01.2018

privind soluționarea contestației formulate de societatea ... SRL,
înregistrata la DGRFP ... sub nr. TMR DGR .../...

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ... a fost sesizat de AJFP Caras-Severin – Inspecție Fiscală, prin adresa înregistrată la DGRFP ... – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR DGR .../..., cu privire la contestația formulată de societatea ... SRL, CUI ..., cu domiciliul fiscal în mun. ..., str. ... nr. ..., jud. ..., și sediul procedural ales la ... SRL, cu sediul social în mun. ..., str. ... nr. ..., ap. ..., jud.

Contestația a fost depusă la AJFP ... – Inspecție Fiscală în data de ... sub numărul ... și a fost înregistrată la DGRFP ... sub numărul TMR DGR .../....

Contestația este semnată de administratorul societății ... SRL.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../... s-au stabilit obligații fiscale în suma totală de ... lei, reprezentând:

- TVA = ... lei;
- impozit profit = ... lei.

Societatea ... SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../..., respectiv suma de ... lei reprezentând impozit profit.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../..., respectiv ... (sub semnătura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de ...

Constatând că în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea ... SRL.

I. Societatea ... SRL a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .../... privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, comunicată în data de ... în baza

căreia organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare în suma totală de ... lei constând în:

- ... lei reprezentând impozit pe profit aferent unei baze suplimentare în suma de ... lei;
- ... lei reprezentând diferența suplimentară de taxă pe valoare adăugată aferente unei baze impozabile în suma de ... lei;

pe care le considera nelegale atât din punct de vedere al respectării prevederilor Codului de procedură fiscală, cât și din punct de vedere al corectei încadrări și interpretării a prevederilor Codului fiscal în cadrul constatărilor de fond solicitând să se dispună anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-CS .../..., pentru suma de ... lei, reprezentând debit impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2015 - 31.12.2016.

În fapt

La data de ... s-a emis Decizia de impunere nr. F-CS .../..., prin care organele de inspecție fiscală precizează că pentru anii 2015 și 2016 preturile cu care ... SRL achiziționează produsele de la persoane afiliate (... și ... din ...) nu respecta principiul valorii de piață.

În fapt, urmare faptului că în perioada 01.01.2011- 31.12.2015 ... SRL înregistrase și declarase pierderi fiscale în valoare totală de ... lei, precum și datorită faptului că așa cum se arată și în raportul de inspecție fiscală nr. F-CS-.../..., ... SRL este deținută în proporție de 100% de ... (...), iar în perioada analizată petenta a și derulat tranzacții semnificative cu societatea mamă, prin Dispoziția de măsuri nr. .../... s-a dispus întocmirea și prezentarea dosarului preturilor de transfer aferent perioadei supuse verificării pentru tranzacțiile cu persoane afiliate, în baza art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 2 alin. (2) din Ordinul nr. 442/2016 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

Din dosarul preturilor de transfer și respectiv din documentele analizate de către organele de control, acestea au reținut următoarele:

- ... SRL face parte din grupul ... care își desfășoară activitatea în domeniul comerțului online în principal pe piața din Europa și SUA. Cea mai importantă firmă a grupului este ..., societate germană cu sediul în; ... SRL a fost înființată pentru comerțul online cu anvelope din Europa de Est cu magazine în 12 țări printre care Bulgaria, Ungaria, Grecia, Croația, Cehia, Lituania, Letonia, Estonia, Slovacia și România;

- Principalele activități desfășurate de ... OE cu afiliații sunt: activitatea de distribuție (achiziția de marfă de la membri ai grupului ...), vânzarea de marfă către grup, achiziții de materiale consumabile (materiale de natură ambalajelor) de la ..., achiziția de licențe software de la ..., refacturate la nivel de cost a licențelor către grup, refacturate costuri cu transportul la preț de cost generate de livrarea de pachete către clienți ai altor firme din grup, recuperarea serviciilor de programare/IT la preț de cost, costuri cu finanțarea, servicii de mentenanță și administrare magazine online prestate de ... către ...;

- ... SRL nu se încadrează în intervalul intercuartilar în nici unul din anii analizați;

- Deși perioada verificată s-a întins în intervalul 01.01.2011- 31.12.2016, ... SRL nu a înregistrat efectiv activitatea pentru care a fost înființată ci a demarat activitatea de vânzare online doar în luna aprilie 2014 când a activat primul magazin online;

- Doar începând cu luna august 2015 ... SRL dobândește calitatea de client direct pentru producători de cauciucuri (din China), moment de la care poate să procure marfa și de la alți furnizori decât cei din grup. Obținerea calității de distribuitor direct de cauciucuri este un proces de durată care generează rezultate în

decurs de cativa ani, iar acceptarea treptata ca si distribuitor direct a permis ... SRL sa evite achiziționarea stocurilor de la ... si ..., economisind astfel (treptat si doar începând cu anul 2016) marja aplicata tuturor stocurilor achiziționate in cadrul grupului;

- La finele anului 2016 marja neta globala la nivel de grup a fost mult sub valoarea medianei calculate in dosarul preturilor de transfer pentru aceeași perioada;

- Marja bruta din exploatare determinate pentru tranzacțiile din cadrul grupului este una pozitiva;

- Rezultatul net din exploatare se datorează, in principal, cheltuielilor cu transportul, marketing-ul si publicitatea; costurile cu transportul sunt la un nivel ridicat raportate la totalul costurilor cu marfa, ca parte a politicii de marketing a ... SRL (suportarea cheltuielilor cu transportul in perioada de start-up); cheltuielile cu publicitatea si marketingul sunt direct corelate in perioada analizata cu creșterea cifrei de afaceri;

- ... a înregistrat achiziții de licențe in valori mari in perioada de start up, insa acestea nu au fost generatoare de pierderi ca urmare a faptului ca s-au recuperat prin refacturate de la partenerii din grup;

- Deși admit faptul ca societatea înregistrează valori mari in conturile de cheltuieli cu marketing, publicitate si transport (cea mai mare parte dintre acestea fiind achiziționate de la terți), concluzionează ca acestea nu au fost generatoare de pierderi pentru societate, ci ca prețul la care ... a achiziționat marfa de la afiliați a fost determinant pentru pierderile înregistrate de societate;

- Ținând cont de faptul ca societatea înregistrează venituri din vânzarea mărfurilor către terți ajustarea rezultatului fiscal presupune ajustarea cheltuielilor de exploatare ale societatii care includ cheltuielile cu mărfurile si către care se adresează in fapt ajustarea;

Organul de control constata ca pentru anii 2015 si 2016, din comparația marjei de profit a societatii cu intervalul de comparare prezentat in dosarul preturilor de transfer, din perspectiva prevederilor art. 19 alin. 5 din Legea 571/2003 respectiv art. 19 alin. 6 din Legea 227/2015 ... SRL nu respecta principiul valorii de piața in tranzacțiile care au ca obiect achiziția de marfa de la afiliați.

Astfel, in baza art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 11 alin. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control procedează la ajustarea cheltuielilor (după cum este necesar) pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzacției, stabilind valoarea medianei ca fiind prețul de transfer la preț de piața, insa organele de control au omis sa includă in Raportul de inspecție fiscala informații vitale pentru o analiza completa a stării de fapt a activitati contribuabilului respectiv:

- deși ... SRL a obținut calitatea de distribuitor direct de cauciucuri in anul 2015, aceasta s-a realizat (cu un singur furnizor) abia începând cu luna septembrie 2015 (când a avut loc primul import de bunuri din China); in acest sens subliniază faptul ca marfa astfel achiziționata era de o calitate inferioara celei produse in Europa de către producători consacrați pe piața de cauciucuri si se adresa doar unei mici pați din clientela societatii;

- luna septembrie marchează începutul celui de-al treilea trimestru dintr-un an si începutul sezonului de vârf pentru piața de cauciucuri, iar ca urmare includerea întregului an 2015 ca an de activitate la potențial maxim (deci in afara perioadei de start-up) este in opinia sa nejustificata, cu atât mai mult cu cat practic marca abia cel de-al doilea sezon de când societatea începuse efectiv sa isi desfasoara activitatea (aprilie 2014);

- ... SRL a achiziționat în mod constant în perioada analizată marfa de la societățile din grup la o marja de ..., însă, odată devenit distribuitor direct de la producător, a furnizat marfa societăților din grup cu o marja de 5%; așa cum a arătat și în analiza detaliată furnizată organelor de control ca anexa la punctual de vedere exprimat în scris, operațiunile de achiziție și furnizare de marfa (de altfel, singurele asupra cărora s-a aplicat o marja de profit în relația cu grupul) nu au fost niciodată generatoare de pierderi. În acest sens, din calculele detaliată în anexele deja furnizate, cât și din cele relevate contestației, rezulta clar următoarele marje brute în relația cu societățile afiliate în perioada analizată, astfel:

a) în anul 2015: ... lei;

b) în anul 2016: ... lei.

Deși în perioada 2015-2016 ... a achiziționat preponderent marfa de la afiliați, iar marja brută a fost una constant pozitivă, cheltuielile din exploatare care au influențat pierderea raportată de societate, generate de achiziția de servicii de marketing, publicitate și respectiv transport, au reprezentat factorul determinant pentru pierderile înregistrate de societate. Așa cum a arătat în repetate rânduri pe parcursul inspecției fiscale, față de alte societăți având același profil de activitate, ca urmare a politicii de marketing, ... SRL nu recuperează cheltuielile de transport de la clienți, ci le include în prețul de vânzare, fapt care, așa cum arată prin exemple concrete, a contribuit în mod evident la pierderea realizată de societate.

A. Fundamentarea contestației potrivit prevederilor codului fiscal

1) Referitor la noțiunea de "start-up"

În fapt, activarea celor 11 magazine online adiacente celui din România a durat până în luna august 2015, când societatea a deschis și ultimul magazin în Lituania, motiv pentru care considera că cel puțin până la acest moment societatea nu ar fi avut cum să înceapă să realizeze profit, ca urmare a faptului că etapa de start-up era încă în derulare (deși site-urile erau deja funcționale, data fiind natura pieței pe care operează, acestea mai necesitau investiții susținute în marketing și publicitate pentru a deveni profitabile).

Teoria economică arată în mod constant faptul că perioada de recuperare a investiției și de optimizare a raportului vânzări - profit este în medie de 5 ani.

Într-o industrie cu particularitățile celei realizate de către firmele din grupul ..., respectiv vânzări în mediu online, posibilitățile de câștigare a piețelor de desfacere sunt supuse unor limitări legate în principal de factori precum :

- Nivelul de acces al potențialilor cumpărători la tehnica de calcul adecvată care să permită plasarea comenzilor;

- Mediul de afaceri și nivelul educațional al potențialilor clienți;

- Nivelul de încredere al potențialilor clienți în noul furnizor se stabilizează după o experiență de minim doi ani;

- Concurența în continuă creștere.

