



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 314 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. SRL, din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 921883/08.12.2014***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./03.12.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **921883/08.12.2014**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. SRL**, cu sediul social în .X., .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., reprezentată convențional de .X. S.P.A.R.L. prin av. .X., cu sediul în .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X., anexată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. SRL contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, având ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – impozit pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei – contribuție șomaj contracte/convenții;

- .X. lei – majorări de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – CAS contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei - CASS contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CASS contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente CASS contracte/convenții;
- .X. lei - impozit pe venituri din contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei - impozit pe veniturile din premii;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii.

S.C. .X. SRL la data depunerii contestației, figurează la poziția nr..X. din anexa 1 – „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2014”, aprobată prin O.P.A.N.A.F. nr.3749/2013.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, respectiv 09.10.2014, așa cum reiese din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației, respectiv 07.11.2014, potrivit Buletinului de expediție nr..X. al Companiei Naționale Poșta Română, anexat la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014, precizând următoarele:

A. Chestiuni prealabile

A1. Inspectia fiscala generala s-a efectuat in baza avizului de inspectie fiscala nr..X./13.02.2013, perioada cuprinsa in verificare fiind 01.01.2007 - 31.12.2012 pentru impozitul pe profit, respectiv 01.01.2008 - 31.12.2012 pentru restul obligatiilor fiscale. Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 14.05.2013 - 30.09.2014, avand o durata de peste 16 luni.

Societatea consideră astfel că au fost incalcate prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, intrucat durata inspectiei a depasit 6 luni.

A2. Societatea menționează că echipa de inspectie fiscala a încadrat eronat discount-urile de performanta (PD) acordate clientilor sai, acestea reprezentand in opinia controlului remunerarea unui serviciu.

A3. Totodată, societatea precizează că echipa de inspectie fiscală a considerat în mod eronat că onorariul pentru auditul pachetului de raportare al grupului societății contestatate facturate in anul 2011 de KPMG Romania SRL reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit si au calculat impozit suplimentar in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei.

A4. Echipa de inspectie fiscală a calculat suplimentar impozit pe veniturile din premii in suma totala de .X. lei si accesorii in suma de .X. lei pe considerentul că, in conformitate cu Planul de Succes, consultantii pot beneficia de anumite bonusuri in functie de activitatea prestata (volumul de vanzari realizat).

A5. Echipa de inspectie a calculat suplimentar suma de .X. lei impozit cu retinere la sursa, și obligații accesorii aferente acestuia în sumă de .X. lei, urmare lipsei certificatului de rezidenta fiscala pentru furnizorii .X. si .X..

A6. Echipa de inspectie a considerat cheltuielile aferente facturilor de servicii emise in perioada 2007 - 2011 de SC .X. si SC .X. SRL in suma totala de .X. lei ca fiind nedeductibile fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, și a respins dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei pe considerentul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte prestarea serviciilor.

A7. In decontul de TVA aferent lunii februarie 2012, din cauza unei erori de calcul, societatea a declarat si platit in plus TVA in suma de .X. lei, plata in plus nefiind luata in considerare de organele de inspectie fiscala atunci cand au fost calculate accesorii aferente TVA stabilit suplimentar.

B. Motive de fapt si de drept

B1. Cu privire la reducerile acordate de societatea contestatară numite generic «discount de performanta» (PD):

In ceea ce priveste metoda de calcul al PD, societatea sustine:

Conform Planului de Succes, consultantii .X. pot beneficia de un discount de performanta (PD), acesta fiind un discount de volum (3-21%) rezultat din achizitiile proprii si cele ale consultantilor ce fac parte din grupul personal (consultanti sponsorizati) al acestora. Acordarea PD este

conditionata de achizitia, intr-o anumita perioada (perioada de campanie) de produse .X. ce insumeaza minim 100 puncte bonus.

Discountul de performanta se calculeaza pentru un consultant oarecare, prin inmultirea volumului vanzarilor personale ale consultantului si ale grupului sau (daca exista) cu procentul de discount. Din aceasta suma se scad (daca exista) sumele aferente PD ca discount in urmatoarele facturi de vanzare personale din campania imediat urmatoare campaniei pentru care acesta a fost calculat. Alocarea PD-ului se face impreuna cu discountul in trepte (SD) astfel incat valoarea totala a discountului pe factura sa nu fie mai mare de 50%, evitandu-se astfel ca suma sa nu depaseasca valoarea facturii iar societatea sa nu vanda produsele in pierdere. Totodata, societatea sustine ca prin limitarea la 50% a PD se are in vedere si loialitatea fata de produsele .X., respectiv fata de activitatea consultantilor, PD limitate la 50% fiind acordate numai in conditiile in care consultantii plaseaza comenzi ulterioare, motivandu-i astfel sa revina cu alte comenzi din ce in ce mai mari. PD nu se alocă produselor care nu genereaza puncte de bonus. Singura conditie de acordarea PD este ca oricare consultant sa acumuleze minim 100 puncte bonus. Ca urmare, societatea considera eronata constatarea controlului potrivit careia accesul la PD depinde de existenta unui grup personal de alti consultanti atrasi in sistemul de vanzari, intrucat PD nu se calculeaza in functie de numarul de persoane ce fac parte din grupul personal al consultantului.

De asemenea, societatea sustine ca PD reprezinta o reducere comerciala neinclusa in baza de impozitare a TVA încadrându-se in prevederile art.137 alin.(3) lit.a) si art.138 lit.c) din Codul fiscal precum și pct.19 alin.(1) din Normele metodologice, dat în aplicarea art.137 alin.(3) din Codul fiscal, respectiv pct.51 alin.(3) si alin.(5) din OMFP nr.3055/2009. Societatea sustine ca PD este conditionat de atingerea unui nivel al vanzarilor de produse .X. si ca urmare, concluzia inspectorilor ca PD reprezinta o remuneratie pentru o prestare de servicii, intrucat se calculeaza si asupra vanzarilor consultantilor atrasi, este eronata, intrucat:

- PD reprezinta o reducere de pret suplimentara calculata la volumul vanzarilor si acordata de .X. cumparatorilor care au plasat comenzi personale cu o valoare mai mare de 100 puncte bonus;

- Acordarea PD –ului este conditionata numai de mentinerea unui volum minim al comenzii personale de 100 puncte bonus si nu de detinerea unui grup personal de alti consultanti, neexistand o reciprocitate intre valoarea PD-ului si largirea portofoliului de consultanti.

In concluzie, Societatea sustine ca, pentru acordarea PD-ului, conditia esentiala o reprezinta atingerea unui prag minim de vanzari de 100 de puncte bonus si nu atragerea de noi consultanti si ca urmare, echipa de inspectie in mod eronat au constatat ca PD-urile se acorda consultantilor pentru atragerea altor consultanti in sistemul de vanzari .X. si le-au considerat drept plati pentru contravaloarea unei prestari de servicii, cu consecinta de debite suplimentare reprezentand TVA aferenta serviciilor,

impozit pe venit si contributi sociale aferente veniturilor din activitati desfasurate in baza contractelor/conventiilor civile.

Societatea sustine astfel că, a calificat discount-ul de performanta ca fiind contravaloarea unui serviciu prestat de consultantii S.C. .X. SRL contravine flagrant legii fiscale si jurisprudentei CJUE care defineste prestarea de servicii întrucât, potrivit art.126 alin.(1) din Codul fiscal și pct.2 alin.(1) - alin.(2) din HG 44/2004, nu exista o legatura intrinseca si directa intre suma reprezentand PD si o anumita activitate economica specifica pe care consultantii ar desfasura-o in avantajul beneficiarului (.X.) in schimbul beneficierii de aceste sume.

Totodata, societatea invoca jurisprudenta CJUE care a statuat ca notiunea de prestari servicii presupune existenta unei legaturi intre serviciul prestat si contravaloarea primita.

Societatea sustine astfel:

- In cadrul tranzactiilor de achizitie a produselor .X., desfasurate in baza contractelor de vanzare-cumparare, nu este specificata o activitate economica pe care consultantii s-ar angaja sa o desfasoare in schimbul platii PD;

- Pentru consultantii care desfasoara activitati de marketing, administrare bază de date clienti, societatea are incheiate contracte de prestari servicii, primeste facturi ce contin remuneratia serviciului care este distincta de plata bonusului de performanta;

Acordarea PD-ului nu este conditionata de prestarea de servicii de catre consultantii, ci doar de volumul achizitiilor consultantilor.

Cu privire la serviciile prestate de Consultantii, societatea sustine ca partile (.X. si prestatorul – consultant) au stabilit ca pretul serviciilor sa reprezinte partea din PD ce depaseste 50% din facturile de achizitie si care nu poate fi utilizat prin acordarea de reduceri comerciale si invoca prevederile art.1.266 din Codul civil, potrivit caruia contractele se interpreteaza dupa vointa partilor. Ca urmare, sustine societatea, autoritatile fiscale nu pot modifica relatia contractuala, intelegerea si vointa partilor sau termenii contractuali ai relatiei lor si ca urmare, prin faptul ca echipa de inspectie a considerat că PD reprezintă o remunerare a serviciilor a ajustat pretul achizitiilor efectuate de consultati si pretul serviciilor facturate de acestia, incalcand astfel prevederile Codului civil.

Astfel, in mod abuziv, sustine societatea, organele de control au recalificat discount-urile de performanta (PD) ca fiind prestari de servicii si au impus in sarcina societatii TVA colectată suplimentar ignorand faptul ca acordarea acestor PD-uri nu este legata de atragerea de noi clienti si ca nu exista o legatura directa intre atragerea de noi consultantii, PD-ul fiind calculat in functie de volumul vanzarilor facturate si nu in functie de numarul de consultantii atrasi in sistemul de vanzari sau de anumite activitati realizate de acesti consultantii.

În aceste condiții, așa cum a precizat mai sus, contestatara invoca cazurile CJUE C16/93 R.J. Tolsma si C102/86 Apple and Pear

Development, subliniind faptul că între .X. și consultanți nu există o „legătură directă între prestație și contraprestație”.

În sensul celor afirmate, societatea invocă și art. 1266 din Codul civil susținând faptul că în niciun caz autoritățile fiscale, nu pot modifica relația contractuală, înțelegerea și voința părților sau termenii comerciali ai relației.

Pe cale de consecință, societatea consideră că PD-ul acordat nu reprezintă contravaloarea unei prestări de servicii și, dimpotrivă, o reducere acordată consultanților în funcție de vânzările realizate, și ca atare, în speță nu sunt incidente prevederile art.52 alin.(1) lit.c), art.52¹ alin.(2) și art.296²² alin.(4) din Codul fiscal, respectiv art.3 alin.(7) lit.b) din OUG nr.58/2010.

B2. Cu privire la serviciile de audit prestate de KPMG - cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei:

Societatea susține faptul că, cheltuielile înregistrate cu serviciile de auditare a pachetului de raportare nu se încadrează în exemplele din normele metodologice și scopul fundamental al întocmirii situațiilor financiare este acela de a oferi tuturor părților interesate o imagine fidelă a poziției financiare și informații relevante cu privire la rezultatele unei entități, iar echipa de inspecție în mod eronat a stabilit că fiind nedeductibile aceste cheltuieli pe considerentul că aceste servicii au fost efectuate în interesul acționarilor și au avut drept scop verificarea contribuabilului din România.

B3. Cu privire la impozitul pe veniturile din premii stabilit în suma de .X. lei:

Societatea susține că aceste sume fac parte din pachetul de bonusuri acordate consultanților săi care datorită activității prestate au obținut un titlu superior în ierarhia .X. respectiv titlul de Director. Suma denumită generic „premiu în bani” este de fapt un bonus fix la care au acces toți consultanții .X., persoane juridice sau persoane fizice autorizate iar organele de inspecție au încadrat în aceste sume în categoria premii plecând de la denumirea acordată convențional de societate fără a ține cont de substanța operațiunii. Se consideră că sumele acordate Directorilor .X. se consideră bonusuri și nu premii cum în mod eronat a apreciat echipa de inspecție. Mai mult, societatea menționează că la momentul facturării bonusurilor către S.C. .X. SRL, liderul (asociația familială, persoana fizică autorizată sau întreprinderea individuală) le-a considerat venituri comerciale care au fost supuse regulilor de impunere prevăzute de Capitolul II, respectiv Capitolul IX din Titlul III Codul fiscal, precum și de prevederile legale în vigoare la data încasării veniturilor prevăzute de legislația aplicabilă în materie de contribuții sociale. Astfel, în aceste condiții, încadrarea acestor sume în categoria veniturilor din premii, urmată de impunerea la plata unui nou impozit cu reținere la sursă în sarcina .X., în calitate de plătitor al veniturilor calificate ca fiind premii, ar reprezenta o

dublă impunere a aceluiași venit, care contravine principiilor de bază ale fiscalității.

B4. Cu privire la impozitul pe veniturile nerezidentilor în sumă totală de .X. lei:

Societatea menționează că la data prezentei contestații deține Certificate de Rezidență Fiscală valide pentru furnizorii .X. și .X..

