



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 213 / 02.06. 2011

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr. 906254/15.02.2011

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./11.02.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906254/X2011, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul în Com. .X., Str. X nr. X, Județul X, C.U.I. RO X, J23/X/2007, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, urmare inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. .X. S.R.L.** efectuată de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

S.C. .X. S.R.L. cu sediul în Com. .X., Str. .X. nr. X, Județul .X., C.U.I. RO .X., J23/X/2007, figurează la poziția nr. X din anexa nr. 2 din O.P.A.N.A.F. nr. 2730 din 30 noiembrie 2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, având ca obiect principal de activitate “comerț cu ridicata al produselor farmaceutice”, cod CAEN 5146.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010 contestată, a fost comunicată societății prin remitere directă, potrivit semnăturii și ștampilei reprezentantului legal al acesteia aplicate pe decizia de impunere, în data de **23.12.2010**, iar 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, respectiv în data de **24.01.2011**, așa cum reiese din ștampila registraturii D.G.A.M.C., aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209, alin. 1, lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

I. S.C. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, urmare inspecției fiscale generale efectuate la **S.C. .X. S.R.L.** de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită admiterea contestației, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./23.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv suma de .X. lei, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr.

.X./23.12.2010, anularea parțială a bazei impozabile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, anularea parțială a creanțelor bugetare constând din accesorii aferente sumelor contestate, în cuantum total de .X. lei.

Detaliat, societatea aduce următoarele argumente:

A. Impozitul pe profit

Perioada verificată: **01.01.2005 – 31.12.2009.**

S.C. .X. S.R.L. contestă din suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit datorat de persoane juridice române, stabilit suplimentar de plată de către organele de inspecție fiscală, suma de **.X. lei.**

1) Societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată a impozitului pe profit, că: “în perioada mai 2005 – octombrie 2006, societatea a înregistrat în contul 623.21 – cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate deductibile, cheltuieli în sumă totală de .X. lei în anul 2005, respectiv .X. lei în anul 2006, aferentă prestărilor de servicii marketing efectuate de către SC .X.SRL în baza contractelor de publicitate nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006. Conform Adresei DGFP .X. nr. .X./07.02.2007, înregistrată la DGAMC sub nr. .X./13.02.2007, urmare a verificărilor efectuate la SC .X.SRL cu privire la tranzacțiile efectuate de aceasta cu **S.C. .X. S.R.L.** în perioada 2005 – 2006, în data de 07.02.2007 a fost încheiat un proces verbal de cercetare la fața locului, din care rezultă că SC .X.SRL cu privire la tranzacțiile efectuate de aceasta cu **S.C. .X. S.R.L.:** servicii aprovizionare cu materiale de construcții și amenajări interioare, efectuarea manoperei la diferite locații (farmacii) din țară.

Astfel, având în vedere că SC .X.SRL nu a prestat către **S.C. .X. S.R.L.** serviciile prevăzute în contractele de publicitate menționate anterior, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă totală de .X. lei înregistrate de **S.C. .X. S.R.L.** în anul 2005, respectiv .X. lei înregistrate în anul 2006, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.”

2) De asemenea, organele de inspecție fiscală au mai reținut că: „În luna decembrie 2009, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat cheltuieli în sumă totală de .X. lei aferentă prestărilor de servicii de intermediere efectuate de către .X. .X. în baza contractului din 6 aprilie 2010. Conform clauzelor contractuale, .X. .X. urma să intermedieze încheierea de către **S.C. .X. S.R.L.** a unui contract de distribuție

cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia, prin care **S.C. .X. S.R.L.** devenea distribuitor exclusiv al acestor companii în România și Ungaria.

Din analiza documentelor justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că contractul de distribuție care face obiectul prestării de servicii a fost încheiat între .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța, pe de o parte și .X. SRL, pe de altă parte, **S.C. .X. S.R.L.** nefiind parte la acest contract; iar **S.C. .X. S.R.L.** achiziționa medicamente de la .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța începând cu trimestrul II 2007. Astfel, (...) echipa de inspecție fiscală a considerat cheltuiala în sumă de .X. lei înregistrată de **S.C. .X. S.R.L.** în anul 2009 ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.”