Mai mult decât atât, raportat la legislația națională (prevederile art.6 din OUG nr.6/2011 pentru stimularea înființării și dezvoltării microîntreprinderilor de către întreprinzătorii tineri) se arată că o societate de tip SRL-D își poate menține statutul de "debutantă" pe o perioadă de 3 ani de la data înființării. Păstrând proporțiile și raportându-ne la activitatea ... SRL, în opinia sa această perioadă ar fi trebuit calculată de la data la care societatea a terminat efectiv perioada de investiții reușind să implementeze toate magazinele online așa cum planificase de la înființare.

In sensul celor de mai sus, organele de control au raportat raționamentul la anul in care societatea a fost efectiv înființată și nu la anul începând cu care ea a început să botina venituri din activitatea pentru care a fost înființată.

Aducerea în discuție a textului de lege menționat anterior a avut ca raționament lipsa unei definiții legate de noțiunea de "start-up"/ "debutant"/ în baza căreia organele de control să înțeleagă raționamentul societății cu privire la susținerea unei activități în pierdere.

Tot în legislația națională (Decizia Președintelui ANCS nr.9718/11.08.2008 pentru modificarea și completarea anexei nr. 2 a Deciziei Președintelui ANCS nr. 9055/18.02.2008 de aprobare a competiției pentru propuneri de proiecte de sprijin a start-up - urilor și spin-off-urilor inovative (cod POSCCE-A2-O2.3.1-2008-1) un start-up este definit ca: microîntreprinderi, sau întreprinderi mici cu personalitate juridică înființate în conformitate cu Legea nr.31/1990, cu modificările și completările ulterioare, care înregistrează o vechime de maximum 3 ani în anul depunerii proiectului.

Privitor la mențiunea din raportul de inspecție fiscală, conform căreia organele de control nu au interes aducerea în discuție a acestui text de lege, menționează că aceasta a avut ca raționament lipsa unei definiții legate de un termen uzitat în mod frecvent atât de mediul de afaceri, cât și de instituțiile publice (în special în alte domenii de interes decât cel fiscal).

Textul Deciziei nr. 9055/18.02.2008 nu trebuia interpretat în sensul tratării ... SRL ca o microîntreprindere, ci raportat la faptul că aceasta își începuse efectiv activitatea pentru care a fost înființată doar în cursul anului 2014, iar ca urmare perioada de "start-up" de 3 ani (așa cum este ea menționată de lege) trebuia interpretată și calculată începând cu acel moment, și nu cu anul înființării societății. Considera că acest raționament se aplică cu atât mai mult cu cât până în anul 2013, când societatea a început să investească în achiziția de licențe și servicii IT necesare dezvoltării magazinelor online prin care urma să își desfășoare activitatea, aceasta nu a obținut efectiv niciun venit de această natură.

Raționamentul era raportat la percepția legiuitorului cu privire la noțiunea de start-up și respectiv la perioada în care se considera justificat din punct de vedere economic ca rezultatele unei societăți să fie analizate prin prisma acestei noțiuni.

În contextul în care evidentele contabile arată că ultimul magazin online a devenit funcțional abia în luna august 2015, considera că organele fiscale ar fi trebuit să aibă în vedere atât anul 2015, cât și 2016, ca fiind an de start-up, și, în consecință, să nu procedeze la ajustarea marjei nete pentru acești ani. Mențiunea din raportul de inspecție fiscală, conform căreia în punctul de vedere formulat în scris, contribuabilul nu a făcut referire la anul 2016, este în opinia sa nejustificată în contextul în care momentul definitivării site-urilor de vânzare marca în fapt doar finalizarea perioadei de investiții. Ori, prin analogie, o societate, care are activități de producție și care își construiește propria hală, nu va putea fi considerată ca fiind complet funcțională, iar afacerea se considera dezvoltată decât după trecerea unei perioade de timp considerabile în care sistemul de producție să fie și complet funcțional. În fapt, lansarea site-urilor ar fi trebuit interpretată ca fiind doar o parte din perioada de start-up, în contextul în care doar de la acel moment ... putea începe să acumuleze clientela suficientă pentru susținerea și justificarea investițiilor făcute.

2) Referitor la raționamentul de aplicarea a ajustării rezultatului fiscal pentru anii 2015 și 2016

După cum se poate observa din situațiile sale financiare, compania a început să vândă efectiv doar din aprilie 2014 când primele magazine online au fost activate, iar

având în vedere ca aceasta piață este încă în curs de dezvoltare, cifra de afaceri înregistrată a fost încă insuficientă pentru acoperirea tuturor costurilor de dezvoltare.

Adiacent, așa cum a arătat deja, organele de control au ținut cont doar parțial de faptul că toate costurile cu serviciile IT și de mentenanța a magazinelor online sunt fixe, indiferent de cifra de afaceri a vânzătorului. Informațiile financiare puse la dispoziția organelor de control au arătat că în toți anii analizați, dar mai ales în perioada 2015-2016, marja brută înregistrată de societate (mai ales cea din tranzacțiile având ca obiect marfa achiziționată de la afiliați) a fost una pozitivă, iar, ca atare, considera că tranzacțiile derulate de societate cu o societate din grup nu au fost de natură a genera pierderile înregistrate de ... SRL.

Astfel, așa cum a arătat deja, în perioada 2015 – 2016, structura marjei brute (venituri din vânzarea mărfurilor - cheltuieli cu mărfurile - reduceri comerciale primite) și respectiv cea a rezultatului din exploatare ar fi trebuit privită din perspectiva faptului că deși societatea încă achiziționa marfa preponderent de la societăți afiliate, vânzarea acestora era destinată clienților terți.

În acest sens, la o defalcare a tranzacțiilor între grup/non-grup apare o discrepanță între valoarea rulajelor contului 607 raportată la cea a conturilor 707, fapt ce la o primă analiză releva (în mod eronat) o pierdere din exploatare potențial datorată tranzacțiilor din grup, astfel:

	TOTAL	AFILIATI	NON-AFILIATI	TOTAL	AFILIATI	NON-AFILIATI
Venituri din vânzarea mărfurilor
Cheltuieli cu mărfurile
Reduceri comerciale primite
MARJA BRUTA DIN VANZARI
Total venituri din exploatare
Total cheltuieli din exploatare
REZULTAT DIN EXPLOATARE		

În fapt, întrucât vânzările de mărfuri se realizau cu preponderență către terți, pentru a oferi o imagine fidelă a rezultatului din exploatare aferent activității principale a societății (comerțul en-detail cu cauciucuri și alte piese auto), se impunea determinarea unui procent de ajustare a cheltuielilor cu marfa achiziționată din cadrul grupului, necesar pentru alocarea părții din cheltuielile cu marfa către veniturile din afara grupului folosind următoarea formulă:

$$\text{alocare} = (\text{total rulaj grup ct 607} + \text{total rulaj grup ct. 609}) / (\text{total rulaj anual ct 607} + \text{total rulaj anual ct. 609})$$

Având în vedere că deși pentru perioada 2014 - 2016 cea mai mare parte a achizițiilor de marfa a fost în relația cu grupul, dar vânzarea acestora s-a realizat în afara grupului, a aplicat acest procent de alocare asupra întregii valori a veniturilor din vânzarea mărfurilor pentru a ajusta 707 aferent tranzacțiilor din grup. După cum se poate observa în toți anii analizați, urmare aplicării procentului de alocare, marja brută din exploatare împartită pe tranzacțiile din grup devine una pozitivă. În opinia sa, acest fapt demonstrează că în ceea ce privește tranzacțiile ... cu firmele din grup pentru achiziția de mărfuri, acestea nu sunt generatoare de pierderi:

	AFILIATI	NON-AFILIATI	AFILIATI	NON-AFILIATI
Procent cheltuieli<- cont 607+609 ICO in cheltuieli totale
Venituri efective din vânzări de mărfuri achiziționate din grup dar vândute în afara grupului (non- ICO) - aplicare procent
Total venituri efective din tranzacții în grup
Rezultat brut exploatare în cadru grupului (ICO) ct. 707- 607-609
MARJA BRUTA C1.707-607-609

3) Raportat la relația de cauzalitate dintre cheltuielile de exploatare de natura serviciilor de marketing, publicitate și transport și respectiv rezultatul din exploatare înregistrat de societate

În opinia sa, rezultatul net din exploatare se datorează în principal cheltuielilor cu transportul, marketing-ul și publicitatea, care, așa cum se poate observa la nivelul anului 2016, reprezintă cumulativ aproximativ 30% din totalul cheltuielilor cu marfa (...lei față de ...lei)

Deși în cursul anului 2016 aproximativ ...% din costurile de transport se recuperează de la firmele din grup (ca urmare a faptului că acestea din urmă au beneficiat de servicii de transport în baza contractelor încheiate de ... cu furnizori autorizați), costurile cu transportul (pe care ... nu le recuperează de la clienți decât ocazional) pentru vânzări de cauciucuri singulare și la un cost standard de ...lei/comandă) rămân în continuare la un nivel considerabil (aproximativ ...% din totalul costurilor cu marfa vândută către terți - non-ICO), fiind de natură a influența în mod negativ rezultatul din exploatare.

Subliniază că una din politicile de marketing aplicate de grupul ... în perioada de start-up o constituie suportarea costurilor cu transportul, fapt care datorită naturii bunurilor tranzacționate, atrage interesul clienților. Având în vedere că piața de vânzări online de cauciucuri este încă în expansiune, iar reticenta clienților cu privire la aceste costuri (care de multe ori se dovedesc a fi considerabile) este justificată, ... a fost nevoită ca pentru perioada de start-up să aplice aceste politici menite să îi garanteze un procent din piața pe care operează.

În fapt, organele de control au reținut doar în parte impactul avut de cheltuielile generate de serviciile de marketing și publicitate și respectiv transport. Faptul că serviciile de reclamă și publicitate (provenite de la furnizori terți) au crescut de la un an la altul, ca de altfel și cifra de afaceri, este în opinia sa irelevant raportat la faptul că acestea (împreună cu costurile de transport) au generat în cea mai mare parte pierderea societății.

Deși în perioada de start-up acest gen de costuri sunt justificate, în opinia sa, scopul oricărei societăți este ca în urma perioadei de start-up să reducă aceste costuri cu reclamă și publicitate, ca urmare a faptului că societatea și-a creat deja o piață și a dobândit imaginea necesară promovării produselor sale în mod indirect, sau cel puțin cu un cost mai mic de reclamă și publicitate. Astfel, considera că interpretarea dată de organele de control raportat la aceste costuri este una eronată, în sensul în care creșterea constantă a acestora odată cu cifra de afaceri arată faptul că societatea nu a atins pragul de breakeven, ci încă se află în perioada de start-up.