B5. Cu privire la cheltuielile aferente facturilor de servicii emise de SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL în sumă totală de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile aferente facturilor emise de cele două societăți ca fiind nedeductibile fiscal pe considerentul că societatea contestată nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea serviciilor, respectiv în cazul SC .X. SRL au fost prezentate emailuri ce conțin buletine de informare legislativă, o enumerare a modificărilor legislative fără ca societatea de consultanță să procedeze la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea societății.

Cu privire la SC .X. SRL, obiectul contractului a fost reprezentat de servicii de consultanță, consiliere, configurare, administrare și mentenanță a site-ului S.C. .X. SRL, precum și instruire primară a utilizatorilor. Societatea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală evidența prestării serviciilor, respectiv existența și funcționarea site-ului precum și alte documente justificative care însă au fost considerate de acestea insuficiente.

Cu privire la SC .X. SRL, conform contractului încheiat, acesta a furnizat societății contestată, în principal, servicii de monitorizare a modificărilor legislative care ar putea avea impact asupra activității societății. La cerere, în cazul în care existau aspecte specifice de clarificat în urma revizuirii sumarelor legislative primite, reprezentanții .X. adresau punctual întrebări furnizorului. Această modalitate de lucru a fost necesară pentru .X., care a dorit să fie întotdeauna la curent cu schimbările legislative care ar fi putut avea impact asupra activității sale, mult mai eficientă ca modalitate de lucru decât angajarea unei persoane dedicate, în interiorul societății, care să monitorizeze aceste schimbări legislative.

Societatea considera faptul că documentele prezentate echipei sunt suficiente și clare pentru justificarea deductibilității cheltuielilor, anexând în acest sens documente.

B.6 Cu privire la TVA stabilită suplimentar aferentă cheltuielilor cu servicii prestate de SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL în sumă de .X. lei precum și cu serviciile prestate de KPMG în sumă de .X. lei

Societatea considera că au fost îndeplinite cele trei condiții pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate;
- să fie executate în baza unui contract;

- justificarea efectiva a serviciilor prin: situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

De asemenea, societatea sustine ca nu ar fi achitat sume atat de mari pentru servicii de care nu ar fi beneficiat sau in legatura cu prestarea carora s-ar fi ivit vreo problema de orice natura.

B.7 Cu privire la modul de calcul al dobanzilor si penalitatilor aferente obligatiilor privind TVA stabilita suplimentar, respectiv cu privire la eroarea materiala din decontul de TVA aferent lunii februarie 2012

Conform decontului de TVA aferent lunii februarie 2012 din cauza unei erori de intocmire a decontului de TVA, (in sensul nepreluarii la stabilirea TVA a TVA deductibila in suma de .X. lei), a rezultat o TVA de plata in plus in suma de .X. lei. Pentru aceasta eroare, prin Dispozitia de masuri nr.F-MC .X./30.09.2014 emisa de organele de inspectie fiscala, s-a dispus corectarea decontului de TVA aferent lunii februarie 2012. Societatea sustine ca, la solicitarea sa, organele de inspectie fiscala au emis de asemenea Dispozitia de masuri nr..X./07.10.2014 prin care au dispus, printre altele, corectarea decontului de TVA aferent lunii februarie 2012. Societatea a depus cererea de indreptare a erorilor materiale din decontul de TVA aferent lunii februarie 2012, inregistrata la Directia generala de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./21.10.2014. Societatea sustine ca a achitat in plus suma de .X. lei, suma care nu a fost avuta in vedere de control la calculul dobanzilor aferente diferentelor de plata stabilite suplimentar.

B.8 Cu privire la modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe venit si a contributiilor sociale in suma de .X. lei. In privinta impozitului pe venit, contributiiei individuale CASS, contributiiei individuale pentru asigurari pentru somaj, respectiv in privinta CAS conventiilor civile, societatea contestatară sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat in mod eronat quantumul dobanzilor intrucât au aplicat cota de 0,04% si in perioada 01.03.2013 – 30.09.2014, desi cota legala era de 0,03% in aceasta perioada, astfel ca a fost impusa in mod nelegal la plata sumei de .X. lei, respectiv .X. lei, .X. lei si .X. lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./30.09.2014, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale de administrare a marilor contribuabili, au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, in perioada 2007 – 2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca urmatoarele cheltuieli sunt nedeductibile fiscal:

Anul 2007 - cheltuieli în sumă de .X. lei:

A) S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul nr. .X./2004 cu aditionale aferente până la data de 01.06.2011, având ca obiect de activitate consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, pentru care „.X.” a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei înregistrând facturile emise de prestator și pentru care nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea serviciului cu toate că societatea a fost notificată în acest sens prin adresa FN/28.01.2014.

B) De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./31.01.2007, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile.

Societatea a prezentat emailuri ce conțin buletine de informare legislativă, o enumerare a modificărilor legislative fără ca societatea de consultanță să procedeze la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea societății „.X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste emailuri nu sunt de natura serviciilor de consultanță necesare activității societății, astfel cum se precizează la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul prevederilor legale sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X. lei aferentă SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

C) Conform Planului de succes, .X. anunță criteriile de calificare pentru participarea Consultanților la Conferințele anuale (Gold, Diamant, Top 15 și Executiv), în vederea prezentării programelor de vânzări și a produselor. Conferințele Executiv și Diamant au loc în luna ianuarie a fiecărui an, conferința Global Top 15 în luna iunie sau iulie, iar conferința Gold în luna august sau septembrie. Societatea a prezentat programul acestor conferințe dar nu deține documentele care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Prin Nota explicativă nr..X./11.02.2014, au fost solicitate de către organele de inspecție fiscală, explicații scrise reprezentanților S.C. .X. SRL cu privire la documentele justificative prin care să se demonstreze efectuarea prestării de către consultanți, în urma participării la Conferințele organizate conform Planului de succes și care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Astfel, din răspunsul reprezentantului legal al societății la întrebarea nr.3 din Nota explicativă nr..X./11.02.2014 rezultă că „În detaliile

refacturărilor de Conferințe se regăsesc sume aferente unor Conferințe care nu au fost organizate la nivel internațional, respectiv au fost organizate de către .X. SRL în următoarele locații: SUA – iunie 2007, Guadelupe – octombrie 2007, SUA – mai 2008 și Paris - februarie 2009. Până la data prezentei nu au fost găsite în arhiva societății, criteriile care au stat la baza calificării la aceste conferințe organizate intern de către Societate, decizia Administratorului de la acea dată pentru organizare a conferințelor precum, programul de lucru al conferințelor, respectiv alte documente justificative,,.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 44 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei cu participarea la Conferința din SUA – iunie 2007, respectiv cheltuielile în sumă de .X. lei cu participarea la Conferința din Guadelupe – octombrie 2007, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru anul 2007, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Anul 2008 - cheltuieli în sumă de .X. lei și venit impozabil în sumă de .X. lei:

A) S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul nr..X./2004 cu adiționale aferente până la data de 01.06.2011, având ca obiect de activitate consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, prin care „.X.” a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei înregistrând facturile emise de prestator și pentru care nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea serviciului, cu excepția facturii nr..X./26.02.2008 în sumă de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei.

B) De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./03.01.2008, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile.

Societatea a prezentat emailuri ce conțin buletine de informare legislativă, o enumerare a modificărilor legislative fără ca societatea de consultanță să procedeze la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea societății „.X.”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste emailuri nu sunt de natura serviciilor de consultanță necesare activității societății, astfel cum se precizează la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul prevederilor legale sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X. lei aferentă SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

C) Conform Planului de succes, .X. anunță criteriile de calificare pentru participarea Consultanților la Conferințele anuale (Gold, Diamant, Top 15 și Executiv), în vederea prezentării programelor de vânzări și a produselor. Conferințele Executiv și Diamant au loc în luna ianuarie a fiecărui an, conferința Global Top 15 în luna iunie sau iulie, iar conferința Gold în luna august sau septembrie. Societatea a prezentat programul acestor conferințe dar nu deține documentele care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Prin Nota explicativă nr..X./11.02.2014, au fost solicitate de către organele de inspecție fiscală, explicații scrise reprezentanților S.C. .X. SRL cu privire la documentele justificative prin care să se demonstreze efectuarea prestării de către consultanți, în urma participării la Conferințele organizate conform Planului de succes și care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Astfel, din răspunsul reprezentantului legal al societății la întrebarea nr.3 din Nota explicativă nr..X./11.02.2014 rezultă că „În detaliile refacturărilor de Conferințe se regăsesc sume aferente unor Conferințe care nu au fost organizate la nivel internațional, respectiv au fost organizate de către .X. SRL în următoarele locații: SUA – iunie 2007, Guadalupe – octombrie 2007, SUA – mai 2008 și Paris - februarie 2009. Până la data prezentei nu au fost găsite în arhiva societății, criteriile care au stat la baza calificării la aceste conferințe organizate intern de către Societate, decizia Administratorului de la acea dată pentru organizare a conferințelor precum, programul de lucru al conferințelor, respectiv alte documente justificative,,.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 44 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de 84.504 lei, cu participarea la Conferința din SUA – mai 2008, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

D) În conformitate cu prevederile Ordinului nr.1753/2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și pasiv, precum și a Deciziilor de inventariere, S.C. .X. SRL a efectuat inventarierea anuală.

Conform proceselor verbale de inventariere și a notelor contabile prezentate, rezultă că societatea a efectuat compensarea între plusurile și minusurile rezultate în urma efectuării inventarierii de la sfârșitul exercițiului financiar din anul 2008.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul la Nota explicativă nr..X./14.02.2014, rezultă că nu au fost găsite documente care să ateste efectuarea de compensări între plusuri și minusuri, societatea nedemonstrând că aceste compensări îndeplinesc condițiile OMFP nr.2861/2009 pct.40 alin.(3).

Astfel, conform Procesului Verbal de Inventariere la 30.12.2008 societatea avea înregistrat un minus de inventar în valoare totală de .X. lei, sumă ce nu a fost imputată, iar aceasta nu deține un contract de asigurare. Societatea a evidențiat pe cheltuieli nedeductibile numai suma de .X. lei la care a colectat TVA.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și OMFP 1752/2005, cap.7, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. – .X.) sunt nedeductibile fiscal și având în vedere că societatea a înregistrat la data de 30.12.2008 un plus de inventar în valoare totală de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă un venit impozabil, astfel că au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru anul 2008, rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Anul 2009 - cheltuieli în sumă de .X. lei:

A) S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul nr..X./2004 cu adiționale aferente până la data de 01.06.2011, având ca obiect de activitate consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, prin care „.X.” a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei înregistrând facturile emise de prestator și pentru care nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea serviciului.

B) De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./01.04.2009, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile

precum și contractul nr..X./03.01.2008, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei aferentă facturilor emise de prestator fără a prezenta în justificare decât emailuri din care nu rezultă implicarea societății de consultanță la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea societății.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste emailuri nu sunt de natura serviciilor de consultanță necesare activității societății, astfel cum se precizează la art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În temeiul prevederilor legale sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X. lei, respectiv suma de .X. lei aferente SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

C) Conform Planului de succes, .X. anunță criteriile de calificare pentru participarea Consultanților la Conferințele anuale (Gold, Diamant, Top 15 și Executiv), în vederea prezentării programelor de vânzări și a produselor. Conferințele Executiv și Diamant au loc în luna ianuarie a fiecărui an, conferința Global Top 15 în luna iunie sau iulie, iar conferința Gold în luna august sau septembrie. Societatea a prezentat programul acestor conferințe dar nu deține documentele care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Prin Nota explicativă nr..X./11.02.2014, au fost solicitate de către organele de inspecție fiscală, explicații scrise reprezentanților S.C. .X. SRL cu privire la documentele justificative prin care să se demonstreze efectuarea prestării de către consultanți, în urma participării la Conferințele organizate conform Planului de succes și care au stat la baza emiterii facturii de către Consultanți.

Astfel, din răspunsul reprezentantului legal al societății la întrebarea nr.3 din Nota explicativă nr..X./11.02.2014 rezultă că „În detaliile refacturărilor de Conferințe se regăsesc sume aferente unor Conferințe care nu au fost organizate la nivel internațional, respectiv au fost organizate de către .X. SRL în următoarele locații: SUA – iunie 2007, Guadalupe – octombrie 2007, SUA – mai 2008 și Paris - februarie 2009. Până la data prezentei nu au fost găsite în arhiva societății, criteriile care au stat la baza calificării la aceste conferințe organizate intern de către Societate, decizia Administratorului de la acea dată pentru organizare a conferințelor precum, programul de lucru al conferințelor, respectiv alte documente justificative,,.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 44 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a

Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de 60.871 lei, cu participarea la Conferința din Paris - februarie 2009, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

D) În conformitate cu prevederile Ordinului nr.2861/2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a Deciziilor de inventariere, S.C. .X. SRL a efectuat inventarierea anuală.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul la Nota explicativă nr..X./14.02.2014, rezultă că nu au fost găsite documente care să ateste efectuarea de compensări între plusuri și minusuri, fără ca societatea să poată demonstra că aceste compensări îndeplinesc condițiile OMFP nr.2861/2009 pct.40 alin.(3).