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** susține următoarele:

1) În ceea ce privește cheltuielile în sumă totală de .X. lei în anul 2005, respectiv .X. lei în anul 2006, aferente prestărilor de servicii marketing efectuate de către SC .X. SRL, **S.C. .X. S.R.L.** precizează că măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de .X. lei în anul 2005, respectiv .X. lei în anul 2006, aferente prestărilor de servicii marketing și publicitate contractate în vederea realizării obiectivului de bază, pe motivul lipsei documentelor justificative este nelegală.

Societatea susține că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și art. 21, alin. (4), lit. m), întrucât **S.C. .X. S.R.L.** a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât contractele agreeate de părți (contractul nr. .X./20.05.2005 și contractul nr. .X./20.01.2006), cât și facturile emise în baza contractelor menționate. În aplicarea art. 65, alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală probele necesare și suficiente în baza Codului fiscal și art. 64 din Codul de procedură fiscală, din care rezultă prestarea serviciilor în cauză. Mai mult, societatea precizează că, în reținerea situației de fapt, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de legătura directă dintre tipul activităților desfășurate de societate, distribuția de medicamente și produse farmaceutice și căutarea diverselor metode de promovare a produselor distribuite, în măsura în care organele de inspecție fiscală ar fi constatat existența unei alte situații de fapt decât cea atestată prin probele puse la dispoziția acestora, decizia de impunere ar fi trebuit să indice, în baza art. 65, alin. (2) din Codul de procedură fiscală, probele sau constatările proprii pe baza cărora o asemenea concluzie ar putea fi justificată.

În opinia **S.C. .X. S.R.L.**, organele de inspecție fiscală au justificat în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, încadrarea operațiunilor efectuate de SC .X.SRL, în baza contractelor nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006, încheiate cu **S.C. .X. S.R.L.**, așa cum ele au fost reflectate prin adresa DGFP .X. nr. 172/2007, înregistrată la DGAMC sub nr. .X./13.02.2007, astfel:

- "la sediul declarat al SC .X.SRL organele de control nu au găsit documentele financiar contabile ale societății;
- conform notei explicative date de către .X., în calitate de asociat unic și administrator în perioada 2003 – 20.10.2006, SC .X.SRL a fost cesionată către .X., sediul social rămânând în .X. Sat;
- conform aceleiași note explicative, SC .X.SRL a prestat următoarele servicii către **S.C. .X. S.R.L.**: servicii de aprovizionare cu materiale de construcții și amenajări interioare, efectuarea manoperei la diferite locații (farmacii) din țară; totodată, SC .X.SRL nu a avut angajați pe perioada derulării contractelor, lucrările fiind realizate sub antrepriză cu alte societăți comerciale”.

Astfel, **S.C. .X. S.R.L.** susține că, așa cum a fost precizat în procesul verbal de cercetare la fața locului, la sediul declarat al SC .X.SRL, organele de inspecție fiscală nu au găsit documentele financiar contabile ale societății, prin urmare nu au putut analiza documentele justificative pe care le deținea societatea atât în legătură cu contractele nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006 încheiate între SC .X.SRL și **S.C. .X. S.R.L.**, cât și contractele încheiate de SC .X.SRL cu societățile comerciale cu ajutorul cărora a fost realizat sub antrepriză obiectul contractelor nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006, astfel cum au reținut organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010.

S.C. .X. S.R.L. consideră că în temeiul rolului activ al organului fiscal, astfel cum este acesta reglementat în art. 7 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal avea obligația de a examina în mod obiectiv starea de fapt, ori în cadrul activității de cercetare la fața locului, acesta s-a rezumat doar la nota explicativă dată de către fostul asociat unic și administrator al societății SC .X.SRL.