Politica grupului ... de practicare de prețuri competitive pentru produsele pe care le comercializează, are la bază mai ales dezvoltarea unei relații stabile și de durată cu

producătorii de cauciucuri. Obținerea calității de distribuitor direct de cauciucuri în relația cu producătorii este un proces de durată care generează rezultate în decurs de câțiva ani. Ca atare, doar începând cu luna septembrie 2015, ... a reușit să fie acceptat ca distribuitor direct al producătorilor și deci să evite achiziționarea stocurilor de la ... și ..., prin aceasta economisind marja de ... aplicată tuturor stocurilor achiziționate din cadrul grupului.

Considera că această dependență, nevoita de firmele din grup, este de asemenea elocventă în analiza perioadei de start-up a societății. În fapt, abia începând cu luna septembrie 2015 se marchează începutul percepției ... ca o societate de sine stătătoare capabilă să ofere suficientă credibilitate pentru a fi acceptată drept client direct pentru societăți, precum Continental, Bridgestone, Pirelli etc. Acest fapt nu echivalează însă, în opinia sa, cu raționamentul conform căruia societatea depășise perioada de investiții și dezvoltare incipientă și respectiv că se impunea ca aceasta să înceapă să realizeze profit din exploatare.

Organele de control rețin în raportul de inspecție fiscală faptul că în conformitate cu raportarea de final de an aferentă anului 2016 la nivel de grup, marja netă globală (calculată în funcție de EBIT) a fost de ...%, mult sub valoarea mediană calculată pentru aceeași perioadă. Totuși, în contextul în care marja prezentată are la bază un set de situații financiare consolidate, o ajustare a rezultatului înregistrat de ... ar presupune o ajustare a marjei la nivel de grup, care însă nu este susținută din punct de vedere economic și fiscal.

Privitor la perioada 2015-2016, se observă că deși societatea înregistrează constant pierderi din exploatare, acestea au la bază o creștere constantă și considerabilă a cifrei de afaceri, fapt ce arată o consolidare lentă dar clară a poziției sale pe piața vânzătorilor de cauciucuri. Informațiile financiare prezentate organelor de control au demonstrat de asemenea că pierderea înregistrată de societate nu provine din tranzacțiile cu alte firme din grup, acestea fiind în mod constant profitabile pentru

Deși organele de control au avut în vedere toate elementele prezentate anterior, au considerat în mod eronat că ... s-a aflat în perioada investițională doar în intervalul 2013-2014, iar, ca atare, la pagina 7 și 8 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS-.../..., au procedat la expunerea raționamentului de calcul pentru ajustarea rezultatului fiscal în sensul aplicării medianei intercuartilare prevăzute în dosarul preturilor de transfer pentru ajustarea rezultatului impozabil aferent anilor 2015 și 2016.

În opinia sa, raționamentul aplicat de organele de control nu se justifică ca urmare a faptului că o atare ajustare s-ar fi impus doar în condițiile în care constatările acestora ar fi arătat că pierderea din exploatare se datorează exclusiv relațiilor cu persoanele afiliate.

Astfel, considera că, față de cele arătate, rezultatul din exploatare trebuia analizat mai întâi raportat la relațiile cu partile afiliate și doar în contextul în care acesta se dovedea a fi unul negativ s-ar fi impus o ajustare a rezultatului cumulat al societății. Față de constatările și raționamentele prezentate de organele de control la paginile 7 și 8 din raportul de inspecție fiscală, considera că se impun următoarele precizări:

a) în ceea ce privește rezultatul negativ din exploatare aferent anului 2015 în valoare cumulată de ...lei:

- marja brută realizată din tranzacțiile cu mărfuri achiziționate de la persoane afiliate (venituri din vânzarea mărfurilor - cheltuieli cu mărfurile - reduceri comerciale primite) a fost una pozitivă: ... lei;

- marja brută realizată din tranzacțiile cu mărfuri achiziționate de la terți a fost una pozitivă: ...lei;

- cheltuielile din exploatare care au generat pierderea au fost generate in principal de tranzacții cu terții (constând in cea mai mare parte din cheltuieli cu marketing, publicitate si transport), respectiv: ...lei.

a) in ceea ce privește rezultatul din exploatare aferent anului 2016 in valoare cumulata de ...lei:

- marja bruta realizata din tranzacțiile cu mărfuri achiziționate de la persoane afiliate (venituri din vânzarea mărfurilor - cheltuieli cu mărfurile - reduceri comerciale primite) a fost una pozitiva: ... lei;

- marja bruta realizata din tranzacțiile cu mărfuri achiziționate de la terți a fost una pozitiva: ...lei;

- cheltuielile din exploatare care au generat pierderea au fost generate in principal de tranzacții cu terții (constând in cea mai mare parte din cheltuieli cu marketing, publicitate si transport), respectiv ...lei.

Așa cum a arătat deja, data fiind:

- teoria economica privind conceptul de start-up;

- abordarea legislativa privitoare la societățile debutante;

- valoarea costurilor cu transportul, marketingul si publicitatea, raportat la valoarea costurilor cu marfa, ca o politica clara de marketing aplicata de un start-up, considera ca rezultatele înregistrate de ... in perioada analizata sunt justificate, dar mai ales ca nu au o legătura directa cu tranzacțiile efectuate cu firmele din grup, iar ca atare nu se impunea ajustarea marjei nete in anii analizați.

In drept, isi întemeiază contestația pe următoarele considerente:

- conform art. 11 alin. (1) Cod Fiscal „*Organul fiscal este obligat sa motiveze in fapt decizia de impunere emisa ca urmare a neluării in considerate a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante in legătura cu scopul si conținutul tranzacției ce face obiectul neluării in considerare/reîncadrării, precum si a tuturor mijloacelor de proba avute in vedere pentru aceasta*”.

In opinia sa, in stabilirea diferențelor de ajustare a rezultatului din exploatare al ... SRL, organul fiscal nu a prezentat elemente relevante in legătura cu conținutul tranzacției si nici nu a luat in considerare suficiente mijloace de proba care sa susțină raționamentul sau.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../... s-au stabilit obligații fiscale in suma totala de ... lei, reprezentând:

- TVA = ... lei;

- impozit profit = ... lei.

Societatea ... SRL contesta parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../..., respectiv suma de ... lei reprezentând impozit profit.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscala încheiat la data de ... si înregistrat sub nr. F-CS .../..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../..., s-au stabilit următoarele:

Contribuabilul a fost supus inspecției fiscale pe preturi de transfer. Conform Notei TMR AIF nr. .../..., primita de la Compartimentul Preturi de Transfer ..., a fost stabilit un risc fiscal asociat preturilor de transfer.

Inspecția fiscală a preturilor de transfer a verificat dacă preturile de transfer practicate de contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate sunt preturi de piață și vizează tranzacțiile care se derulează între persoane afiliate.

Conform prevederilor art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 7 punctul 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea se afla în relații de afiliere directă cu ... din ... cod TVA DE..., care este asociatul unic al societății deținând 100% din capitalul social. De asemenea, societatea verificată se afla în relații de afiliere indirectă cu din ... având cod TVA DE ... al cărei asociat unic este care deține 100% din capitalul social al acesteia.

Tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate sunt atât de natura achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii de la acestea, cât și de natura livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii către acestea.

... SRL ... a înregistrat în această perioadă tranzacții semnificative cu societățile afiliate. Quantumul tranzacțiilor derulate între societatea supusă verificării și afiliații săi sunt prezentate pe larg în capitolul IV Dosarul preturilor de transfer.

Datorită existenței relațiilor de afiliere și a faptului că ... SRL ... înregistrează pierdere fiscală în suma de lei, s-a constatat că, contribuabilul prezintă risc fiscal asociat preturilor de transfer și a fost supus inspecției privind preturile de transfer.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarată comerțul cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule cod CAEN 4...2.

Activitatea desfășurată de societate în perioada supusă verificării are mai multe etape, după cum urmează:

- în perioada 2011-2012, s-a aflat în faza investițională - construcție clădire. Societatea a achiziționat terenuri în valoare de ... lei (cont 2011 "*terenuri*") pe care a construit imobilul din ..., str. ... nr. 3, în valoare de ... lei (cont 212 "*construcții*").

Conform Declarațiilor 101 privind impozitul pe profit depuse de societate, rezultatul fiscal obținut de societate este pierdere fiscală în suma de ... lei, ceea ce este normal în faza investițională.

- În anul 2013, începând cu luna iulie, ... a achiziționat intracomunitar licența HYbris în valoare de 2.820.701 lei (cont 208 "*imobilizări necorporale*") și software-ul aferent, necesare desfășurării viitoarei activități, respectiv comerțul online de anvelope.

Toate aceste investiții atrag după sine cheltuieli cu amortizarea, cu asigurările și cu impozitele și taxele locale semnificative.

Veniturile societății în anul 2013 sunt reprezentate de veniturile obținute din chirii (cont 706 "*venituri din chirii*") și refacturate de utilități (cont 758 "*Alte venituri din exploatare*"). Astfel, după finalizarea investiției, societatea închiriază o parte din clădire societății și recuperează cheltuielile cu utilitățile aferente prin refacturate.

De asemenea, spre sfârșitul anului 2013, societatea începe să recupereze costurile cu licențele achiziționate de către ..., dar utilizate la nivelul grupului prin refacturarea unei cote părți din licențele achiziționate către societatea afiliată din ... (cont 708 "*venituri din activități diverse*").

- Începând cu luna aprilie 2014, ... SRL pe lângă veniturile de natura chiriilor și refacturarilor de taxa utilizare și mentenanță licențe și utilități, începe să obțină venituri din vânzarea online de cauciucuri conform obiectului principal de activitate declarat concomitent cu continuarea investițiilor (deschiderea de noi magazine online de vânzare de cauciucuri).

Veniturile sunt înregistrate în contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor". Contul 707 este defalcat pe analitice deschise pentru fiecare din țările în care deține site-uri prin care vinde cauciucurile online respectiv; Grecia, Slovacia, Letonia, Estonia, Slovenia, Croația, Cehia, Ungaria, Serbia și respectiv România.

Vânzările de cauciucuri sunt înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise atât către persoane juridice cât și către persoane fizice.

În prima parte a perioadei, mărfurile sunt achiziționate intracomunitar de la societățile afiliate ... și ... și ulterior își extinde rețeaua de furnizori de anvelope prin achiziții direct de la terți.

Aferent activității de vânzare online de anvelope, ... începe să înregistreze cheltuieli cu transportul bunurilor tranzacționate (curierat). Transportul fie este refacturat de afiliatul ..., fie este suportat de societatea din România.

O altă categorie importantă de cheltuieli sunt cele cu reclama și publicitatea, având ca obiectiv extinderea continuă a pieței.

În această perioadă continuă investițiile în licențe respectiv ..., ..., ... etc.

Alte venituri sunt venituri din dobânzi și diferențe de curs valutar.