Astfel, conform Procesului Verbal de Inventariere la 22.12.2009 societatea avea înregistrat un minus de inventar în valoare totală de .X. lei, sumă ce nu a fost imputată, și nu deține un contract de asigurare. Societatea a evidențiat la cheltuieli nedeductibile numai suma de .X. lei la care a colectat TVA.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și OMFP 1752, cap.7, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. – .X.) sunt nedeductibile fiscal și având în vedere că societatea a înregistrat la data de 30.12.2009 un plus de inventar în valoare totală de .X. lei, suma de .X. lei reprezintă un venit impozabil, astfel că au procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru anul 2009, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Anul 2010 - cheltuielile în sumă de .X. lei:

A) S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul nr..X./2004 cu adiționale aferente până la data de 01.06.2011, având ca obiect de activitate consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, prin care „.X.” a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei înregistrând facturile emise de prestator și pentru care nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea serviciului.

B) De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./31.01.2007, prin care a

înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X. lei aferentă SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

C) În conformitate cu prevederile OMFP nr.2861/2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a Deciziilor de inventariere, S.C. .X. SRL a efectuat inventarierea la data de 30.06.2006.

Conform proceselor verbale de inventariere și a notelor contabile prezentate, rezultă că societatea a efectuat compensarea între plusurile și minusurile rezultate în urma efectuării inventarierii de la sfârșitul exercițiilor financiare din perioada verificată.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul la Nota explicativă nr..X./14.02.2014, rezultă că nu au fost găsite documente care să ateste efectuarea de compensări între plusuri și minusuri.

Astfel, conform Procesului Verbal de Inventariere la 30.06.2010 societatea avea înregistrat un minus de inventar în valoare totală de .X. lei, sumă ce nu a fost imputată, și nu deține un contract de asigurare.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și OMFP 1752/2005, cap.7, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal și având în vedere că societatea a înregistrat la data de 30.06.2010 un plus de inventar în valoare totală de .X. lei, din care societatea a evidențiat .X. lei, suma de .X. lei (.X. – .X.) reprezintă un venit impozabil, iar diminuarea cheltuielilor urmare înregistrării plusului constatat va avea ca efect majorarea profitului impozabil la momentul inventarierii.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Anul 2011 - cheltuielile în sumă de .X. lei:

A) S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL la data de 21.11.2011, un „angajament de audit”, în care SC .X. SRL efectuează

auditul Pachetului de Raportare al Grupului al S.C. .X. SRL pentru anul financiar încheiat la 31.12.2011.

În baza acestui contract, SC .X. SRL a emis la data de 29.11.2011, factura nr..X. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „onorarii” pentru auditul pachetului de raportare la 31.12.2011 conform scrisorii de angajament din 21.11.2011 – 100%.

Aceste cheltuieli au fost evidențiate în contabilitatea „.X.” România pe cheltuieli, considerate deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Pentru justificarea realității serviciilor facturate de KPMG, societatea a prezentat numai o bilanță de verificare intermediară și situații financiare pentru anul 2011, întocmite de către S.C. .X. SRL.

Având în vedere obiectul contractului și explicațiile înscrise pe facturile emise de KPMG, respectiv faptul că serviciile se referă la auditul Pachetului de Raportare către Grup, întocmit „în conformitate cu Manualul Financiar al Grupului .X.”, controlul a constatat că acestea au fost efectuate în interesul acționarilor (societății mamă) și a avut drept scop verificarea activității contribuabilului din România.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu serviciile de audit a Pachetului de Raportare al Grupului al S.C. .X. SRL pentru anul financiar încheiat la 31.12.2011 nu erau necesare societății și ca urmare, sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

B) De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./03.01.2008, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei aferente SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil.

C) În conformitate cu prevederile Ordinului nr.2861/2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a Deciziilor de inventariere, S.C. .X. SRL a efectuat inventarierea la data de 08.01.2011 și 15.09.2011.

Conform proceselor verbale de inventariere și a notelor contabile prezentate, rezultă că societatea a efectuat compensarea între plusurile și minusurile rezultate în urma efectuării inventarierii de la sfârșitul exercițiilor financiare din perioada verificată.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul la Nota explicativă nr..X./14.02.2014, rezultă că nu au fost găsite documente care să ateste efectuarea de compensări între plusuri și minusuri.

Astfel, conform Proceselor Verbale de Inventariere la 08.01.2011 și 15.09.2011 societatea avea înregistrat un minus de inventar în valoare totală de .X. lei, respectiv de .X. lei, sume ce nu au fost imputate, iar aceasta nu deține un contract de asigurare. Societatea a evidențiat la cheltuieli nedeductibile numai suma de .X. lei la care a colectat TVA.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și OMFP 1752/2005, cap.7, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei sunt nedeductibile fiscal și având în vedere că societatea a înregistrat la data de 08.01.2011 și 15.09.2011 un plus de inventar în valoare totală de .X. lei, din care societatea a evidențiat .X. lei, suma de .X. lei (.X. – .X.) reprezintă un venit impozabil, iar diminuarea cheltuielilor urmare înregistrării plusului constatat va avea ca efect majorarea profitului impozabil la momentul inventarierii.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Anul 2012 - cheltuielile în sumă de .X. lei și venitul impozabil în sumă de .X. lei:

A) În conformitate cu prevederile Ordinului nr.2861/2009, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a Deciziilor de inventariere, S.C. .X. SRL a efectuat inventarierea la data de 09.01.2012.

Conform proceselor verbale de inventariere și a notelor contabile prezentate, rezultă că societatea a efectuat compensarea între plusurile și minusurile rezultate în urma efectuării inventarierii de la sfârșitul exercițiilor financiare din perioada verificată.

Din documentele puse la dispoziție și din răspunsul la Nota explicativă nr..X./14.02.2014, rezultă că nu au fost găsite documente care să ateste efectuarea de compensări între plusuri și minusuri.

Astfel, conform Procesului Verbal de Inventariere la 09.01.2012, societatea avea înregistrat un minus de inventar în valoare totală de .X. lei, sumă ce nu a fost imputată, iar aceasta nu deține un

contract de asigurare. Societatea a evidențiat la cheltuieli nedeductibile numai suma de .X. lei la care a colectat TVA.

În temeiul prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și OMFP 1752/2005, cap.7, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă de .X. lei (.X. – .X.) sunt nedeductibile fiscal și având în vedere că societatea a înregistrat la data de 09.01.2012 un plus de inventar în valoare totală de .X. lei, s-a procedat la recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit pentru anul 2012, rezultând un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120¹ alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de persoanele juridice nerezidente, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Societatea deține certificate de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din Cehia, Suedia, Olanda, Polonia, Bulgaria și Austria valabile pentru perioada obținerii veniturilor potrivit convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu țările respective, cu excepția SC .X. LTD Bulgaria și .X. Suedia.

Astfel, pentru veniturile realizate în România de SC .X. LTD Bulgaria, în sumă de .X. lei, aferente facturii nr..X./15.12.2010, reprezentând contravaloare servicii artistice, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu deține certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale din Bulgaria și nu a calculat, reținut și virat impozit pe venit datorat potrivit art.115 și art.116 din Codul fiscal.

De asemenea, pentru veniturile realizate în România de .X. Suedia, în sumă de .X. lei, aferente facturii nr..X./25.05.2011, reprezentând sponsorizări, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu deține certificat de rezidență fiscală pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri și nu a reținut și virat impozit pe venit datorat.

Având în vedere aceste constatări, organele de inspecție fiscală au stabilit că venitul realizat se va impozita în România, potrivit prevederilor art.116 alin.(2) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu cota de 16% aplicată veniturilor brute.

Suma de .X. lei reprezintă diferența suplimentară stabilită, rezultată din aplicarea cotei de 16%.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat dobânzi în sumă de .X. lei, până la data de 30.09.2014.

Pentru neplata în termen a debitului suplimentar în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.120¹ alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, s-au calculat penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Anul 2008

TVA deductibilă

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei cu baza de impozitare de .X. lei, după cum urmează:

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. Internațional SRL, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestările de servicii sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA colectată

Pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă minusurilor de inventar constatate la efectuarea inventarierii pentru anul 2008, conform Proceselor Verbale de Inventariere a societății.

Potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă minusurilor de inventar constatate în sumă de .X. lei, iar prin recalcularea TVA au stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Anul 2009

TVA deductibilă

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei cu baza de impozitare de .X. lei, după cum urmează:

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. Internațional SRL, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea este aferentă operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, reprezentând asistență pe probleme fiscale pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestările de servicii sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA colectată

Pentru anul 2009, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă minusurilor de inventar constatate la efectuarea inventarierii pentru anul 2009, conform OMFP nr.2861/2009 și a Proceselor Verbale de Inventariere a societății.

Potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă minusurilor de inventar constatate în sumă de .X. lei, iar prin recalcularea TVA au stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Anul 2010

TVA deductibilă

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei cu baza de impozitare de .X. lei, după cum urmează:

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de 16.310 lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, reprezentând asistență pe probleme fiscale pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestările de servicii

sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA colectată

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă minusurilor de inventar constatate la efectuarea inventarierii pentru anul 2010, conform OMFP nr.2861/2009 și a Proceselor Verbale de Inventariere a societății.

Potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă minusurilor de inventar constatate în sumă de .X. lei, iar prin recalcularea TVA au stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Anul 2011

TVA deductibilă

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei cu baza de impozitare de .X. lei, după cum urmează:

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând cheltuieli cu serviciile de audit pentru anul financiar încheiat la 31.12.2011 efectuate în scopul raportării către Grup, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. Internațional SRL, pentru care S.C. .X. SRL nu deține documente justificative din care să rezulte că prestările de servicii sunt aferente operațiunilor taxabile, potrivit art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

TVA colectată

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, astfel:

- TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă diminuării bazei de impozitare cu reducerile comerciale (cu PD – bonus de performanță) ce reprezintă contravaloarea unei prestări de servicii.

În ceea ce privește modul de decontare a prestațiilor de servicii către „consultanții .X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru a beneficia de produsele companiei, orice consultant (persoană fizică sau juridică), fiind recomandat de un „sponsor” - consultant care aduce un recrut în portofoliul de clienți .X. și care va face parte din Grupul personal al sponsorului – trebuie să încheie un contract de vânzare cumpărare cu „.X.”.

Cu privire la modul de stabilire și înregistrare a „discount”-lui și „bonus”-urilor acordate consultanților, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

Conform „Planului de succes”, Anexa 1 PV, există:

a) Un „discount de volum” (SD) aplicat tuturor facturilor emise către consultanți cu ocazia achizițiilor efectuate de aceștia, în funcție de valoarea acestora și inclusă în factura „Reducere de preț”

În prezent .X. România are următoarele procente SD în funcție de valoarea facturii:

- 0% facturi între 0.01 – 49.99 RON
- 23% facturi între 50.00 – 249.99 RON
- 30% facturi între 250.00 – 499.99 RON
- 40% facturi peste 500.00 RON

b) „Un discount de performanță” (PD – Performance Discount) care se calculează numai pentru consultanții care îndeplinesc cumulativ condițiile:

- dețin un grup personal de alți consultanți atrași în sistemul de vânzări;

- acumulează, prin comenzile efectuate către .X., un punctaj de minim 100 BP (Bonus Point – reprezintă punctele atribuite fiecărui produs).

PD se calculează prin înmulțirea valorii facturilor emise către consultanți și grupul personal cu „rata de discount corespunzătoare volumului de vânzări la care a ajuns consultantul împreună cu grupul personal”. Conform Planului de succes, rata de discount se calculează în funcție de totalul punctelor atribuite produselor achiziționate atât de consultanți cât și de grupurile personale ale acestora.

În situația în care, o persoană atrasă în grupul personal al consultantului are propriul său grup (caz în care beneficiază și acesta de PD pentru persoanele atrase), din suma astfel calculată consultantului, se scade PD persoanelor atrase ce dețin și ele un grup personal, evitându-se astfel multiplicarea PD.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, prin acest sistem de calcul a PD, .X. atrage noi clienți prin consultanți, pentru care aceștia sunt remunerați sub formă de PD.

Ca urmare, controlul a constatat că PD reprezintă contravaloarea serviciilor de lărgirea bazei de clienți prestate de consultanți și nu un discount așa cum este tratat de societate.

Întrucât PD-ul este calculat în funcție de volumul vânzărilor facturate de .X. către toți membrii unui grup personal deținut de un consultant, respectiv consultanți atrași în sistem de către consultantul „sponsor”, acesta reprezintă o remunerație pentru prestarea de servicii, respectiv atragere de consultanți noi în sistem în vederea creșterii volumului de vânzări al contribuabilului.

Potrivit politicii de marketing, însăși societatea și-a stabilit ca obiectiv atragerea de noi consultanți, cu remunerația stabilită conform

Planului de succes, respectiv aplicarea PD în funcție de vânzările către clienții atrași de consultant.