În perioada supusă verificării, societatea angajează următoarele tipuri de cheltuieli:

- cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute;
- cheltuieli cu chiria plătită pentru depozitul din ...;
- cheltuieli de publicitate;
- cheltuieli cu transportul mărfurilor;
- cheltuieli cu taxa de mediu;
- cheltuieli cu salariile personalului. Societatea are angajați în funcțiile de director general, agenți contractari achiziții, director departament informatic, consilier de justiție. În afara de directorul general, toți ceilalți angajați sunt cu timp parțial de muncă;
- cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale;
- cheltuieli cu serviciile de contabilitate, consultanța fiscală, administrare site AG;
- cheltuieli cu materiale consumabile, utilități și de întreținere a echipamentului IT.

Organul de inspecție fiscală a procedat la întocmirea Dispoziției de măsuri nr. .../..., prin care s-a solicitat întocmirea și prezentarea de către contribuabil a dosarului preturilor de transfer aferent perioadei supuse verificării pentru tranzacțiile cu persoanele afiliate, în baza art. 108 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile art. 2 alin. 2 din Ordinul nr. 442/2016 privind conținutul dosarului preturilor de transfer.

Scopul întocmirii dosarului privind preturile de transfer este acela de a verifica dacă tranzacțiile derulate de societate cu afiliații săi respecta principiul valorii de piață.

La finalul termenului acordat, ... SRL ..., a prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul preturilor de transfer.

Din analiza dosarului, echipa de inspecție fiscală a constatat că dosarul îndeplinește conținutul prevăzut de reglementările legale în vigoare, respectiv sunt prezentate date și informații despre:

- informații despre grup;
- informații despre contribuabil;
- prezentarea persoanelor afiliate și a sediilor permanente ale acestora implicate în aceste tranzacții;
- prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoane afiliate;
- prezentarea analizei funcționale;
- prezentarea analizei comparative;

- descrierea metodei de calcul al preturilor de transfer si argumentarea criteriilor de selecție a acesteia;

- concluzia analizei comparative din dosar.

... SRL ... face parte din grupul ... care este un grup de firme ce-si desfasoara activitatea in domeniul comerțului electronic in principal pe piața din Europa si S.U.A. Cea mai importanta firma a Grupului este ... societate germana cu sediul la

Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca, așa cum este prezentat in dosarul privind preturile de transfer, ... SRL ... a fost infiintata pentru comerț online cu anvelope din Europa de Est cu magazine in 12 tari, printre care Bulgaria, Ungaria, Grecia, Croația, Cehia, Lituania, Letonia, Estonia, Slovacia si, nu in ultimul rând România.

Fata de activitatea de comerț online, ... oferă si servicii IT către firmele din Grup, prin înființarea , întreținerea si actualizarea webshop-urilor existente , precum si prin recuperarea costurilor cu licențele achiziționate de către SC ... dar utilizate la nivel de grup.

In urma analizei funcționale, se constata ca principalele activitati desfășurate de cu afiliații sunt:

- activitatea de distribuție (achiziția de marfa de la membri ai grupului ...). ... achiziționează anvelope de la cu scopul exclusive de a le revinde prin intermediul site-urilor sale web;

- vânzarea de marfa către Grup;

- achiziții de materiale consumabile (materiale de natura ambalajelor) de la ...;

- achiziția de licențe software de la ...;

- refacturate de ... de cost licențe către grup;

- achiziții de echipament (linie de împachetare) de la ...;

- refacturate costuri cu transportul la preț de cost generate de livrarea de pachete către clienți;

- recuperarea serviciilor de programare/IT la preț de cost;

- achiziția/prestarea de servicii;

- costuri cu finanțarea (dobanzi plătite la contractele de împrumut semnate cu ...;

- servicii de mentenanta si administrare magazine online prestate de ... către

Pentru a demonstra ca tranzacțiile ... cu entitățile afiliate din Grup respecta principiul valorii de piața, contribuabilul a utilizat metoda marjei nete - TNMM, indicatorul financiar comparat fiind ales marja profitului operațional, având următoarea formula: profit operațional/cifra de afaceri.

De asemenea, in urma analizei comparative, prin documentația din dosarul prezentat s-a constatat faptul ca societatea verificata a realizat o analiza comparativa pe un eșantion de 10 societati. Intervalul intercuartilar privind marjele obținute de companiile comparabile identificate pentru perioada 2014-2016 este intre:

- cuartila inferioara este intre ...% si ...%;

- cuartila superioara este intre ...% si ...%.

cu o mediana cuprinsa intre ...% si ...%.

Din dosarul preturilor de transfer, contribuabilul concluzionează ca ... nu se încadrează in intervalul intercuartilar in niciunul din anii analizați.

Aceasta se datorează in opinia contribuabilului următoarelor aspecte de care organul fiscal ar trebui sa tina cont:

- in perioada 2011-2014, ... nu a desfășurat efectiv activitatea pentru care a fost infiintata, ci a fost intr-o etapa de dezvoltare in care a înregistrat costuri cu servicii de IT;

- compania a început sa vanda doar din aprilie 2014, când magazinele au fost activate;

- începând cu anul 2014, ... a început să își activeze magazinele online în alte 11 țări din Europa de Est;

- politica grupului ... de practicare de prețuri competitive pentru produsele pe care le comercializează are la bază dezvoltarea unei relații stabile și de durată cu producătorii de cauciucuri. Obținerea calității de distribuitor direct de cauciucuri este un proces de durată care generează rezultate în decurs de câțiva ani. Ca atare, doar începând cu 2015 ... a reușit să fie acceptat ca distribuitor direct al producătorilor și deci să evite achiziționarea stocurilor de la ... și ... prin această economisind marja de ...% aplicată tuturor stocurilor achiziționate din cadrul grupului;

- societatea precizează că în anul 2016 ... a înregistrat profit în suma de ... lei;

- la nivel de grup, la finele anului 2016, marja netă globală a fost de ...%, mult sub valoarea mediană calculată pentru aceeași perioadă.

Pentru o apreciere corectă și exactă a stării fiscale și analizarea detaliată a pierderilor înregistrate de contribuabil și cauzele care le-au generat, organele de inspecție fiscală au solicitat situații detaliate pe conturile de cheltuieli și explicații și lămuriri suplimentare.

Cu Adresa înregistrată la AJFP Caras Severin sub nr. 5459/19.10.2017, ... SRL a răspuns solicitării echipei de inspecție fiscală și a făcut următoarele precizări:

- ... a înregistrat constant tranzacții cu firmele din grup (... și ...) în sensul achizițiilor de marfă și respectiv al refacturării de costuri din exploatare (servicii IT, licențe și ocazional mijloace fixe);

- cea mai mare parte a cheltuielilor din exploatare înregistrate de ... o reprezintă cheltuielile cu marfa, urmate de cele cu transportul, respective marketing și publicitate. În relația cu grupul, costurile cele mai ridicate sunt generate de marfa care se facturează cu marja de profit și serviciile de transport care se refacturează la preț de cost;

- la o defalcare a tranzacțiilor între grup/nongrup apare o discrepantă între valoarea rulajelor contului 607 raportată la cea a conturilor 707, ceea ce releva o pierdere din exploatare datorată tranzacțiilor din grup. Acest lucru nu este însă real întrucât vânzările de marfă sunt efectuate către clientul din afara grupului (persoane fizice și juridice);

- pentru a oferi o imagine fidelă a rezultatului din exploatare aferent activității principale, contribuabilul determină un procent de ajustare a cheltuielilor cu marfa achiziționată din cadrul grupului, necesară pentru alocarea părții din cheltuielile cu marfa către veniturile din afara grupului;

- după aplicarea acestui procent de alocare asupra întregii valori a veniturilor din vânzarea mărfurilor pentru a ajusta contul 707 aferent tranzacțiilor din grup, în toți anii analizați marja brută din exploatare devine una pozitivă. Astfel, contribuabilul concluzionează că tranzacțiile ... cu firmele din grup pentru achiziția de mărfuri nu sunt generatoare de pierderi;

- în ceea ce privește restul tranzacțiilor cu firmele din grup acestea s-au făcut la nivel de preț de cost, neavând un impact asupra rezultatului din exploatare al ...

- rezultatul net din exploatare se datorează în principal cheltuielilor cu transportul, marketingul și publicitatea. Costurile cu transportul sunt la un nivel considerabil din totalul costurilor cu marfa vândută către terți. Acest lucru face însă parte din politica de marketing a grupului ..., respectiv suportarea costurilor cu transportul pentru că în perioada de start-up să-i garanteze un procent din piața pe care operează.

În concluzie, rezultatele înregistrate de societate în perioada 2012-2014 sunt justificate ca urmare a faptului că ... se afla în faza incipientă a investițiilor necesare demarării activității.

În ceea ce privește perioada 2014-2016, ... concluzionează ca deși se înregistrează constant pierderi din exploatare, cifra de afaceri a societății crește constant și considerabil. Concluzionează că de vina pentru rezultatul negativ din exploatare sunt costurile cu transportul, marketingul și publicitatea.

Echipa de inspecție fiscală a ținut cont de amendamentele și motivațiile societății.

Referitor la observația contribuabilului că una din cauzele pierderii nete din exploatare ar fi costul ridicat al cheltuielilor cu marketingul și publicitatea echipa de inspecție a reținut faptul că într-o economie de piață cheltuielile cu marketingul, reclama și publicitatea efectuate de o societate trebuie să fie efectuate în scopul realizării ulterioare de venituri impozabile. Având în vedere natura activității desfășurate – comerțul online cu anvelope este clar că acest domeniu necesită costuri mari de publicitate, angajarea acestora având ca scop final extinderea pieței pe care acționează societatea.

În acest sens, echipa de inspecție fiscală a constatat că, în cazul contribuabilului analizat, există o corelație indiscutabilă între efectuarea cheltuielilor de reclamă și publicitate și creșterea ulterioară a vânzărilor firmei (cifra de afaceri).

Astfel, este sugestiv să arate următoarele:

- cifra de afaceri realizată în anul 2014 a fost de lei. Cheltuielile de marketing, reclama și publicitate au fost în sumă de ... lei;

- cifra de afaceri realizată în anul 2015 a fost de lei. Cheltuielile de marketing, reclama și publicitate au fost în sumă de ... lei;

- cifra de afaceri realizată în anul 2016 a fost de ... lei. Cheltuielile de marketing, reclama și publicitate au fost în sumă de ... lei.

Edificator este faptul că, în toată perioada, aceste cheltuieli de marketing, cu reclama și publicitatea sunt servicii achiziționate în principal de la nongrup, respectiv de la independenți în baza contractelor încheiate.

Astfel, în anul 2014, achizițiile cu aceste servicii de la independenți sunt în procent de ...%, din totalul cheltuielilor efectuate, în anul 2015, sunt în procent de ...% , iar achizițiile de la independenți în anul 2016 sunt în procent de ...%.

În ceea ce privește cheltuielile cu transportul acestea au constituit element de cost dar și element de venit prin refacturările și corecțiile între afiliați.

Echipa de inspecție fiscală a ținut cont de observațiile contribuabilului și în urma propriei analize efectuate reiese că până la data de 31.12.2014 societatea se afla în faza de demarare a investițiilor - start-up și, prin urmare, perioada de până la anul fiscal 2014 nu va face obiectul vreunei ajustări din punct de vedere al preturilor de transfer. Precizează că în această perioadă au fost create și dezvoltate site-urile pentru vânzările online, au fost efectuate cheltuieli mari cu licențele, serviciile IT, software-urile etc.

În ceea ce privește anii fiscali 2015 și 2016, aceștia vor face obiectul ajustărilor pe preturi de transfer din următoarele motive:

- din Dosarul preturilor de transfer întocmit de societate la capitolul Date financiare (pag. 25), rezulta că în anul 2016 se înregistrează un profit consolidat la nivel de grup de ... mii euro cu ...% față de anul precedent;

- în perioada de start-up, achizițiile de licențe nu au generat rezultate negative deoarece aceste costuri au fost recuperate prin refacturate către partenerii din grup,

- de asemenea, activitatea de servicii de transport cu persoanele afiliate se desfășoară la valoare de cost, reprezentând refacturarea în/din ambele direcții. Apreciază că aceste operațiuni, regăsite atât pe cheltuieli cât și venituri, per total perioada 2014-2016 nu constituie motivul pierderilor. Mai mult, în anul 2016 se

procedează la corecții de costuri pe relația cu afiliatul în ceea ce privește cheltuielile cu marfa (reduceri comerciale) și cheltuielile de transport, corecții aferente perioadelor anterioare;

- conform celor prezentate de societate în dosarul preturilor de transfer și faptului că, așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile cu marketingul, publicitatea și cele de transport nu au influențat rezultatul din exploatare al societății, concluzia echipei de inspecție fiscală este că prețul cu care ... SRL a achiziționat marfa de la afiliați a condus la realizarea de pierdere din exploatare.

În concluzie, echipa de inspecție fiscală constată că pierderea din exploatare înregistrată de societate este atribuibilă exclusiv activității de achiziție/vânzare de mărfuri (anvelope).

... SRL a achiziționat de la persoane afiliate în perioada verificată marfa constând în anvelope în procent de ... în 2015 și ... în 2016 (... în 2014) și la un preț de achiziție cu o marjă de profit de ..., astfel că aceste costuri se consideră supradimensionate și controlate de persoana afiliată și cele care au determinat direct rezultatele negative ale exercițiilor financiare.

Ținând cont de faptul că societatea înregistrează venituri din vânzarea mărfurilor către societăți independente, ajustarea realizată de echipa de inspecție presupune ajustarea cheltuielilor de exploatare ale societății, care includ cheltuielile cu mărfurile și către care se adresează în fapt ajustarea .

Metoda de stabilire a preturilor de transfer aleasa de contribuabil și acceptată este metoda marjei nete .

Metoda marjei nete presupune calcularea marjei nete a profitului, obținută de o persoană în urma unei sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate și estimarea acestei marje pe baza nivelurilor obținute în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente. Metoda marjei nete examinează profitul net pe care contribuabilul îl realizează dintr-o tranzacție cu părți afiliate raportat la o bază corespunzătoare (costuri, vânzări, active).

Ca și indicator financiar, societatea analizată utilizează rata rentabilității veniturilor având ca formulă venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare / venituri din exploatare .

În DPT, societatea folosește formula profit operațional / cifra de afaceri, pentru societățile considerate comparabile, rata rentabilității veniturilor fiind calculată după aceeași formulă.

Eșantionul analizat de societate în Dosarul preturilor de transfer este format din 10 societăți și are următoarele valori anuale ale indicatorului utilizat:

	2013	2014	2015	2016

mediana:

cuartila inferioară

Datele financiare ale societății ..., conform bilanțurilor depuse se prezintă astfel:

An	C.A	Venit exploatare	Ch .exploatare	Rezultat exploatare = lei =
2015:

2016:

Indicatorul ales pentru SC ... are următoarea formula de calcul:
venituri din exploatare-cheltuieli din exploatare x 100
cifra de afaceri

2015: ...- .. x 100 = -...%
...

2016: ... - ... x 100 = 1,...%
...

Având în vedere faptul că în perioada 2013-2014 ... se afla în perioada investițională, ajustarea preturilor de transfer se impune în anii 2015 și 2016, ani în care valorile calculate pentru indicatorul societății analizate nu se încadrează în intervalul interquartilă al eșantionului determinat.

Astfel, echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor.

Din comparația marjei de profit a ... cu intervalul de comparare prezentat în dosarul privind preturile de transfer rezulta că în anii 2015 și 2016 preturile cu care ... achiziționează marfa de la afiliați care mai apoi este vândută către societăți independente nu respecta principiul valorii de piață conform prevederilor art. 19 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 respectiv art. 19 alin. 6 din Legea nr. 227/2015, unde se prevede că: *“tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoane afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind preturile de transfer ”respectiv“ tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind preturile de transfer prevăzute de Codul de procedura fiscală”.*

Astfel, în baza art. 11 alin. 2 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 11 alin. 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricărui dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În cazul contribuabilului verificat, echipa de inspecție a procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor.

Ajustarea cheltuielilor s-a făcut ținând cont de următoarele prevederi: *„în condițiile în care contravaloarea prețului de transfer stabilit de contribuabil nu este cuprinsă în intervalul de comparare, organul fiscal competent stabilește valoarea mediana ca fiind prețul de transfer la preț de piață.”*

Valoarea mediana se regăsește la mijlocul intervalului de comparare.

2015:
ven. exploatare - chelt.exploatare = ...%

C.A

.... lei - chelt. exploatare = ...%

...

chelt. exploatare = ... lei - ...% x ... lei

chelt .exploatare = ... lei - ... lei
chelt .exploatare = ... lei

2016:

ven. exploatare-chelt.exploatare = ...%

C.A

63.968.803 lei - chelt. exploatare = ...%

...

chelt. exploatare = ... lei - ...% x ... lei

chelt .exploatare = ... lei - ... lei

chelt .exploatare = lei

S-a procedat la compararea cheltuielilor de exploatare determinate prin ajustare cu cheltuielile de exploatare înregistrate de societate, determinându-se astfel diferențele de ajustare:

2015:

cheltuieli exploatare înregistrate: ... lei

cheltuieli recalculat e : ... lei

diferențe ajustare : ... lei

2016:

cheltuieli exploatare înregistrate: ... lei

cheltuieli recalculat e : ... lei

diferențe ajustare : ... lei

În urma ajustărilor cheltuielilor înregistrate în relația cu persoanele afiliate în anii 2015 și 2016, a rezultat o diminuare a acestora cu suma totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 17, art. 19 alin. 1, art. 19 alin. 5 și art. 26 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 respectiv art. 17, art. 19 alin. 1, art. 19 alin. 6 și art. 31 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, s-a recalculat baza impozabilă, respectiv impozitul pe profit, ținând cont și de pierderile fiscale ale societății. Calculul este redat în Anexa nr. 1.

S-a stabilit diferența suplimentară de impozit pe profit de plată în suma totală de ... lei defalcată, după cum urmează:

- diferența suplimentară de impozit pe profit în suma de ... lei pentru anul fiscal 2015;

- diferența suplimentară de impozit pe profit în suma de ... lei pentru anul fiscal 2016;

- diminuarea pierderii fiscale cumulate de recuperat în anii următori stabilită de societate cu suma de ... lei.

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

În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de ... lei stabilit ca urmare a analizării dosarului prețurilor de transfer, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP ... este investit să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile înregistrate de societate în perioada 2015-2016 în condițiile în care argumentele invocate de societate nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea ... SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale în ceea ce privește creanța fiscală contestată (impozitul pe profit), urmare căreia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../... (prin care s-a stabilit impozitul pe profit în suma de ... lei, aferent bazei impozabile în suma de ... lei), perioada supusă verificării fiind 01.01.2011-31.12.2016.

Societatea contestatoare se află în relații de:

- afiliere directă cu ... din ..., cod TVA DE..., care este asociatul unic al societății deținând 100% din capitalul;
- afiliere indirectă cu UND din ..., cod TVA DE ..., al cărei asociat unic este care deține 100% din capitalul social al acesteia.

Tranzacțiile desfășurate cu societățile afiliate au fost atât de natura achizițiilor intracomunitare de bunuri și servicii de la acestea, cât și de natura livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii către acestea.

... SRL ... a înregistrat în această perioadă tranzacții semnificative cu societățile afiliate.

Datorită existenței relațiilor de afiliere și a faptului că ... SRL ... a înregistrat pierdere fiscală în suma de ... lei, s-a apreciat că petenta prezintă risc fiscal asociat preturilor de transfer și a fost supusă inspecției privind preturile de transfer.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarată comerțul cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule cod CAEN 4...2.

Activitatea desfășurată de societate în perioada supusă verificării este următoarea:

- In perioada 2011-2012, s-a aflat în faza investițională - construcție clădire. Societatea a achiziționat terenuri în valoare de ... lei (cont 2011 "terenuri") pe care a construit imobilul din ..., str. ... nr. 3, în valoare de lei (cont 212 "construcții").

Conform Declarațiilor 101 privind impozitul pe profit depuse de societate, rezultatul fiscal obținut de societate a fost pierdere fiscală în suma de lei, ceea ce este normal în faza investițională.

- In anul 2013, începând cu luna iulie, ... a achiziționat intracomunitar licența HYbris în valoare de 2.820.701 lei (cont 208 "imobilizări necorporale") și software-ul aferent, necesare desfășurării viitoarei activități, respectiv comerțul online de anvelope.

Aceste investiții au generat cheltuieli cu amortizarea, cu asigurările și cu impozitele și taxele locale semnificative.

Veniturile societății în anul 2013 au fost reprezentate de veniturile obținute din chirii (cont 706 "venituri din chirii") și refacturate de utilități (cont 758 "Alte venituri din exploatare"). Astfel, după finalizarea investiției, societatea a închiriat o parte din clădire societății și a recuperat cheltuielile cu utilitățile aferente prin refacturate.

De asemenea, spre sfârșitul anului 2013, societatea a început să recupereze costurile cu licențele achiziționate de către ..., dar utilizate la nivelul grupului prin refacturarea unei cote părți din licențele achiziționate către societatea afiliată din ... (cont 708 "venituri din activități diverse").

- Începând cu luna aprilie 2014, ... SRL, pe lângă veniturile de natura chiriilor și refacturarilor de taxă utilizare și mentenanță licențe și utilități, începe să obțină venituri din vânzarea online de cauciucuri conform obiectului principal de activitate declarat

concomitent cu continuarea investițiilor (deschiderea de noi magazine online de vânzare de cauciucuri).