Cu privire la alocarea PD-ului, există un tratament distinct al PD-ului într-un prim caz ca discount, iar partea rămasă ca și remunerație pentru o prestare de servicii, astfel:

Caz 1:

PD se decontează într-o primă instanță, prin alocarea sa în cadrul facturii de achiziție personală a consultantului, din campania imediat următoare celei pentru care s-a calculat, tratat de contribuabil ca „discount”.

Alocarea PD-ului se face pe factură la rubrica „Reducere de preț” împreună cu discountul în trepte (SD) – menționat la pct.a) – astfel încât valoarea totală a „reducerii de preț” (PD alocat pe factură+SD) să nu fie mai mare de 50% din valoarea fără TVA a facturii.

În acest caz, deși PD-ul reprezintă cum s-a arătat mai sus o remunerație pentru prestarea de servicii (atragera de noi clienți în sistem) acesta este tratat în acest caz de societate ca un discount, fiind cumulat cu discountul (SD) pentru volumul vânzării de pe factura personală a consultantului, rezultând în acest fel „Reducere de preț” înscrisă pe factură.

Caz 2:

Diferența rămasă din PD după alocarea pe facturile de vânzare în prima Campanie, ulterioară Campaniei de calcul a PD-ului, se decontează începând cu a doua Campanie (ulterioară campaniei de calcul).

În acest caz PD-ul este alocat astfel:

- în baza facturilor emise către consultanți de către .X. România (purtătoare sau nu de TVA în funcție de înregistrarea consultantului în scopuri de TVA)

- în baza convențiilor civile pentru persoanele fizice, care desfășoară ocazional activități legate de .X.. Pentru plățile efectuate în baza convențiilor civile .X. România reține la sursă impozitul pe venit precum și contribuțiile sociale.

- în baza contractelor de prestări servicii și comision pentru persoanele juridice, care desfășoară activități pentru lărgirea bazei de clienți, potrivit obiectului contractelor.

Organele de inspecție fiscală au constatat astfel în cazul 1 și cazul 2 că, societatea consideră PD-ul ca și discount numai în condițiile în care acesta și SD nu depășește 50% din valoarea facturii fără TVA, diferența fiind tratată ca și prestare de serviciu.

Tratamentul fiscal al alocării distincte a PD-ului și implicațiile constatate:

1) TVA

Factura de vânzare emisă de .X. România către consultantul beneficiar de PD se prezintă în următorul mod:

Baza impozabilă TVA aferentă produselor vândute

Valoarea SD (discount volum vânzări factură) - Valoare PD alocat în factură (remunerație prestare serviciu) = Baza impozabilă finală factura de vânzare

Partea rămasă de PD (remunerație prestare serviciu) se facturează de fiecare consultant în baza convențiilor civile/contractelor de prestări servicii către .X. România cu TVA sau fără ca o prestare de serviciu în baza unui contract, în funcție de faptul dacă acel consultant este înregistrat ca plătitor de TVA sau nu.

La baza impozabilă finală a facturii de vânzare a facturii către consultant, rămasă după diminuarea acesteia cu SD și PD alocat în factură, se aplică TVA rezultând un TVA colectat diminuat cu partea de TVA aferentă PD (remunerație prestare serviciu).

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. prin tratarea PD-ului ca un discount a diminuat TVA colectată.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că PD nu reprezintă o reducere de preț ci în fapt contravaloarea unui serviciu de atragere de noi clienți, având în vedere și modul de calcul prevăzut în Planul de succes al societății, respectiv în funcție de totalul punctelor atribuite produselor achiziționate atât de consultantii cât și de grupurile personale ale acestora (atrași de consultant în rețea), societatea considerând remunerația unui serviciu numai în condițiile în care PD și SD depășesc 50% din valoarea facturii fără TVA.

Față de cele menționate și având în vedere prevederile art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat societatea a încadrat aceste PD ca și discount, diminuând astfel TVA colectată, în fapt aceasta reprezentând remunerarea serviciului de atragere de noi clienți și care se includ în baza de impozitare a TVA.

- TVA colectată suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă minusurilor de inventar constatate la efectuarea inventarierii pentru anul 2011, conform OMFP nr.2861/2009 și a Proceselor Verbale de Inventariere a societății.

Potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă minusurilor de inventar constatate în sumă de .X. lei, iar prin recalcularea TVA au stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Anul 2012

TVA colectată

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, astfel:

- TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă diminuării bazei de impozitare cu reducerile comerciale (cu PD – bonus de performanță) ce reprezintă contravaloarea unei prestări de servicii, pentru motivele menționate anterior.

- TVA colectată suplimentar TVA în sumă de .X. lei cu baza de impozitare în sumă de .X. lei, reprezentând TVA aferentă minusurilor de inventar constatate la efectuarea inventarierii pentru anul 2012, conform OMFP nr.2861/2009 și a Proceselor Verbale de Inventariere a societății.

Potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă minusurilor de inventar constatate în sumă de .X. lei.

Prin recalcularea TVA a fost stabilit un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

În concluzie, urmare recalculării taxei pe valoarea adăugată în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA stabilită suplimentară de plată în sumă de .X. lei, la care au fost calculate dobânzi în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări pentru șomaj din venituri profesionale, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Potrivit art.27 alin.(1) din Legea nr.76/2002, art.296 alin.(17) lit.b) din OUG nr.58/2010, societatea a reținut și a aplicat cota prevăzută de art.296¹⁸ alin.(3) lit.d), d¹) din Codul fiscal datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil.

În urma verificării efectuate, s-au constatat diferențe față de contribuția calculată și reținută de societate, după cum urmează:

În perioada februarie 2011 – decembrie 2012, societatea a acordat consultantilor, persoane fizice, cu care avea încheiate convenții civile, discount-uri prin alocarea de PD (bonus de performanță).

Așa cum s-a constatat și la cap."TVA" și prin PV nr..X./30.09.2013 aceste bonusuri reprezintă contravaloarea serviciului prestat de consultantii respectivi, pentru atragerea de noi clienți.

Prin acest mod de facturare a discount-urilor, efectuat de S.C. .X. SRL, veniturile consultantilor au fost diminuate, ceea ce a condus implicit la diminuarea bazei impozabile a contribuției individuale de șomaj cu suma PD-urilor alocate ca și discount.

În urma recalculării, a rezultat o diferență suplimentară privind această contribuție de asigurări pentru șomaj în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale din venituri profesionale, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Potrivit art.23 alin.(1) lit.a) și art.28 alin.(1) din Legea nr.19/200, art.3 alin.(11) și alin.(17) lit.b) din OUG nr.58/2010, art.296²⁴ alin.(5) și alin.(6) din Codul fiscal, societatea a calculat și reținut contribuția de asigurări sociale și a aplicat cota prevăzută de legea bugetului asigurărilor sociale de stat și de art.296¹⁸ alin.(3) lit.a), a¹) din Codul fiscal datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil, precum și a contractelor de agent.

În urma verificării efectuate, s-au constatat diferențe față de contribuția calculată și reținută de societate, după cum urmează:

În perioada februarie 2011 – decembrie 2012, societatea a acordat consultantilor, persoane fizice, cu care avea încheiate convenții civile, discount-uri prin alocarea de PD (bonus de performanță).

Așa cum s-a constatat și la cap."TVA" și prin PV nr..X./30.09.2013 aceste bonusuri reprezintă contravaloarea serviciului prestat de consultantii respectivi, pentru atragerea de noi clienți.

Prin acest mod de facturare a discount-urilor, efectuat de S.C. .X. SRL, veniturile consultantilor au fost diminuate, ceea ce a condus implicit la diminuarea bazei impozabile a contribuției individuale de asigurări sociale cu suma PD-urilor alocate ca și discount.

În urma recalculării, a rezultat o diferență suplimentară privind această contribuție de asigurări sociale în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate din venituri profesionale, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

Potrivit art.296²⁴ alin.(5) din Codul fiscal, societatea a calculat și reținut contribuția de asigurări sociale de sănătate și a aplicat cotele legale de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile asupra bazei de impozitare prevăzute la art.296¹⁸ alin.(3) lit.b), b¹) din Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, s-au constatat diferențe față de contribuția calculată și reținută de societate, după cum urmează:

În perioada februarie 2011 – decembrie 2012, societatea a acordat consultantților, persoane fizice, cu care avea încheiate convenții civile, discount-uri prin alocarea de PD (bonus de performanță).

Așa cum s-a constatat și la cap."TVA" și prin PV nr..X./30.09.2013 aceste bonusuri reprezintă contravaloarea serviciului prestat de consultantții respectivi, pentru atragerea de noi clienți.

Prin acest mod de facturare a discount-urilor, efectuat de S.C. .X. SRL, veniturile consultantților au fost diminuate, ceea ce a condus implicit la diminuarea bazei impozabile a contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate cu suma PD-urilor alocate ca și discount.

În urma recalculării, a rezultat o diferență suplimentară privind această contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din premii, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 628202 – prestări servicii PS – B – premii acordate „directorilor” (asociații familiale, persoane fizice autorizate și întreprinderi individuale) în sumă totală de .X. lei.

Potrivit Planului de succes, „pe măsură ce atingi niveluri superioare de calificare, venitul crește exponențial. În momentul calificării pentru titlul de „Director”, primești un premiu în bani, adițional venitului obișnuit. Premiile în bani sunt între 1.000 \$ (Director) și 1.000.000 \$ (Director Diamond President).

Aceste sume sunt facturate de către „Directori” în baza unui contract de management încheiat între .X. România (Vânzător) și „Manager” (Director) și înregistrate pe cheltuieli de către societate.

Conform prevederilor art.75, 76 și art.77 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.150 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele facturate de către „Directori” reprezintă venituri din premii pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească impozitul pe veniturile din premiile acordate asupra venitului net pe premiu (venitul brut – venitul neimpozabil, respectiv .X. lei).

Ca urmare, s-a procedat la calcularea impozitului pe veniturile din premii rezultând un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile din activitățile desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile, în perioada 2008 – 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că:

În urma verificării efectuate, au rezultat diferențe față de contribuția calculată și reținută de societate, după cum urmează:

În perioada februarie 2011 – decembrie 2012, societatea a acordat consultantților, persoane fizice, cu care avea încheiate convenții civile, discount-uri prin alocarea de PD (bonus de performanță).

Așa cum s-a constatat și la cap."TVA" și prin PV nr..X./30.09.2013 aceste bonusuri reprezintă contravaloarea serviciului prestat de consultantții respectivi, pentru atragerea de noi clienți.

Prin acest mod de facturare a discount-urilor, efectuat de S.C. .X. SRL, veniturile consultantților au fost diminuate, ceea ce a condus implicit la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit cu suma PD-urilor alocate ca și discount.

În urma recalculării, a rezultat o diferență suplimentară privind impozitul pe veniturile din activitățile desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. 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, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

A. Aspecte procedurale:

Referitor la argumentul contestatarului potrivit căruia „*Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada 14.05.2013 - 30.09.2014, avand o durata de peste 16 luni. Prin urmare, având în vedere că inspecția fiscală nu a fost suspendată, au fost incalcate prevederile art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, conform căruia, în cazul marilor contribuabili durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni.*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

În ceea ce privește durata desfășurării inspecției fiscale, termenul de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale stipulat la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală este un termen menit să determine celeritatea desfășurării inspecției fiscale, nefiind prevăzută nicio sancțiune

pentru încălcarea respectivului termen, astfel că în cazul depășirii acestui termen organul de inspecție fiscală nu poate fi decăzut din dreptul de a întocmi raport de inspecție fiscală și de a emite decizie de impunere.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr..X./2008, Curtea de Apel Bucuresti reține faptul că “În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...], dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile reprezentând servicii de audit facturate de SC .X. SRL, respectiv dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli, constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului, în condițiile în care necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile nu se justifică având în vedere că întocmirea situațiilor financiare consolidate este obligația societății-mamă.

În fapt, S.C. .X. SRL este parte a grupului .X.. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL la data de 21.11.2011, un „angajament de audit”, prin care SC .X. SRL efectuează auditul Pachetului de Raportare al Grupului al S.C. .X. SRL pentru anul financiar încheiat la 31.12.2011. În baza acestui contract, SC .X. SRL a emis la data de 29.11.2011, factura nr..X. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „onorarii” pentru auditul pachetului de raportare la 31.12.2011, conform scrisorii de angajament din 21.11.2011 – 100%. Aceste cheltuieli au fost evidențiate în contabilitatea S.C. .X. SRL, fiind considerate deductibile la calculul impozitului pe profit și societatea exercitându-și și dreptul de deducere a TVA aferentă.

Având în vedere obiectul contractului și explicațiile înscrise pe facturile emise de KPMG, respectiv faptul că serviciile se referă la auditul Pachetului de Raportare către Grup, întocmit „în conformitate cu Manualul

Financiar al Grupului .X.”, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au fost efectuate în interesul acționarilor (societății mamă) și au avut drept scop verificarea activității contribuabilului din România.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de .X. lei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

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

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

iar conform alin.(4) lit.m) al aceluiași articol:

***“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de

venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, respectiv nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Se reține astfel că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;
c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;”

Totodată, la art.146 alin.(1) lit.a) același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost

ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155,[...]