Veniturile sunt înregistrate în contul 707 "*Venituri din vânzarea mărfurilor*". Contul 707 este defalcat pe analitice deschise pentru fiecare din țările în care deține site-uri prin care vinde cauciucurile online respectiv: Grecia, Slovacia, Letonia, Estonia, Slovenia, Croația, Cehia, Ungaria, Serbia și respectiv România.

Vânzările de cauciucuri sunt înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor emise atât către persoane juridice cât și către persoane fizice.

În prima parte a perioadei, mărfurile sunt achiziționate intracomunitar de la societățile afiliate ... și ..., ulterior, și-a extins rețeaua de furnizori de anvelope prin achiziții direct de la terți.

Aferent activității de vânzare online de anvelope, ... a început să înregistreze cheltuieli cu transportul bunurilor tranzacționate (curierat). Transportul fie a fost refacturat de afiliatul ..., fie a fost suportat de societatea din România.

O altă categorie importantă de cheltuieli au fost cele cu reclama și publicitatea, având ca obiectiv extinderea continuă a pieței.

În această perioadă au continuat investițiile în licențe, respectiv ..., .. etc.

Alte venituri au reprezentat veniturile din dobânzi și diferențe de curs valutar.

În perioada supusă verificării, societatea a angajat următoarele tipuri de cheltuieli:

- cheltuieli cu descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute;

- cheltuieli cu chiria plătită pentru depozitul din ...;

- cheltuieli de publicitate;

- cheltuieli cu transportul mărfurilor;

- cheltuieli cu taxa de mediu;

- cheltuieli cu salariile personalului. Societatea are angajați în funcțiile de director general, agenți contractări achiziții, director departament informatic, consilier de justiție. În afara de directorul general, toți ceilalți angajați sunt cu timp parțial de muncă;

- cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale;

- cheltuieli cu serviciile de contabilitate, consultanța fiscală, administrare site AG;

- cheltuieli cu materiale consumabile, utilități și de întreținere a echipamentului IT.

Organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea Dispoziției de masuri nr. .../..., prin care s-a solicitat întocmirea și prezentarea de către contribuabil a dosarului preturilor de transfer aferent perioadei supuse verificării pentru tranzacțiile cu persoanele afiliate.

La finalul termenului acordat, ... SRL ..., a prezentat organelor de inspecție fiscală Dosarul preturilor de transfer.

Din analiza dosarului, echipa de inspecție fiscală a constatat că dosarul îndeplinește conținutul prevăzut de reglementările legale în vigoare, respectiv sunt prezentate date și informații despre:

- informații despre grup;

- informații despre contribuabil;

- prezentarea persoanelor afiliate și a sediilor permanente ale acestora implicate în aceste tranzacții;

- prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoane afiliate;

- prezentarea analizei funcționale;

- prezentarea analizei comparative;

- descrierea metodei de calcul al preturilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acestora;

- concluzia analizei comparative din dosar.

... SRL ... face parte din grupul ..., care este un grup de firme ce-si desfasoara activitatea in domeniul comerțului electronic in principal pe piața din Europa si S.U.A. Cea mai importanta firma a Grupului este ... societate germana cu sediul la

Echipa de inspecție fiscala a constatat faptul ca, așa cum este prezentat in dosarul privind preturile de transfer, ... SRL ... a fost înființata pentru comerț online cu anvelope din Europa de Est cu magazine in 12 tari, printre care Bulgaria, Ungaria, Grecia, Croația, Cehia, Lituania, Letonia, Estonia, Slovacia si, nu in ultimul rând România.

Fata de activitatea de comerț online, ... oferă si servicii IT către firmele din Grup, prin înființarea, întreținerea si actualizarea webshop-urilor existente, precum si prin recuperarea costurilor cu licențele achiziționate de către SC ..., dar utilizate la nivel de grup.

In urma analizei funcționale, s-a constatat ca principalele activitati desfășurate de cu afiliații sunt:

- activitatea de distribuție (achiziția de marfa de la membri ai grupului ...). ... achiziționează anvelope de la cu scopul exclusive de a le revinde prin intermediul site-urilor sale web;

- vânzarea de marfa către Grup;
- achiziții de materiale consumabile (materiale de natura ambalajelor) de la ...;
- achiziția de licențe software de la ...;
- refacturate de ... de cost licențe către grup;
- achiziții de echipament (linie de împachetare) de la ...;
- refacturate costuri cu transportul la preț de cost generate de livrarea de pachete către clienți;

- recuperarea serviciilor de programare/IT la preț de cost;

- achiziția/prestarea de servicii;

- costuri cu finanțarea (dobanzi plătite la contractele de împrumut semnate cu ...;

- servicii de mentenanta si administrare magazine online prestate de ... către ...

Pentru a demonstra ca tranzacțiile ... cu entitățile afiliate din Grup respecta principiul valorii de piața, contribuabilul a utilizat metoda marjei nete - TNMM, indicatorul financiar comparat fiind ales marja profitului operațional, având următoarea formula: profit operațional/cifra de afaceri.

De asemenea, in urma analizei comparative, prin documentația din dosarul prezentat s-a constatat faptul ca societatea verificata a realizat o analiza comparativa pe un eșantion de 10 societati. Intervalul intercuartilar privind marjele obținute de companiile comparabile identificate pentru perioada 2014-2016 este intre:

- cuartila inferioara este intre ...% si ...%;

- cuartila superioara este intre ...% si ...%.

cu o mediana cuprinsa intre ...% si ...%.

Din dosarul preturilor de transfer prezentat de societatea contestatoare, rezulta ... nu se încadrează in intervalul intercuartilar in niciunul din anii analizați.

Aceasta se datorează, in opinia petentei, următoarelor aspecte de care organul fiscal ar trebui sa tina cont:

- in perioada 2011-2014, ... nu a desfășurat efectiv activitatea pentru care a fost înființata, ci a fost intr-o etapa de dezvoltare in care a înregistrat costuri cu servicii de IT;

- compania a început sa vanda doar din aprilie 2014, când magazinele au fost activate;

- începând cu anul 2014, ... a început sa isi activeze magazinele online in alte 11 tari din Europa de Est;

- politica grupului ... de practicare de preturi competitive pentru produsele pe care le comercializează are la baza dezvoltarea unei relații stabile și de durată cu producătorii de cauciucuri. Obținerea calității de distribuitor direct de cauciucuri este un proces de durată care generează rezultate în decurs de câțiva ani. Ca atare, doar începând cu 2015 ... a reușit să fie acceptat ca distribuitor direct al producătorilor și deci să evite achiziționarea stocurilor de la ... și ... prin această economisind marja de ... aplicată tuturor stocurilor achiziționate din cadrul grupului;

- societatea precizează că în anul 2016 ... a înregistrat profit în suma de ... lei;

- la nivel de grup, la finele anului 2016, marja netă globală a fost de ...%, mult sub valoarea mediană calculată pentru aceeași perioadă.

Pentru o apreciere corectă și exactă a stării fiscale și analizarea detaliată a pierderilor înregistrate de contribuabil și cauzele care le-au generat, organele de inspecție fiscală au solicitat situații detaliate pe conturile de cheltuieli și explicații și lămuriri suplimentare.

Cu Adresa înregistrată la AJFP Caras Severin sub nr. 5459/19.10.2017, ... SRL a răspuns solicitării echipei de inspecție fiscală și a făcut următoarele precizări:

- ... a înregistrat constant tranzacții cu firmele din grup (... și ...) în sensul achizițiilor de marfă și respectiv al refacturării de costuri din exploatare (servicii IT, licențe și ocazional mijloace fixe);

- cea mai mare parte a cheltuielilor din exploatare înregistrate de ... o reprezintă cheltuielile cu marfa, urmate de cele cu transportul, respective marketing și publicitate. În relația cu grupul, costurile cele mai ridicate sunt generate de marfa care se facturează cu marja de profit și serviciile de transport care se refacturează la preț de cost;

- la o defalcare a tranzacțiilor între grup/nongrup apare o discrepanță între valoarea rulajelor contului 607 raportată la cea a conturilor 707, ceea ce releva o pierdere din exploatare datorată tranzacțiilor din grup. Acest lucru nu este însă real întrucât vânzările de marfă sunt efectuate către clientul din afara grupului (persoane fizice și juridice);

- pentru a oferi o imagine fidelă a rezultatului din exploatare aferent activității principale, contribuabilul determină un procent de ajustare a cheltuielilor cu marfa achiziționată din cadrul grupului, necesară pentru alocarea părții din cheltuielile cu marfa către veniturile din afara grupului;

- după aplicarea acestui procent de alocare asupra întregii valori a veniturilor din vânzarea mărfurilor pentru a ajusta contul 707 aferent tranzacțiilor din grup, în toți anii analizați marja brută din exploatare devine una pozitivă. Astfel, contribuabilul concluzionează că tranzacțiile ... cu firmele din grup pentru achiziția de mărfuri nu sunt generatoare de pierderi;

- în ceea ce privește restul tranzacțiilor cu firmele din grup acestea s-au făcut la nivel de preț de cost, neavând un impact asupra rezultatului din exploatare al ...

- rezultatul net din exploatare se datorează în principal cheltuielilor cu transportul, marketingul și publicitatea. Costurile cu transportul sunt la un nivel considerabil din totalul costurilor cu marfa vândută către terți. Acest lucru face însă parte din politica de marketing a grupului ..., respectiv suportarea costurilor cu transportul pentru că în perioada de start-up să-i garanteze un procent din piața pe care operează.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că rezultatele înregistrate de societatea contestatoare în perioada 2012-2014 sunt justificate ca urmare a faptului că ... se afla în faza incipientă a investițiilor necesare demarării activității.

În ceea ce privește perioada 2014-2016, ... precizează, că deși se înregistrează constant pierderi din exploatare, cifra de afaceri a societății crește

constant si considerabil, iar **de vina pentru rezultatul negativ din exploatare sunt costurile cu transportul, marketingul si publicitatea.**

Referitor la observația contribuabilului ca una din cauzele pierderii nete din exploatare ar fi costul ridicat al cheltuielilor cu marketingul si publicitatea. echipa de inspecție a reținut faptul că într-o economie de piața cheltuielile cu marketingul, reclama si publicitatea efectuate de o societate trebuie să fie efectuate în scopul realizării ulterioare de venituri impozabile. Având in vedere natura activitati desfășurate – comerțul online cu anvelope este clar ca acest domeniu necesita costuri mari de publicitate, angajarea acestora având ca scop final extinderea pieței pe care acționează societatea.

În acest sens, echipa de inspecție fiscala a constatat ca, in cazul contribuabilului analizat, exista o corelație indiscutabila între efectuarea cheltuielilor de reclamă și publicitate și creșterea ulterioară a vânzărilor firmei (cifra de afaceri).