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, respectiv pentru a considera aceste cheltuieli deductibile, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate realizării de venituri impozabile și utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL la data de 21.11.2011, un „angajament de audit”, în care SC .X. SRL efectuează auditul Pachetului de Raportare al Grupului al S.C. .X. SRL pentru anul financiar încheiat la 31.12.2011. În baza acestui contract, SC .X. SRL a emis la data de 29.11.2011, factura nr..X. în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „onorarii” pentru auditul pachetului de raportare la 31.12.2011, conform scrisorii de angajament din 21.11.2011 – 100%. Aceste cheltuieli au fost evidențiate în contabilitatea S.C. .X. SRL, fiind considerate deductibile la calculul impozitului pe profit și și societatea exercitându-și dreptul de deducere a TVA aferentă.

Se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că, scopul fundamental al întocmirii situațiilor financiare

În cadrul auditului Pachetului de Raportare al Grupului, este acela de a oferi tuturor partilor interesate o imagine fidelă a poziției financiare și informații relevante cu privire la rezultatele acestei entități.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, având în vedere obiectul contractului și explicațiile înscrise pe facturile emise de KPMG, respectiv faptul că serviciile se referă la auditul Pachetului de Raportare către Grup, întocmit „în conformitate cu Manualul Financiar al Grupului .X.”, acestea au fost efectuate în interesul acționarilor (societății mamă) și au avut drept scop verificarea activității contribuabilului din România. Totodată se reține că societatea a fost auditată pentru auditul anual obligatoriu, auditul de grup fiind o analiză suplimentară în vederea obținerii de venituri suplimentare de către societatea mamă.

De asemenea, se reține că o societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintr-o serie de condiții, așa cum prevede art.11 alin.(2) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit căruia:

„(2) O societate-mamă trebuie să întocmească situații financiare anuale consolidate dacă aceasta face parte dintr-un grup de societăți și îndeplinește una dintre următoarele condiții:

a) deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă societate denumită filială;

b) este acționar sau asociat al unei societăți și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale societății în cauză (filială), care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar, în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate, au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor lor de vot;

c) este acționar sau asociat al unei societăți și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor ori asociaților societății, ca urmare a unui acord cu alți acționari sau asociați;

d) este acționar sau asociat și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra filialei, în temeiul unui contract încheiat cu societatea comercială în cauză ori al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte ori clauze;

e) societatea-mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă ori control asupra unei filiale;

f) este acționar sau asociat și are dreptul de a numi ori de a revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere sau de supraveghere ale filialei; sau

g) societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.”

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că auditul situațiilor financiare ale S.C. .X. SRL a fost efectuat de .X. S.R.L. în vederea includerii în situațiile financiare consolidate ale Grupului .X., situații financiare consolidate pe care societatea-mamă parte a grupului avea obligația să le întocmească.

Prin urmare, serviciile facturate de .X. S.R.L., pentru care S.C. .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă, nu au fost achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile și în folosul operațiunilor taxabile ale S.C. .X. SRL, acestea fiind în fapt, așa cum s-a reținut mai sus, necesare societății-mamă.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca și nedeductibile cheltuielile și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de .X. S.R.L. constând în auditul pachetului de raportare financiară al societății pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale grupului .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X.30.09.2014, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

2. În ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. SRL drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente serviciilor de consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, facturate de SC .X. SRL, respectiv serviciilor de asistență pe probleme fiscale, facturate de SC .X. SRL, pe considerentul că societatea nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a acestora, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei se relevă altă situație de fapt.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul nr..X./2004 cu aditionale aferente până la data de 01.06.2011, având ca obiect de activitate consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, prin care „.X.” a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei și a dedus TVA în sumă de .X. lei din facturile emise de prestator, cheltuieli pentru care nu deține documente justificative din care să rezulte prestarea serviciului cu toate că societatea a fost notificată în acest sens prin adresa FN/28.01.2014.

De asemenea, S.C. .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL, contractul de asistență pe probleme fiscale nr..X./31.01.2007, prin care a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei și a dedus TVA în sumă de .X. lei fără a prezenta documente justificative care să susțină activitățile pentru care au fost emise facturile, cu excepția unor emailuri ce conțin buletine de informare legislativă, o enumerare a modificărilor legislative, fără ca societatea de consultanță să procedeze la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea S.C. .X. SRL.

În temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă totală de .X. lei, din care suma de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL și suma de .X. lei aferentă SC .X. SRL, sunt nedeductibile fiscal întrucât reprezintă cheltuieli ce nu se încadrează în prevederile legale mai sus menționate și nu pot fi justificate din punct de vedere al necesității de către contribuabil. Totodată, pentru TVA în sumă de .X. lei aferenta acestor cheltuieli, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere, neputând face dovada ca sunt aferente operațiilor taxabile, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, precizează faptul că, în ceea ce privește serviciile facturate de SC .X. SRL, constând în consultanță, consiliere, configurare, administrare și mentenanță a site-ului S.C. .X. SRL, precum și instruire primară a utilizatorilor, a prezentat organelor de inspecție fiscală evidența prestării serviciilor, respectiv existența și funcționarea site-ului precum și alte documente justificative. Cu privire la serviciile facturate de SC .X. SRL, constând în monitorizarea modificărilor legislative care ar putea avea impact asupra activității societății, la cerere, în cazul în care existau aspecte specifice de clarificat în urma revizuirii sumarelor legislative primite, reprezentanții .X. adresau punctual întrebări furnizorului. Se concluzionează că această modalitate de lucru a fost necesară pentru .X., care a dorit să fie întotdeauna la curent cu schimbările

legislative care ar fi putut avea impact asupra activității sale, mult mai eficientă ca modalitate de lucru decât angajarea unei persoane dedicate, în interiorul societății, care să monitorizeze aceste schimbări legislative.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

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

Potrivit acestor prevederi legale, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

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

iar conform alin.(4) lit.m) al aceluiași articol:

***“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, respectiv nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate.

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.48 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

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

Se reține astfel că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;

Totodată, la art.146 alin.(1) lit.a) același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunii, se prevede:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155,[...]”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru taxa datorată sau achitată, aferentă

bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că organele de inspecție fiscală, având în vedere că S.C. .X. SRL nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de consultanță, consiliere, configurare administrare și mentenanță site, instruire primară utilizatori, facturate de SC .X. SRL, respectiv serviciilor de asistență pe probleme fiscale, facturate de SC .X. SRL, în baza contractelor încheiate, nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente acestor operațiuni.

Se reține că la baza acestei impuneri, organele de inspecție fiscală au avut în vedere, urmare analizării documentelor prezentate de societate, faptul că:

- pentru serviciile facturate de SC .X. SRL societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea serviciilor, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de instruire a utilizatorilor. Totodată, desi in actul aditional nr..X./04.01.2010 incheiat la contractul nr..X./15.09.2004, pentru prestarea unor lucrari suplimentare, este prevazut faptul ca pentru aceste lucrari suplimentare plata se va face in baza facturii emise dupa predarea si receptia lucrarii, societatea nu a prezentat rapoarte de activitate sau procese verbale de predare/receptie ;

- pentru serviciile facturate de SC .X. SRL, societatea a prezentat ca și documente justificative emailuri ce conțin buletine de informare legislativă, o enumerare a modificărilor legislative fără ca societatea de consultanță să procedeze la interpretarea acestor modificări cu aplicabilitate la activitatea societății „.X.”.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat la Dosarele 1 - 4 următoarele documente justificative care să confirme prestarea serviciilor efectuate de SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, precum și necesitatea prestării acestora, și anume:

- la Dosarul nr.1: *Informare legislativă 2008 - 2009*;
- la Dosarul nr.2: *Informare legislativă 2009 - 2010*;
- la Dosarul nr.3:

- *Contractele de prestări servicii nr..X./03.01.2008 și nr..X./30.11.2010 încheiate între SC .X. SRL și S.C. .X. SRL având ca obiect asistență pe probleme fiscale, prezentarea lunară a modificărilor fiscale, informare legislativă, întrebări și răspunsuri telefonice, e-mail;*
- *Act adițional nr.1 la contractul de prestări servicii nr..X./03.01.2008 privind modificarea duratei executării contractului;*
- *Contractul de consultanță financiar-contabilă nr..X./01.04.2009 încheiat între SC .X. SRL și S.C. .X. SRL având ca obiect asistență pe probleme financiar-contabile, prezentarea lunară a informării legislative, întrebări și răspunsuri telefonice, e-mail;*
- *facturi încheiate în baza contractelor mai sus menționate;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: contribuții sociale, Attachments: Contribuții_sociale_2011, Data: 10 februarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: Informare 164/februarie, Attachments: INFO 164, Data: 07 februarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: Informare 163/2011, Attachments: INFO 163, Data: 06 ianuarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: nu este finală, Attachments: INFO 164, Data: 18 ianuarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: mo 68/2011 sedii secundare salariați, Attachments: Ordin nr.52 pe 2011, Data: 28 ianuarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: factura +..., Attachments: .X., Data: 14 ianuarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: Impozit profit 2010, Attachments: răspuns MF clarificări imp 1, Data: 20 ianuarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: declarație 112, Attachments: D112_întrebări_frecvente, Data: 07 februarie 2011;*
- *e-mail: Din partea: .X., Către: .X., Copie către: .X., Subiect: concedii medicale 2011 modificări, Data: 25 februarie 2011;*
- *Informare legislativă 2010 - 2011;*
- la Dosarul nr.4:
- *Contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004 încheiat între SC .X. SRL și S.C. .X. SRL având ca obiect servicii de consultanță în configurarea, administrarea și mentenanța site-ului www..X..ro – web master, implementare politici de securitate a datelor, consiliere în domeniul tehnologiei informației, instruire primară utilizatori, servicii conexe în domeniul tehnologiei informației;*
- *Angajament de păstrare a confidențialității;*

- *Act adițional nr.1/02.11.2006 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.2/12.12.2006 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.3/01.06.2007 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.4/01.11.2007 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.5/30.12.2008 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.6/04.01.2010 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.7/01.07.2010 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *Act adițional nr.8/1.06.2011 la contractul de prestări servicii nr..X./15 septembrie 2004;*
- *facturi încheiate în baza contractelor mai sus menționate;*
- *Referat întocmit de .X. privind participarea la Conferința .X. pe probleme de IT de la Praga;*
- *Rapoarte de activitate 2010 – 2011.*

Având în vedere cele menționate mai sus, nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că S.C. .X. SRL nu a prezentat documente care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor facturate de SC .X. SRL, respectiv a serviciilor facturate de SC .X. SRL, având în vedere că documentele depuse de contestatar relevă o altă situație de fapt.

Astfel, din analiza prin sondaj a documentelor menționate mai sus, se reține:

- e-mailul din data de 20.01.2011 din care rezultă că SC .X. SRL a transmis .X. punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice cu privire la impozitul pe profit;

- e-mailul din data de 14.01.2011 prin care SC .X. SRL notifică societății că se depun 2 declarații 101 „25.02.2011 și 25.04.2011, cu colectare TVA în declarația 300 care se depune în februarie și aprilie, adică în aceeași lună cu 101, art.128 alin.(8) pct.15 norme Cod fiscal și depășire plafoane protocol, sponsorizare etc [...]”;

- e-mailul din data de 25.02.2011, cu atenționări în privința concediilor medicale și cu deductibilitatea acestora etc.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă elemente care să

formeze convingerea organului de soluționare a contestației că serviciile facturate de SC .X. SRL și de de SC .X. SRL nu erau necesare.

În ceea ce privește constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia emailurile nu sunt de natura serviciilor de consultanță necesare activității societății, precum și faptul că societatea nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de instruire a utilizatorilor, se reține că într-adevăr, potrivit prevederilor legale mai sus citate, justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin documentele mai sus menționate, însă având în vedere sintagma „*sau orice alte materiale corespunzătoare*” rezultă că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, în această categorie putând fi încadrate și e-mailurile, astfel că organele de inspecție fiscală aveau obligația să verifice și să analizeze toate documentele prezentate de societate, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Or, echipa de inspecție fiscală nu a precizat prin ce documente s-ar justifica necesitatea achiziționării acestor servicii, atâta timp cât societatea a prezentat documentele enumerate în raportul de inspecție fiscală, respectiv: situații de lucrări, rapoarte de lucru, precum și alte documente care sunt în concordanță cu natura serviciilor prestate.

Într-adevăr pentru a admite deductibilitatea cheltuielilor aferente acestor servicii, dar și a taxei pe valoarea adăugată se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării serviciilor, dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. Însă, având în vedere mare diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că prin Decizia nr..X./2014 însăși Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele acesteia că „La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probă admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.”

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, documentele depuse de contestatar, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au înțeles să demonstreze că documentele depuse de contestatar nu sunt de natura să probeze necesitatea achiziționării serviciilor, pe baza instrumentării speței de către organele de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației nu își poate forma

convingerea că serviciile nu sunt necesare societății, astfel că se impune o reanalizare a situației de fapt, motiv pentru care, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiși tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să reanalizeze încadrarea acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația colectării TVA aferentă „discount-ului de performanță” (PD) pe motiv că acesta nu reprezintă un discount ci o prestare de servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei se relevă o altă situație de fapt.

În fapt, în perioada 2011 – 2012, S.C. .X. SRL a diminuat baza de impozitare a TVA cu „bonusurile de performanță” (PD) considerate reduceri comerciale.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, acestea reprezintă în fapt contravaloarea serviciilor de lărgire a bazei de clienți prestate de consultanți și nu un discount așa cum este tratat de societate.

Având în vedere cele constatate precum și prevederile art.137 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat societatea a încadrat aceste PD ca și discount, diminuând astfel TVA colectată cu suma de .X. lei, în fapt acestea reprezentând remunerarea serviciului de atragere de noi clienți, care se includ în baza de impozitare a TVA.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, învederează faptul că, discountul de performanță (PD) reprezintă o reducere de pret suplimentară calculată la volumul vanzarilor și acordată de .X. cumparatorilor care au plasat comenzi

personale cu o valoare mai mare de 100 puncte bonus iar acordarea discount-ului de performanță (PD) este conditionata numai de mentinerea unui volum minim al comenzii personale de 100 puncte bonus si nu de detinerea unui grup personal de alti consultanti, neexistand o reciprocitate intre valoarea PD-ului si largirea portofoliului de consultanti.

În drept, în ceea ce privește baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art. 137 alin. (3) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, precizează:

„(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;[...]”, iar în ceea ce privește ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, art. 138 lit.c) din același act normativ stipulează:

„Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”.

Potrivit pct. 19 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând la data efectuării operațiunii:

„19. (1) În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.”, iar potrivit pct. 20 alin. (1) din același act normativ:

„20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei

impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului [...].”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că în cazul în care se acordă reduceri de preț după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată se ajustează după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, situație în care furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus care vor fi transmise și beneficiarului.

De asemenea, potrivit acestor prevederi legale, pentru ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile de preț acordate, acestea nu trebuie să constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, exemplificându-se, în acest sens, că dacă un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client, acesta nu va putea considera că sumele necesare acoperirii cheltuielilor în cauză sunt considerate reduceri de preț, reprezentând în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut și la situația de fapt, în perioada 2011 – 2012, S.C. .X. SRL a diminuat baza de impozitare a TVA cu „bonusurile de performanță” (denumit în continuare *PD-Performance Discount*) considerate reduceri comerciale.

Se reține totodată că, .X. folosește sistemul de vânzare directă prin intermediul consultantților săi (persoana fizică sau juridică), care oferă informații despre produse și care pentru a beneficia de produsele companiei, fiind recomandat de un “sponsor”- consultant care aduce un recrut în portofoliul de clienți .X. și care va face parte din Grupul personal al sponsorului, trebuie să încheie un contract de vânzare-cumpărare cu „.X. ”.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat în urma consultării bazei de date Orisales că, PD-ul se calculează ca urmare a volumului vanzarilor de produse cosmetice în sistem piramidal de către un consultant împreună cu grupul de membri consultanți. Se reține că, întrucât PD-ul este calculat în funcție de volumul vanzarilor facturate de .X. către toți membrii unui grup personal detinut de un consultant, respectiv consultanți atrași în sistem de către consultantul „sponsor”, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta reprezintă o remunerație pentru prestarea de servicii, respectiv atragerea

de consultanți noi în sistem în vederea creșterii volumului de vânzări al contribuabilului.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat pe bază de documente condițiile care trebuiau îndeplinite de către societate pentru a proceda la ajustarea bazei impozabile a TVA cu reducerile de preț acordate, respectiv dacă acestea au fost acordate direct în beneficiul clientului iar „discount-ul de performanță” (PD) se calculează pentru consultanții care acumulează, prin comenzile efectuate către .X., un punctaj de minim 100 BP (Bonus Point - reprezintă punctele atribuite fiecărui produs), așa cum susține societatea, sau se acordă și în alte condiții decât cele reținute mai sus, caz în care ar putea reprezenta o prestare de servicii.

Ceea ce trebuie să clarifice organele de inspecție fiscală este dacă suma acordată de societate sub denumirea de discount este determinată doar în funcție de volumul vânzărilor sau are și o componentă prin care se remunerează un serviciu de atragere de persoane în vederea dobândirii calității de „consultant .X.”.

Referitor la prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, se reține că acestea precizează:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”.

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres

prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii în cauză, la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora”.

Prin urmare, se reține că, în derularea contractelor încheiate cu S.C. .X. SRL, operațiunile constând în livrări de mărfuri efectuate către consultanți reprezintă o activitate economică.

În ceea ce privește reducerile de preț, se reține că potrivit pct.51 alin. (5) și alin. (6) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

„(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(6) Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că discounturile reprezintă:

- reduceri de preț acordate clienților în legătură cu o marfă facturată într-un anumit interval de timp, scopul fiind comercial, prin stimularea vânzării respectivei mărfi în perioada convenită (reduceri comerciale)

- reduceri de preț acordate clienților pentru a-i stimula să plătească înainte de termenul normal de exigibilitate,

se reține că acestea sunt strict legate de activitatea economică desfășurată, respectiv de livrările de bunuri efectuate.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, consultanții .X. desfășurau activitate economică cu S.C. .X. SRL în baza a 3 tipuri de contracte, respectiv:

- contracte de vânzare cumpărare, în baza cărora achiziționează produsele .X.;

- contracte de management/convenții civile, în baza cărora pot revinde produsele .X. sau pot presta servicii către S.C. .X. SRL constând în activități pentru largirea bazei de clienți, potrivit obiectului contractelor;

- contracte de prestări servicii, în baza cărora pot de asemenea presta servicii către S.C. .X. SRL constând în activități pentru largirea bazei de clienți.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține din documentele anexate la dosarul cauzei că, discountul de performanță (PD) a fost alocat:

- unor consultanți care au acumulat, prin comenzile efectuate către .X., un punctaj de minim 100 BP (Bonus Point - reprezintă punctele atribuite fiecărui produs) și care dețineau un grup personal de consultanți;

- unor consultanți care au acumulat, prin comenzile efectuate către .X., un punctaj de minim 100 BP (Bonus Point - reprezintă punctele atribuite fiecărui produs) și care nu au un grup personal de consultanți.

Astfel, se reține că, elementul comun în cazul celor două categorii de consultanți a fost acumularea unui punctaj de minim 100 BP prin comenzile efectuate către .X..

De asemenea, se reține că, în ceea ce privește consultanții cărora le-a fost acordat discountul de performanță (PD), aceștia aveau încheiate cu S.C. .X. SRL și contracte de prestări servicii sau convenții civile, în baza cărora au fost facturate servicii prestate de aceștia societății în mod curent, respectiv ocazional.

În ceea ce privește serviciile prestate de consultanții organizați ca persoane fizice autorizate sau societăți comerciale, serviciile prestate către societate au fost remunerate în baza unor contracte de prestări servicii/management, separate de contractele în baza cărora aceștia

consultanți au achiziționat produse .X.. Pentru serviciile prestate, consultanții au emis facturi, însoțite de rapoarte de activitate.

Astfel, spre exemplificare, organul de soluționare a contestației reține că, în cazul consultantului .X., .X., devenită ulterior SC .X. SRL, în relația cu S.C. .X. SRL, aceasta are încheiate trei tipuri de contracte, respectiv contract de vânzare-cumpărare, contract de prestări servicii și comision și contract de management.

Contractul de vânzare-cumpărare nr..X., încheiat între S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, și .X., în calitate de cumpărător, are ca obiect vânzarea-cumpărarea în sistem de vânzare directă a produselor firmei .X.. În baza acestui contract S.C. .X. SRL a facturat vânzarea de produse către .X. - SC .X. SRL, iar pe factura nr..X./18.06.2012 este prevăzut și discountul de performanța de 50%.

Contractul de prestări servicii și comision nr..X./13.04.2011, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de prestator și S.C. .X. SRL, în calitate de client, are ca subiect obligativitatea prestatorului de a sprijini Clientul în atingerea unor niveluri cât mai înalte de vânzare a produselor către cumpărătorii direcți și consultanți, precum și lărgirea bazei de cumpărători direcți, de a sprijini Clientul în gestionarea cumpărătorilor direcți, de a asigura instruirea, motivarea și dezvoltarea consultanților din subordine etc.

Actul adițional nr.2 la Contractul de management nr..X., încheiat între S.C. .X. SRL, în calitate de vânzător, și SC .X. SRL, în calitate de „Manager” (Director), prevede la art.2 faptul că, *Compania încredințează calitatea de Manager asupra unor vânzători direcți și clienți direcți ai săi, organizați în rețea personală, și creditează activitatea acestora exclusiv în scopul obținerii unor rezultate economice precum dezvoltarea rețelei respective sau, cel puțin, menținerea nivelului vânzărilor din momentul semnării prezentului contract.*

În baza contractului nr..X., SC .X. SRL a emis factura nr..X./08.05.2012, constând în prestări servicii instruire, gestionare, lărgire bază cumpărători aferente campaniei C5 (26 mar. - 15 apr.2012), în valoare totală de .X. lei. Această factură este însoțită de un Raport de activitate.

De asemenea, în baza contractului nr..X., SC .X. SRL a emis factura nr..X./31.07.2012, constând în prestări servicii instruire, gestionare, lărgire bază cumpărători aferente campaniei C9 (18 iunie. - 8 iulie 2012), în valoare totală de .X. lei. Și această factură este însoțită de un Raport de activitate.

Având în vedere cele reținute mai sus, nu rezultă considerentele pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că acordarea de către societate a discounturilor de performanță (PD) nu s-a făcut urmare achizițiilor realizate de consultanți, ci reprezintă o remuneratie pentru prestarea de servicii, atâta timp cât din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că PD-ul se acordă pentru achiziția de către consultanți a produselor .X. și acumularea unui punctaj minim de 100 PB indiferent dacă aceștia dețin sau nu un grup personal, atragerea de noi clienți făcând obiectul contractelor de prestări servicii.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatările consemnate în Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au determinat cu claritate situația de fapt, constatarea faptului că acordarea unor discounturi la vânzarea unor produse reprezintă în fapt o remuneratie pentru prestarea de servicii, nu este întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză potrivit art.7 alin.(2), art.94 alin.(2) lit.a) și art.105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmand ca organele de inspecție fiscală să efectueze o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și cele reținute prin prezenta decizie.

Totodată, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și faptul că potrivit Codului civil, contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte argumente ale contestatarului.

4. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul conform principiului de drept “accessorium sequitur principalem”.

Astfel, având în vedere faptul că:

- pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei tratate la pct.1 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată

- pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, respectiv TVA în sumă de .X. lei, tratate la pct.2, respectiv pct.3 din prezenta decizie s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014,

precum și faptul că organul de soluționare a contestațiilor se află în imposibilitatea de a calcula cuantumul accesoriilor aferente fiecărei deficiențe constatate și contestate de S.C. .X. SRL, prin adresa nr.921883/03.07.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili defalcarea obligațiilor fiscale accesorii (majorări de întârziere și penalități de întârziere) calculate pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilite suplimentar aferente serviciilor de audit facturate de SC .X. SRL, serviciilor de consultanță, consiliere, configurare, administrare și mentenanță site, prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL și discount-urilor de performanță acordate.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP/19.08.2015, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a transmis defalcarea accesoriilor menționate mai sus. Din analiza situațiilor transmise prin această adresă se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea corelării sumelor reprezentând accesorii cuprinse în acestea cu cele stabilite prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 și cu cele contestate de societate.

Având în vedere cele menționate mai sus, se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de

administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală contestată de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, cu ocazia recalculării accesoriilor aferente TVA, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentul contestatarii potrivit căruia „Conform decontului de TVA aferent lunii februarie 2012 din cauza unei erori de întocmire a decontului de TVA, (în sensul nepreluării la stabilirea TVA a TVA deductibile în suma de .X. lei), a rezultat o TVA de plata în plus în suma de .X. lei. Pentru aceasta eroare, prin Dispoziția de masuri nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de organele de inspecție fiscală, s-a dispus corectarea decontului de TVA aferent lunii februarie 2012. La solicitarea societății, organele de inspecție fiscală au emis de asemenea Dispoziția de masuri nr..X./07.10.2014 prin care au dispus, printre altele, corectarea decontului de TVA aferent lunii februarie 2012. Societatea a depus cererea de îndreptare a erorilor materiale din decontul de TVA aferent lunii februarie 2012, înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./21.10.2014. Suma de .X. lei achitată în plus nu a fost avută în vedere de control la calculul dobanzilor aferente diferențelor de plata stabilite suplimentar”.