Echipa de inspecție fiscala a arătat următoarele:

- Cifra de afaceri realizata in anul 2014 a fost de ... lei. Cheltuielile de marketing, reclama si publicitate au fost in suma de ... lei;

- Cifra de afaceri realizata in anul 2015 a fost de 33.294.631 lei. Cheltuielile de marketing, reclama si publicitate au fost in suma de ... lei;

- Cifra de afaceri realizata in anul 2016 a fost de ... lei. Cheltuielile de marketing, reclama si publicitate au fost in suma de ... lei.

In toata perioada, aceste cheltuieli de marketing, cu reclama si publicitatea sunt servicii achiziționate in principal de la nongrup, respectiv de la independenți in baza contractelor încheiate.

Astfel, in anul 2014, achizițiile cu aceste servicii de la independenți sunt in procent de ...%, din totalul cheltuielilor efectuate, in anul 2015, sunt in procent de ...%, iar achizițiile de la independenți in anul 2016 sunt in procent de ...%.

In ceea ce privește cheltuielile cu transportul, acestea au constituit element de cost dar si element de venit prin refacturarile si corecțiile între afiliați.

Echipa de inspecție fiscala a ținut cont de observațiile petentei si, in urma propriei analize efectuate, reiese ca pana la data de 31.12.2014 societatea se afla in faza de demarare a investițiilor - start –up si, prin urmare, pentru perioada dinaintea anului fiscal 2014, urmare inspecției fiscale, nu s-au făcut ajustări din punct de vedere al preturilor de transfer deoarece in aceasta perioada au fost create si dezvoltate site-urile pentru vânzările online, au fost efectuate cheltuieli mari cu licențele, serviciile IT, software-urile etc.

In ceea ce privește anii fiscali 2015 si 2016, organele de inspecție fiscala au efectuat ajustări pe preturi de transfer din următoarele motive:

- din Dosarul preturilor de transfer întocmit de societate la capitolul Date financiare (pag. 25), rezulta ca in anul 2016 se înregistrează un profit consolidat la nivel de grup de ... mii euro cu ...% fata de anul precedent;

- **in perioada de start-up, achizițiile de licențe nu au generat rezultate negative** deoarece aceste costuri au fost recuperate prin refacturate către partenerii din grup;

- **activitatea de servicii de transport cu persoanele afiliate se desfasoara la valoare de cost, reprezentând refacturarea in/din ambele direcții.** Apreciază ca aceste operațiuni, regăsite atât pe cheltuieli cat si venituri, per total perioada 2014-2016 nu constituie motivul pierderilor. Mai mult, in anul 2016 se procedează la corecții de costuri pe relația cu afiliatul in ceea ce privește cheltuielile cu marfa (reduceri comerciale) si cheltuielile de transport, corecții aferente perioadelor anterioare;

- conform celor prezentate de societate in dosarul preturilor de transfer si faptului ca, așa cum s-a arătat mai sus, cheltuielile cu marketingul, publicitatea si cele de transport nu a influențat rezultatul din exploatare al societatii, concluzia echipei de inspecție fiscala este ca prețul cu care ... SRL a achiziționat marfa de la afiliați a condus la realizarea de pierdere din exploatare.

In concluzie, echipa de inspecție fiscala a apreciat ca pierderea din exploatare înregistrata de societate este atribuabila exclusiv activitatii de achiziție/vânzare de mărfuri (anvelope).

... SRL a achiziționat de la persoane afiliate in perioada verificata marfa constând in anvelope in procent de ... in 2015 si ... in 2016 (... in 2014) si la un preț de achiziție cu o marja de profit de

Ținând cont de faptul ca societatea a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor către societati independente, ajustarea realizata de echipa de inspecție a presupus ajustarea cheltuielilor de exploatare ale societatii, care includ cheltuielile cu mărfurile si către care se adresează in fapt ajustarea .

Metoda de stabilire a preturilor de transfer aleasa de contribuabil si acceptata a fost metoda marjei nete .

Având in vedere faptul ca in perioada 2013-2014 ... se afla in perioada investitionala, organele de inspecție fiscala au stabilit ca ajustarea preturilor de transfer se impune in anii 2015 si 2016, ani in care valorile calculate pentru indicatorul societatii analizate nu se încadrează in intervalul interquartilor al eșantionului determinat.

Astfel, echipa de inspecție fiscala a procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor.

Din comparația marjei de profit a ... cu intervalul de comparare prezentat in dosarul privind preturile de transfer, organele de inspecție fiscala au stabilit ca in anii 2015 si 2016 preturile cu care ... a achiziționat marfa de la afiliați care mai apoi a fost vânduta către societati independente nu respecta principiul valorii de piața.

In cazul contribuabilului verificat, echipa de inspecție a procedat la ajustarea cheltuielilor pe relația cu afiliații pentru a reflecta prețul de piața al bunurilor.

S-a procedat la compararea cheltuielilor de exploatare determinate prin ajustare cu cheltuielile de exploatare înregistrate de societate, determinându-se astfel diferențele de ajustare:

2015:

cheltuieli exploatare înregistrate:	... lei
cheltuieli recalulate :	... lei
diferențe ajustare :	... lei

2016:

cheltuieli exploatare înregistrate:	... lei
cheltuieli recalulate :	... lei
diferențe ajustare :	... lei

In urma ajustărilor cheltuielilor înregistrate in relația cu persoanele afiliate in anii 2015 si 2016, a rezultat o diminuare a acestora cu suma totala de ... lei.

S-a stabilit diferența suplimentara de impozit pe profit de plata in suma totala de ... lei defalcata, după cum urmează:

- diferența suplimentara de impozit pe profit in suma de ... lei pentru anul fiscal 2015;

- diferența suplimentara de impozit pe profit in suma de ... lei pentru anul fiscal 2016;

- diminuarea pierderii fiscale cumulate de recuperat in anii următori stabilita de societate cu suma de ... lei.

In drept, cu privire la relațiile de afiliere, art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal prevede următoarele:

„ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

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

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

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

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;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, prin persoane juridice afiliate se înțelege deținerea, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile prin intermediul persoanelor afiliate a minimum 25% din valoarea, numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot de către o persoană juridică la o altă persoană juridică, sau sub controlul efectiv al acelei persoane juridice.

Totodată, la paragraful 11 din Ghidul OCDE o “*companie asociată*” (entitate afiliată în sensul Codului fiscal român) este definită ca o întreprindere care îndeplinește condițiile prevăzute la art.9 subparagrafele 1a și 1 b din Convenția fiscală model OCDE, potrivit căroră, două companii sunt asociate dacă una dintre cele două participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul celeilalte, sau dacă “*aceleleași persoane participă direct sau indirect la conducerea, controlul sau capitalul ambelor companii*”, adică ambele companii se află sub controlul comun.

In ceea ce privește solicitarea Dosarului prețurilor de transfer, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedura fiscală:

„ART. 108

Obligația de a conduce evidența fiscală

(...) (2) În vederea documentării respectării principiului valorii de piață contribuabilul/plătitorul care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate are obligația să întocmească dosarul prețurilor de transfer. La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/plătitorul are obligația de a prezenta dosarul prețurilor de transfer. Cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia,

conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

- art. 2 alin. (1) și (2) din OPANAF 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer:

„ART. 2

(1) Contribuabilii/Plătitorii din categoria marilor contribuabili, stabiliți prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare totală anuală, calculată prin însumarea valorii tranzacțiilor efectuate cu toate persoanele afiliate, exclusiv TVA, mai mare sau egală cu oricare din pragurile de semnificație, prevăzute la prezentul alineat, au obligația întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer. Termenul de întocmire a dosarului prețurilor de transfer este termenul legal stabilit pentru depunerea declarațiilor anuale privind impozitul pe profit, pentru fiecare an fiscal.

Nivelul valoric al pragului de semnificație pentru contribuabilii/plătitorii anterior menționați, în funcție de tipul tranzacției desfășurate, este:

- 200.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 250.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;

- 350.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.

(2) Contribuabilii/Plătitorii care se încadrează la prevederile alin. (1) au obligația, în baza art. 108 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să prezinte la solicitarea organului de inspecție fiscală, pe perioada derulării unei inspecții fiscale, dosarul prețurilor de transfer, întocmit potrivit prevederilor prezentului ordin. Modelul și conținutul solicitării sunt prevăzute în anexa nr. 1.”

În ceea ce privește reîncadrarea tranzacțiilor dintre persoanele afiliate de către organele fiscale, sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1) și (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care prevăd:

„ART. 11

Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(...) (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. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

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

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

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

- art. 8 și art. 9 din OPANAF 442/2016 privind conținutul dosarului 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.

ART. 9

(1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al

bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.

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

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

- pct.12 din Linii Directoare OCDE :

“1. Preturile de transfer sunt importante atât pentru contribuabili cât și pentru administrația fiscală, pentru că ele determină în mare parte venitul și cheltuielile, și prin aceasta profiturile impozabile ale companiilor afiliate, în diferite jurisdicții. Problemele de preturi de transfer au apărut inițial în tranzacțiile între companii afiliate ce operau în aceeași jurisdicție fiscală.

Aspectele naționale nu sunt luate în considerare în acest Raport, care se concentrează în principal pe aspectele internaționale ale preturilor de transfer.

Aceste aspecte internaționale sunt mai dificil de soluționat pentru că sunt implicate mai multe jurisdicții fiscale, și de aceea orice corectare a prețului de transfer într-o jurisdicție presupune o corectare corespundență într-o alta jurisdicție. Cu toate acestea, dacă cealaltă jurisdicție nu accepta să efectueze corectarea corespunzătoare, grupul de MNE-le va fi impozitat de două ori pentru acea parte din profituri. Pentru a minimiza riscul de dubla impunere, este necesar un consens internațional cu privire la modul în care se stabilesc, în scopuri fiscale, preturile de transfer pentru tranzacțiile trans-frontaliere. “

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 corporale sau necorporale, ori 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.

Pentru aceste tranzacții, entitățile românești au obligația întocmirii și prezentării dosarului prețurilor de transfer, conform prevederilor OPANAF 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer.

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 oricărui dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

De asemenea, la capitolul Glosar din Liniile Directoare OCDE este definita noțiunea:

Metoda marjei tranzacționale nete - o metoda de profit tranzacțional ce examinează marja profitului net față de o bază corespunzătoare (exemplu: costuri, vânzări, active) realizata de contribuabil din tranzacții controlate (sau tranzacții care pot fi agregate conform principiilor din Capitolul I).

Din analiza dosarului prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile dintre persoanele afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a utilizat metoda marjei nete ca fiind cea mai potrivită metodă de analiză a tranzacțiilor discutate în contextul operațiunilor realizate.

Art.19 alin. (1) și alin. (6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoarea pe perioada verificată, prevede că:

„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.

(...) (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.”