5. Referitor suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - impozit pe venituri din contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei – contribuție șomaj contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – CAS contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei - CASS contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente CASS contracte/convenții;

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligațiile fiscale suplimentare în cuantumul menționat mai sus, în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă dacă sumele plătite de .X. persoanelor fizice cu care avea încheiate convenții civile reprezintă contravaloarea unor prestări de servicii care își au izvorul în respectivele convenții civile sau reprezintă discount-uri acordate în funcție de volumul vânzărilor.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2011 – 2012, S.C. .X. SRL a încheiat convenții civile cu persoane fizice, calculând și reținând impozitul pe venit și contribuții aferente veniturilor plătite pentru activități desfășurate în baza acestor convenții.

Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat în raportul de inspecție fiscală că, așa cum s-a constatat la capitolul TVA, societatea a acordat consultanților, persoane fizice, cu care avea încheiate convenții civile discounturi prin alocarea de bonusuri de performanță, care în opinia organelor de inspecție fiscală reprezintă contravaloarea serviciului prestat de consultant pentru atragerea de noi clienți. Prin acest mod de facturare a discount-urilor, constată organele de inspecție fiscală, veniturile consultanților au fost diminuate, ceea ce a condus la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit și a contribuțiilor aferente.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe venit, potrivit art.942 din Codul civil din 26.11.1864:

„Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic.”

De asemenea, art. 1166 și art. 1169 din Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, republicată, în vigoare începând cu data de 1 octombrie 2011, stipulează:

“ART. 1166

Contractul este acordul de voințe dintre două sau mai multe persoane cu intenția de a constitui, modifica sau stinge un raport juridic.

ART. 1169

Părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri.”

Totodată, potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunilor și invocat de organele de inspecție fiscală ca temei al impunerii:

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

Din analiza prevederilor legale menționate mai sus se reține că, contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui

sau a stinge între dânșii un raport juridic, părțile fiind libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri. Totodată, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt și din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că societatea contestatară a încheiat convenții civile cu diverse persoane fizice al căror obiect îl constituie prestări de servicii, pentru care .X. a reținut la sursă și a plătit către bugetul consolidat al statului impozit pe venit și contribuțiile aferente.

Astfel, din analiza Convenției civile pentru prestări de servicii nr..X./08.05.2012, încheiată între .X., în calitate de prestator, și S.C. .X. SRL, în calitate de client, obiectul acesteia a fost organizarea unui număr de 12 prezentări referitoare la produsele .X. care au avut drept rezultat atragerea în rețeaua .X. a unui număr de 14 persoane. De asemenea, la pct.3.1. se prevede că pentru serviciile prestate, clientul va plăti o remunerație de .X. lei calculată conform Planului de Succes .X..

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține faptul că, suma de .X. lei a fost plătită de .X. domnului .X. pentru prestarea serviciilor de organizare a unor prezentări.

Totodată, așa cum s-a reținut și s-a detaliat la pct.3 din prezenta decizie, organul de soluționare a contestației reține faptul că discountul de performanță a fost acordat în funcție de achizițiile efectuate de la .X. în baza unor contracte de vânzare-cumpărare și ca urmare a acumulării unui punctaj de minim 100 BP.

Din cuprinsul actului de control contestat nu reies motivele pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că discounturile acordate de .X. persoanelor cu care aceasta a încheiat convenții civile având ca obiect organizarea de prezentări reprezintă remunerații care își au izvorul în respectivele convenții civile cu atât mai mult cu cât prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP1340/25.06.2015 societatea a precizat că achizițiile de produse .X., de către consultanți, nu au fost efectuate în baza convențiilor civile, ci în baza unui contract separat și a comenzilor plasate de aceștia, prin convențiile civile fiind remunerată în fapt prestarea ocazională de servicii.

Totodată, din documentele depuse de societate la dosarul cauzei împreună cu adresa nr.A_SLP1340/25.06.2015, respectiv din convențiile civile, se reține că remunerațiile au fost diferite în funcție de numărul de prezentări susținute de consultant, astfel, pentru 2 prezentări

susținute de .X. remunerația a fost de .X. lei iar pentru 4 prezentări susținute de .X. remunerația a fost de .X. lei, ceea ce ar conduce la concluzia că au fost acordate în funcție de volumul vânzărilor.

Totodată, se reține că, în virtutea rolului activ, prin adresa nr.921883/09.07.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili analiza documentelor depuse de societate în susținerea contestației prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP1340/25.06.2015, precum și să precizeze dacă obiectul convențiilor civile privește și alte servicii decât cele înscrise în acestea, precum și dacă la reîntregirea bazei de impozitare a veniturilor din convenții civile au avut în vedere și alte înțelegeri contractuale din care ar rezulta că pe lângă serviciile înscrise în convențiile civile anexate, părțile au convenit să desfășoare și alte servicii remunerate.

Prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP1730/13.08.2015, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a precizat faptul că *“Planul de succes reprezintă un contract de adeziune conform art.1175 Cod Civil, iar acceptarea acestuia de către consultant se concretizează prin semnarea unei convenții civile pentru prestări de servicii. Remunerația pentru prestări de servicii prevăzută în convenția civilă pentru prestări de servicii este calculată în conformitate cu Planul de succes al .X., capitolul Oportunitatea de câștig oferită de .X.”* precum și faptul că *“Referitor la exemplele anexate de societate în susținerea caracterului “ocazional” al prestațiilor, facem precizarea că din consultarea bazei de date ANAF s-a constatat că aceste persoane fizice obțin cu regularitate venituri din convenții civile de la S.C. .X. SRL, spre exemplu în cazul d-nei .X., CNP .X., figurează venituri obținute de la S.C. .X. SRL pe parcursul anilor fiscali 2011, 2012, 2013 și 2014 iar în cazul d-nei .X., CNP .X., figurează venituri obținute de la S.C. .X. SRL pe parcursul anilor fiscali 2012, 2013 și 2014”*.

Aceste precizări sunt irelevante în calificarea naturii sumelor acordate sub formă de discount în condițiile în care nu se face dovada existenței unor contracte/convenții/înțelegeri prin care să se stabilească faptul că discount-ul nu se acordă exclusiv în funcție de volumul vânzărilor ci și în raport de alte servicii prestate de persoanele fizice în favoarea societății.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au constatat că obiectul convențiilor civile privește și alte servicii decât cele înscrise în acestea, și nu au precizat dacă la reîntregirea bazei de impozitare a veniturilor din convenții civile au avut în vedere și alte înțelegeri contractuale din care ar rezulta că pe lângă

serviciile înscrise în convențiile civile anexate, părțile au convenit să desfășoare și alte servicii remunerate.

Totodată, având în vedere și cele reținute la pct.3 din prezenta decizie, precum și documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au probat că discountul acordat sub formă de PD are o legătură directă sau indirectă cu obiectul convențiilor civile, astfel cum rezultă acesta din înscrisurile atașate la dosarul cauzei.

În consecință, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014 în ceea ce privește suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe venit, contribuții aferente veniturilor și penalități de întârziere aferente acestora, urmand ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceleași operațiuni, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în raport de prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și cele reținute prin prezenta decizie.

Referitor la accesoriile în sumă de totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CASS contracte/convenții;

se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de accesorii aferente debitului în sumă totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - impozit pe venituri contracte/convenții;
- .X. lei – contribuție șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – CAS contracte/convenții;
- .X. lei - CASS contracte/convenții;

este o măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că pentru suma de **.X. lei** a fost desființată Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor

contribuabili, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”, ca o consecință se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma totală contestată de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții, contribuției șomaj contracte/convenții, CAS contracte/convenții și CASS contracte/convenții.

La reanalizarea cauzei organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentul societății referitor la faptul că începând cu 01.03.2014 cota de calcul a dobânzilor/majorărilor este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere, potrivit art.120*) alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

6. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din premii în sumă de .X. lei, dobânzi aferente impozitului pe veniturile din premii în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au încadrat sumele acordate de societate colaboratorilor săi cu titlul de “Director” în categoria veniturilor din premii, în condițiile în care din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu se poate stabili că acestea întrunesc elementele definitorii ale veniturilor din premii astfel cum sunt acestea prevăzute în legea fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2008 – 2012, societatea a înregistrat în contul 628202 – prestări servicii PS – B – premii acordate „directorilor” (asociații familiale, persoane fizice autorizate și întreprinderi individuale) în sumă totală de .X. lei.

Potrivit Planului de succes, S.C. .X. SRL acorda colaboratorilor săi titlul de “Director”, pe măsura ce aceștia atingeau niveluri superioare de calificare, iar venitul creștea exponențial. Totodată, aceasta calitate depindea de atingerea unor indicatori de performanță, respectiv număr de consultanți atrași în rețeaua proprie, volum vânzări, iar în momentul calificării pentru titlul de “Director”, aceștia primeau un premiu în bani, adițional venitului obișnuit. Premiile în bani erau între 1.000 \$ pentru titlul de “Director” și 1.000.000 \$ pentru titlul de “Director Diamond President”. Aceste sume erau facturate de către “Directori” în baza unui contract de management încheiat între .X. România în calitate de Vanzator și “Manager” (Director) și înregistrate pe cheltuieli de către societate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat din activitatea societății, ca și practică comercială, faptul că vânzarile au fost realizate prin

consultanti care efectueaza si reclama produselor „.X.” prin prezentare de cataloage, prezentari de produse, testari de produse.

Având în vedere prevederile art.75, 76 și 77 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a pct. 150 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste sume facturate de către “Directori” in baza contractelor de management reprezintă venituri din premii pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească impozitul pe veniturile din premiile acordate asupra venitului net pe premiu (venitul brut – venitul neimpozabil, respectiv .X. lei).

Ca urmare, s-a procedat la calcularea impozitului pe veniturile din premii rezultând un debit suplimentar în sumă de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar stabilit în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, în baza prevederilor art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și (7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală societatea susține că aceste sume sunt venituri comerciale care au fost supuse regulilor de impunere prevăzute de Capitolul II, respectiv Capitolul IX din Titlul III Codul fiscal, precum și de prevederile legale în vigoare la data încasării veniturilor prevăzute de legislația aplicabilă în materie de contribuții sociale.

În drept, potrivit art.75 alin.(1), art.76 și art.77 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“ART. 75

Definirea veniturilor din premii și din jocuri de noroc

(1) Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele prevăzute la art. 42, precum și cele din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale, potrivit legii.”

ART. 76

Stabilirea venitului net din premii și din jocuri de noroc

Venitul net este diferența dintre venitul din premii sau din jocuri de noroc și suma reprezentând venit neimpozabil.

ART. 77

Reținerea impozitului aferent veniturilor din premii și din jocuri de noroc

(1) Veniturile sub formă de premii se impun, prin reținerea la sursă, cu o cotă de 16% aplicată asupra venitului net realizat din fiecare premiu.

[...]

(3) Obligația calculării, reținerii și virării impozitului revine plătitorilor de venituri.

(4) Nu sunt impozabile veniturile obținute din premii și din jocuri de noroc, în bani și/sau în natură, sub valoarea sumei neimpozabile stabilită în sumă de .X. lei, realizate de contribuabil:

a) pentru fiecare premiu;

b) pentru câștigurile din jocuri de noroc, de la același organizator sau plătitor într-o singură zi.

(5) Impozitul calculat și reținut în momentul plății este impozit final.

(6) Impozitul pe venit astfel calculat și reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.”

Acestea se coroborează cu prevederile Titlului VI pct.150 din Hotărârea Guvernului 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“150. În această categorie se cuprind venituri în bani și/sau în natură, ca de exemplu:

[...]

- venituri sub formă de premii obținute urmare practicilor comerciale privind promovarea produselor/serviciilor prin publicitate, potrivit legii.”

Totodată, potrivit art.41, art.46, art.47, art.48 și art.50 din Ordonanța nr.99/2000:

“ART. 41

“(1) Loteria publicitară este acea practică de promovare a produselor/serviciilor care tinde să stimuleze în rândul participanților speranța unui câștig prin tragere la sorți.

ART. 46

Nu sunt asimilate loteriei publicitare concursurile în cadrul cărora premiile sunt câștigate exclusiv datorită abilității, cunoștințelor și perspicacității participanților, câștigătorul fiind desemnat în funcție de valoarea prestației sale.

ART. 47

Nu este asimilată loteriei publicitare și este considerată practică comercială permisă alocarea de premii în mod aleator, înainte de oferirea

la vânzare a produselor/serviciilor și atribuirea câștigurilor la achiziționarea produselor/serviciilor, chiar dacă intrarea în posesie a premiilor are loc la o dată ulterioară.

ART. 48

Vânzarea cu prime este acea practică comercială prin care la vânzarea sau oferta de vânzare de produse/servicii se oferă consumatorului cu titlu gratuit, imediat sau la un anumit termen, prime sub forma unor produse/servicii.

ART. 50

Nu sunt considerate prime:

- a) ambalajele produselor;
- b) produsele sau serviciile indispensabile utilizării normale a produsului sau serviciului cumpărat;
- c) produsele sau serviciile a căror valoare este de până la 10% din prețurile de vânzare/tarifele produselor/serviciilor achiziționate de către consumatori;
- d) articolele personalizate, respectiv obiectele purtând mesaje publicitare, inscripționate în mod vizibil și care nu se regăsesc ca atare în comerț;
- e) serviciile postvânzare;
- f) facilitățile de staționare oferite de către comercianți consumatorilor.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în baza unor contracte de management încheiate între .X. Romania și colaboratorii săi numiți în funcții de “Manager” (Director).

Din analiza raportului de inspecție fiscală se reține că, potrivit Planului de succes, S.C. .X. SRL acorda colaboratorilor săi titlul de “Director”, pe măsura ce aceștia atingeau niveluri superioare de calificare, iar venitul creștea exponențial. Totodată, aceasta calitate depindea de atingerea unor indicatori de performanță, respectiv număr de consultanți atrași în rețeaua proprie, volum vânzări, iar în momentul calificării pentru titlul de “Director”, aceștia primeau un premiu în bani, adițional venitului obișnuit.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, potrivit Planului de Succes, pentru titlul de Director se acordă 1000 \$ per grup, pentru titlul de Gold se acordă 2000 \$ pentru 2 grupuri, pentru titlul de Senior Gold se acordă 3000 \$ pentru 3 grupuri, pentru titlul de Safir se acordă 4000 \$ pentru 4 grupuri, pentru titlul de Diamant se acordă 6000 \$ pentru 6 grupuri, pentru titlul de Senior Diamant se acordă 8000 \$ pentru

8 grupuri, pentru titlul de Dublu Diamant se acordă 10.000 \$ pentru 10 grupuri, pentru titlul de Executiv se acordă 24.000 \$ pentru 12 grupuri, pentru titlul de Gold Executiv se acordă 30.000 \$ pentru 15 grupuri, pentru titlul de Safir Executiv se acordă 36.000 \$ pentru 18 grupuri, pentru titlul de Diamant Executiv se acordă 30.000 \$ pentru 21 grupuri, pentru titlul de President se acordă 100.000 \$ pentru 24 grupuri, pentru titlul de Senior President se acordă 200.000 \$ pentru 24 grupuri/6 diamanți, pentru titlul de Gold President se acordă 300.000 \$ pentru 24 grupuri/12 diamanți, pentru titlul de Safir President se acordă 400.000 \$ pentru 24 grupuri/18 diamanți, pentru titlul de Diamant President se acordă 1.000.000 \$ pentru 24 grupuri/24 diamanți.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că prin documentele depuse în susținerea contestației societatea precizează că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, sumele de bani acordate consultantului care devine „Director” și care prestează niște servicii în beneficiul .X., respectiv pentru dezvoltarea rețelei și consolidarea structurii .X., reprezintă bonusuri acordate pentru servicii prestate și nu intră în categoria premiilor, astfel cum au fost acestea definite de Codul fiscal.

Se reține că, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume facturate de către colaboratorii societății având funcția de „Directori”, în baza contractelor de management, reprezintă venituri din premii pentru care societatea avea obligația să calculeze, să rețină și să plătească impozitul pe veniturile din premiile acordate asupra venitului net pe premiu (venitul brut – venitul neimpozabil, respectiv 600 lei).

Din analiza prevederilor legale invocate mai sus, se reține că veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, precum și cele din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale, potrivit legii. Se reține că veniturile din premii sunt acele venituri sub formă de premii obținute urmare practicilor comerciale privind promovarea produselor/serviciilor prin publicitate, potrivit legii. Totodată, conform Ordonanței nr.99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, dintre practicile comerciale privind promovarea produselor/serviciilor reglementate de această ordonanță, sunt susceptibile în acordarea de premii următoarele:

- loteria publicitară, acea practică de promovare a produselor/serviciilor care tinde să stimuleze în rândul participanților speranța unui câștig prin tragere la sorți;
- concursurile în cadrul cărora premiile sunt câștigate exclusiv datorită abilității, cunoștințelor și perspicacității participanților, câștigătorul fiind desemnat în funcție de valoarea prestației sale;

- alocarea de premii în mod aleator, înainte de oferirea la vânzare a produselor/serviciilor și atribuirea câștigurilor la achiziționarea produselor/serviciilor, chiar dacă intrarea în posesie a premiilor are loc la o dată ulterioară.

Potrivit celor menționate mai sus se reține că, premiile, așa cum sunt definite la art.75 din Codul fiscal și pct.150 din Normele metodologice, reprezintă acele plăți în bani sau în natură acordate de către un comerciant clienților săi consumatori finali în vederea promovării produselor/serviciilor comerciantului.

Se reține astfel că, nu rezultă din ce considerente organele de inspecție fiscală au încadrat aceste sume la venituri din premii, având în vedere prevederile legale și faptul că simpla denumire a unei operațiuni ca „premiu” nu determină substanța și încadrarea acesteia.

Mai mult, se reține că, prin contestația formulată, societatea a precizat faptul că aceste sume fac parte din pachetul de bonusuri acordate consultantilor sai care datorita activitatii prestate au obtinut un titlu superior in ierarhia .X., respectiv titlul de Director, iar suma denumita generic „premiu in bani” este de fapt un bonus fix la care au acces toti consultantii .X., persoane juridice sau persoane fizice autorizate. Totodată, societatea menționează că la momentul facturării bonusurilor către S.C. .X. SRL, liderul (asociația familială, persoana fizică autorizată sau întreprinderea individuală) le-a considerat venituri comerciale care au fost supuse regulilor de impunere prevăzute de Capitolul II, respectiv Capitolul IX din Tilul III Codul fiscal, precum și de prevederile legale în vigoare la data încasării veniturilor prevăzute de legislația aplicabilă în materie de contribuții sociale.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că, prin raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală s-a limitat la a consemna că sumele de bani acordate de .X. Directorilor reprezintă premii pornind de la denumirea acestor sume de bani fără însă să stabilească situația de fapt, respectiv natura sumelor în funcție de substanța operațiunii, respectiv dacă sumele au fost acordate ca urmare a practicilor comerciale privind promovarea unor servicii sau produse sau ca o remunerație a unei prestări de servicii constând în dezvoltarea rețelei și consolidarea structurii .X..

Având în vedere că din instrumentarea speței organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili natura sumelor acordate de .X. și nici nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală cărora le revine obligația de a investiga toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii

obligațiilor fiscale în vederea descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legii fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, în ceea ce privește suma .X. lei reprezentând impozit pe veniturile din premii în sumă de .X. lei, dobânzi aferente impozitului pe veniturile din premii în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, respectiv să analizeze operațiunile efectuate de contestatară, pentru aceeași perioadă supusă verificării, iar în funcție de situația de fapt ce va fi constatată să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale incidente așa cum s-a reținut prin prezenta decizie și toate documentele relevante pentru impunere.

7. Referitor suma de .X. lei reprezentând impozit pe veniturile nerezidenților în suma de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în cuantum de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au impozitat la sursă „serviciile artistice” prestate de SC .X. LTD Bulgaria, respectiv „sponsorizările” realizate de .X. Suedia, în sarcina S.C. .X. SRL, în condițiile în care din instrumentarea cauzei nu se poate stabili încadrarea sumelor plătite la extern într-o categorie pentru care se prevede obligativitatea reținerii la sursă a impozitului pe venit.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru veniturile realizate în România de SC .X. LTD Bulgaria, în sumă de .X. lei, aferente facturii nr..X./15.12.2010, reprezentând contravaloare „servicii artistice”, S.C. .X. SRL nu deține certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale din Bulgaria pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri și nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul nerezidenților datorat potrivit art.115 și art.116 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, pentru veniturile realizate în România de .X. Suedia, în sumă de .X. lei, aferente facturii nr..X./25.05.2011 reprezentând

contravaloare „sponsorizări”, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. SRL nu deține certificat de rezidență fiscală pentru aplicarea Convenției de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu Suedia și că nu a reținut și nu a virat impozitul pe venitul nerezidenților datorat.

În susținerea contestației societatea anexează în copie certificatele de rezidență fiscală nr..X./19.02.2014 și nr..X./02.10.2014 eliberate de autoritatea fiscală din Suedia, respectiv din Bulgaria din care rezultă că în perioada 01.01.2011 – 31.12.2011 societatea .X. era rezidentă a Suediei, respectiv în perioada 01.01.2010 – 31.12.2010, societatea .X. L.T.D. era rezidentă a Bulgariei.

Prin adresa nr..X./04.12.2014, organele de inspecție fiscală au precizat faptul ca societatea nu a prezentat in timpul controlului si nici la formularea punctului de vedere asupra Raportului de inspectie fiscala certificatele de rezidență fiscală pentru cele două societăți, acestea fiind prezentate doar in faza de contestatie, certificatele de rezidență fiscală fiind astfel prezentate in termenul legal de prescriptie.

În drept, potrivit art.118 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“ART. 118

(1) În înțelesul [art. 116](#), dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene sau ale Asociației Europene a Liberului Schimb.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Dacă certificatul de rezidență fiscală, respectiv declarația ce va indica calitatea de beneficiar nu se prezintă în acest termen, se aplică prevederile [titlului V](#). În momentul prezentării certificatului de

rezidență fiscală și, după caz, a declarației prin care se indică calitatea de beneficiar se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri sau ale legislației Uniunii Europene și se face regularizarea impozitului în cadrul termenului legal de prescripție. În acest sens, certificatul de rezidență fiscală trebuie să menționeze că beneficiarul venitului a avut, în termenul de prescripție, rezidența fiscală în statul contractant cu care este încheiată convenția de evitare a dublei impuneri, într-un stat al Uniunii Europene sau al Asociației Europene a Liberului Schimb pentru toată perioada în care s-au realizat veniturile din România. Calitatea de beneficiar în scopul aplicării legislației Uniunii Europene va fi dovedită prin certificatul de rezidență fiscală și, după caz, declarația pe propria răspundere a acestuia de îndeplinire cumulativă a condițiilor referitoare la: perioada minimă de deținere, condiția de participare minimă în capitalul persoanei juridice române, încadrarea în una dintre formele de organizare prevăzute în [titlul II](#) sau [titlul V](#), după caz, calitatea de contribuabil plătitor de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile este valabil și în primele 60 de zile calendaristice din anul următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență.”

Acestea se coroborează cu prevederile pct.12 alin.(9) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care dispun:

“(9) Prevederile [titlului V](#) din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.”

Potrivit prevederilor pct.13 alin.(1) și (2) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art.118 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiată între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din statul respectiv. Pentru dovedirea rezidenței se poate prezenta și un alt document eliberat de

către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a aceluși stat.

(2) Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România vor depune la plătitorul de venit originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală ori documentul menționat la alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România.”

Potrivit pct.15 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

“15. (1) Pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri și de prevederile legislației Uniunii Europene, nerezidenții care au realizat venituri din România vor depune în momentul realizării venitului la plătitorul de venituri originalul sau copia certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la pct. 13 alin. (1), tradus și legalizat de organul autorizat din România, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indică îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene.

(2) În certificatul de rezidență fiscală sau în documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1), prezentat de nerezidenții care au obținut venituri din România, trebuie să se ateste că aceștia au fost rezidenți în statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri, în anul/perioada obținerii veniturilor sau în anul/perioada pentru care a fost emis certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, cele menționate la situația de fapt și din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile nerezidenților în suma de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe veniturile nerezidenților în cuantum de .X. lei, aferente veniturilor realizate din România de SC .X. LTD Bulgaria, respectiv .X. Suedia, pe motiv că societatea nu a prezentat nici în timpul controlului și nici în formularea punctului de vedere asupra raportului de inspecție fiscală certificatele de rezidență fiscală pentru .X. și .X., acestea fiind prezentate în susținerea contestației.

Întrucât, pe baza înscrisurilor existente la dosarul cauzei, organul de soluționare nu poate constata întrunirea condițiilor prevăzute de lege pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impuneri iar din instrumentarea speței de către organele de inspecție fiscală nu rezultă dacă plățile la extern efectuate de contestatară către firmele .X. și .X. L.T.D se încadrează în categoria celor pentru care prin convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statele ai căror rezidenți sunt beneficiarii de venit se prevede obligativitatea reținerii la sursă a impozitului pe venit, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra

temeiniciei și legalității obligării societății la plata impozitului pe veniturile nerezidenților pentru plățile efectuate către .X. și .X. L.T.D, urmând a se face în cauză aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În consecință pentru **suma totală de .X. lei** reprezentând impozit pe nerezidenți în suma de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe nerezidenți în cuantum de .X. lei **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./30.09.2014** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la o reverificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să emită un nou act administrativ fiscal după caz.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./30.09.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./30.09.2014, pentru suma totală de .X. lei reprezentând :

- .X. lei – impozit pe profit;
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei – impozit pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile nerezidenților;
- .X. lei – contribuție șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției șomaj contracte/convenții;
- .X. lei – CAS contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CAS contracte/convenții;
- .X. lei - CASS contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente CASS contracte/convenții;
- .X. lei penalități de întârziere aferente CASS contracte/convenții;
- .X. lei - impozit pe venituri contracte/convenții;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din contracte/convenții;
- .X. lei - impozit pe veniturile din premii;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii;
- .X. lei penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din premii.

urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tipuri de impozite ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

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

DIRECTOR GENERAL

.X.