1. Referitor la noțiunea de „start-up”

Contestatoarea susține ca organele de control au raportat raționamentul la anul în care societatea a fost efectiv înființata și nu la anul începând cu care ea a început să obțină venituri din activitatea pentru care a fost înființată. Aducerea în discuție a textului de lege menționat anterior a avut ca raționament lipsa unei definiții legale clare a noțiunii de „start-up”/„debutant” în baza căreia organele de control să înțeleagă raționamentul societății cu privire la susținerea unei activități în pierdere.

Privitor la mențiunea din Raportul de inspecție fiscală, conform căreia organele de control nu au înțeles aducerea în discuție a acestui text de lege, petenta specifică că aceasta a avut ca raționament lipsa unei definiții legale a unui termen uzitat în mod frecvent atât de mediul de afaceri cât și de instituțiile publice (în special în alte domenii de interes decât cel fiscal).

Textul Deciziei nr. 9055/18.02.2008 nu trebuia interpretat de organul de control în sensul tratării ... SRL ca o microîntreprindere, ci raportat la faptul că aceasta își începuse efectiv activitatea pentru care a fost înființată doar în cursul anului 2014, iar ca urmare perioada de „start-up” de 3 ani (așa cum este ea menționată de lege) trebuia interpretată și calculată începând cu acel moment, și nu cu anul înființării societății. Petenta consideră că acest raționament se aplică cu atât mai mult cu cât până în anul 2013, când societatea a început să investească în achiziția de licențe și servicii IT necesare dezvoltării magazinelor online prin care urma să își desfășoare activitatea, aceasta nu a obținut efectiv niciun venit de această natură. Raționamentul era raportat la percepția legiuitorului cu privire la noțiunea de start-up și, respectiv, la perioada în

care se considera justificat din punct de vedere economic ca rezultatele unei societăți sa fie analizate prin prisma acestei noțiuni.

In ceea ce priveste invocarea de către petenta a teoriei economice privind conceptul de start - up vizând legislații privitoare la societati debutante, care solicita asistenta financiara nerambursabila si care se afla, intr-o competiție pentru propuneri de proiecte de sprijin a start-up -urilor si spin -off -urilor inovative, învederam următoarele:

- Începând cu luna aprilie 2014, ... SRL, pe langa veniturile de natura chiriilor si refacturarilor de taxa utilizare si mentenanta licențe si utilitati, începe sa obtina venituri din vânzarea online de cauciucuri conform obiectului principal de activitate declarat concomitent cu continuarea investițiilor (deschiderea de noi magazine online de vânzare de cauciucuri).

Veniturile sunt înregistrate in contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor". Contul 707 este defalcat pe analitice deschise pentru fiecare din tarile in care deține site-uri prin care vinde cauciucurile online respectiv: Grecia, Slovacia, Letonia, Estonia, Slovenia, Croația, Cehia, Ungaria, Serbia si respectiv România.

Vânzările de cauciucuri sunt înregistrate in evidenta contabila in baza facturilor emise atât către persoane juridice cat si către persoane fizice.

In prima parte a perioadei, mărfurile sunt achiziționate intracomunitar de la societățile afiliate ... si ... si, ulterior, si-a extins rețeaua de furnizori de anvelope prin achiziții direct de la terți.

Aferent activitatii de vânzare online de anvelope, ... a început sa înregistreze cheltuieli cu transportul bunurilor tranzacționate (curierat). Transportul fie a fost refacturat de afiliatul ..., fie a fost suportat de societatea din România.

- Organele de inspecție fiscala au apreciat ca rezultatele înregistrate de societatea contestatoare in perioada 2012-2014 sunt justificate ca urmare a faptului ca ... se afla in faza incipienta a investițiilor necesare demarării activitati, considerând anii 2012-2014 perioada de start-up.

- Începând cu anul 2014, ... a început sa isi activeze magazinele online in alte 11 tari din Europa de Est.

- Politica grupului ... de practicare de preturi competitive pentru produsele pe care le comercializează are la baza dezvoltarea unei relații stabile si de durata cu producătorii de cauciucuri. Obținerea calității de distribuitor direct de cauciucuri este un proces de durata care generează rezultate in decurs de cativa ani. Ca atare, doar începând cu 2015 ... a reușit sa fie acceptat ca distribuitor direct al producătorilor si deci sa evite achiziționarea stocurilor de la ... si ... prin aceasta economisind marja de ... aplicata tuturor stocurilor achiziționate din cadrul grupului;

- In perioada de start-up, achizițiile de licențe nu au generat rezultate negative deoarece aceste costuri au fost recuperate prin refacturate către partenerii din grup.

- Referitor Decizia Președintelui ANCS nr.9718/11.08.2008 pentru modificarea si completarea anexei nr. 2 a Deciziei Președintelui ANCS nr. 9055/18.02.2008 de aprobare a competiției pentru propuneri de proiecte de sprijin a start-up - urilor si spin-off-urilor inovative, precizam ca **este data doar pentru stabilirea condițiilor de acceptare a**

unor proiecte si accesarea programului România Startup Nation, firmele solicitante trebuind să îndeplinească mai multe condiții.

- Un **startup** este o afacere sub forma unei companii, a unui parteneriat sau o organizație temporară care are scopul de a căuta un model de afaceri repetabil. Aceste companii, de regulă nou-create, se află în faza de dezvoltare.

Ca atare, având în vedere cele antementionate și faptul că în urma analizei comparative a documentației din dosarul prezentat s-a constatat faptul că societatea verificată a realizat o analiză comparativă pe un eșantion de 10 societăți, iar intervalul intercuartilă privind marjele obținute de companiile comparabile identificate pentru perioada 2014-2016 este între:

- cuartila inferioară este între ...% și ...%;
- cuartila superioară este între ...% și ...%;

cu o mediană cuprinsă între ...% și ...%, rezultă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat cheltuielile începând cu anul 2015.

Perioada 2015-2016 este perioada de derulare, creștere și dezvoltare a afacerii și nu de start-up.

2. Referitor la raționamentul de aplicarea a ajustării rezultatului fiscal pentru anii 2015 și 2016

Organul competent să soluționeze contestația învederează următoarele:

Conform celor prezentate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de ... și înregistrat sub nr. F-CS .../... rezultă că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au procedat la estimarea prețurilor de transfer cu respectarea etapelor precizate la art. 8 și art. 9 din OPANAF 442/2016 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, **metoda de stabilire a prețurilor de transfer fiind cea aleasă de societatea contestatoare.**

În sensul algoritmului utilizat de organele de inspecție fiscală sunt și prevederile pct. 1.36 și 1.38 din Ghidul OECD:

*„1.36 Examinarea unei administrații fiscale asupra unei tranzacții controlate ar trebui să fie în mod normal bazată pe tranzacția întreprinsă efectiv de către companiile afiliate, așa cum a fost structurată de acestea, **utilizând metodele aplicate de contribuabil în măsura în care acestea corespund măsurilor descrise în Capitolul II și III (...)**”*

„1.38 În ambele seturi de circumstanțe prezentate mai sus, caracterul tranzacției poate să fie mai curând generat de relația dintre părți în loc să fie determinat de condiții comerciale normale, și poate să fi fost structurat de către contribuabil astfel încât să eludeze sau să minimizeze impozitul. În astfel de cazuri, totalitatea termenilor ar fi rezultatul unei condiții care nu ar fi fost puse dacă părțile ar fi fost angajate în operațiuni la lungime de braț. Articolul 9 va permite deci o ajustare a condițiilor, pentru a reflecta condițiile la care ar fi ajuns părțile dacă tranzacția ar fi fost structurată în conformitate cu realitățile economice și comerciale ale părților ce operează la lungime de braț.”

Echipa de inspecție fiscală a constatat discrepanța între valoarea rulajelor contului 607 raportată la cea a conturilor 707, fapt ce releva pierdere din exploatare pe segmentul tranzacțiilor din grup.

Faptul că, doar începând cu luna septembrie 2015 ... a reușit să fie acceptat ca distribuitor direct al producătorilor și deci să evite achiziționarea stocurilor de la ... și ..., prin aceasta economisind marja de ... aplicată tuturor stocurilor achiziționate din cadrul

grupului, nu constituie un motiv al exonerării de la ajustare pe preturi de transfer a contestatoarei.

Privitor la perioada 2015-2016, creșterea ca de la un an la altul a cifrei de afaceri indica o creștere și o dezvoltare a activității dar, în cazul petentei, creșterea cifrei de afaceri este însoțită de creșterea într-o proporție mult mai mare a cheltuielilor acesteia. În nici o situație, nici un participant independent pe o piață nu va tolera înregistrarea de pierderi constante și considerabile ani la rând.

3) Referitor la relația de cauzalitate dintre cheltuielile de marketing, publicitate și transport și rezultatul din exploatare înregistrat de societate

Organul competent să soluționeze contestația învederează următoarele:

În anii 2015-2016, **cheltuielile de marketing, reclama și publicitate au fost servicii achiziționate în principal de la nongrup respectiv de la independenți în baza contractelor încheiate.** Astfel, în anul 2015 achizițiile cu aceste servicii de la independenți sunt în procent de ...% din totalul cheltuielilor efectuate, iar achizițiile de la independenți în anul 2016 sunt în procent de ...%. Se poate concluziona că tranzacțiile de natura achizițiilor de servicii de marketing și publicitate desfășurându-se între contribuabilul verificat și independenți respecta principiul valorii de piață, prețul acestora reprezentând prețul de piață.

În ceea ce privește **cheltuielile cu transportul, acestea au constituit element de cost, dar și element de venit prin refacturarile efectuate de petenta cu afiliații săi.** Mai mult, s-a constatat și efectuarea de corecții referitoare la cheltuielile de transport între petenta și afiliat, constând în stornarea de cheltuieli de transport facturate în plus de către afiliat.

Prin documentele prezentate cu ocazia formulării contestației, petenta nu contrazice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că, **cheltuielile de marketing, reclama și publicitate au fost servicii achiziționate în principal de la nongrup, iar cheltuielile cu transportul acestea au constituit element de cost dar și element de venit prin refacturarile efectuate de petenta cu afiliații săi.**

Incidente spetei sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

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

Art. 250

Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcuta din proprie inițiativa sau obținuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum si de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având in vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretențiilor sale o anumita stare de fapt, afirmând o pretenție in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretenție in cadrul caili administrative de atac, neaprobarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Astfel, întrucât SC ... SRL nu a motivat pretențiile din contestația formulata cu motive de drept si înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situația de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, **se va respinge contestația ca neîntemeiata pentru impozitul pe profit in suma de ... lei**, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile 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 procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu prevederile 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 procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, se:

DECIDE :

- Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulate de societatea ... SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-CS .../... **pentru impozitul pe profit in suma de ... lei.**

- prezenta decizie se comunica la :
 - societatea ... SRL;
 - AJFP ... – Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

....