S.C. .X. S.R.L. subliniază faptul că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală spre a fi analizate, următoarele documente:

- contractele nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006 încheiate de SC .X.SRL și **S.C. .X. S.R.L.**;
- anexele la contractele nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006;

- lista cuprinzând producătorii/furnizorii de medicamente ale căror produse au făcut obiectul respectivei campanii promoționale;
- listele detaliate cu farmaciile în care s-au prezentat materialele cu scop informativ;
- listele cu medicamente supuse ofertelor promoționale și prețurile aplicate în acest sens;
- rapoarte, situații, grafice în care se reflectă rezultatele campaniilor promoționale în cifra de afaceri; astfel, cifra de afaceri în perioada 2004-2006 a înregistrat creșteri semnificative, creștere generată de promovarea produselor distribuite de societate prin intermediul contractelor nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006 încheiate de SC .X.SRL și **S.C. .X. S.R.L.**, respectiv prin distribuirea de mostre și material cu caracter informativ farmaciilor, prezentarea de oferte cu privire la produsele distribuite de societate farmaciilor.

Având în vedere cele precizate mai sus, societatea concluzionează că organele de inspecție fiscală nu au efectuat în fapt analiza naturii activităților realizate de prestator în cadrul serviciilor de marketing și publicitate și nici în ce măsură acestea sunt aferente sau nu activității de bază.

Conform contractelor nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006 încheiate de SC .X.SRL și **S.C. .X. S.R.L.** se menționează prestarea următoarelor activități: servicii de marketing, furnizare de materiale promoționale, conceperea strategiei de promovare a serviciilor de distribuție, oferirea de training de informare farmaceutică, etc. , **S.C. .X. S.R.L.** apelând la serviciile SC .X.SRL pentru a o susține în realizarea campaniilor sale promoționale în care s-a angajat față de producătorul de medicamente și produse farmaceutice, produse pe care le distribuie clienților săi, în scopul obținerii de venituri impozabile. Activitățile de promovare pe care **S.C. .X. S.R.L.** s-a angajat să le presteze, conform clauzelor contractuale din contractele încheiate cu producătorii/furnizorii de medicamente și produse farmaceutice, sunt similare cu cele prevăzute în anexele contractelor nr. .X./20.05.2005 și nr. .X./20.01.2006 încheiate de SC .X.SRL și **S.C. .X. S.R.L.**

Costurile înregistrate de **S.C. .X. S.R.L.** cu aceste cheltuieli de marketing și publicitate facturate de SC .X.SRL au fost refacturate către producătorii medicamentelor și produselor parafarmaceutice pentru care **S.C. .X. S.R.L.** a efectuat campaniile promoționale în cauză, societatea susținând că aceste cheltuieli au fost aferente realizării de venituri impozabile.

De asemenea, societatea susține că nu avea nici o obligație contractuală față de beneficiarul serviciilor de promovare (producători/furnizori) referitor la transmiterea dovezilor asupra prestărilor efectuate în vederea promovării produselor acestora, întrucât această publicitate a fost efectuată

conform clauzelor contractuale, iar cheltuielile înregistrate cu serviciile prestate de SC .X.SRL sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, întrucât au fost înregistrate în scopul obținerii de venituri impozabile.

2) În ceea ce privește cheltuielile aferente prestărilor efectuate de către .X. .X., în baza contractului din 6 aprilie 2009, societatea precizează că măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de .X. lei, aferente prestărilor de servicii de intermediere de către .X. .X. în beneficiul **S.C. .X. S.R.L.**, este nelegală.

Societatea susține că în speță nu sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și art. 21, alin. (4), lit. m), întrucât **S.C. .X. S.R.L.** a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul încheiat de **S.C. .X. S.R.L.** cu societatea .X. .X.;
- corespondența societății .X. .X. privind discuțiile purtate de aceasta cu cei doi furnizori, .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia;
- contractul de distribuție care face obiectul prestării de servicii dintre .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia pe de o parte și .X. SRL, pe de altă parte;
- notificare de la .X. SRL și **S.C. .X. S.R.L.** către cei doi furnizori .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia prin care se precizează că **S.C. .X. S.R.L.** este compania din grup care execută de facto contractul de distribuție mai sus menționat;
- memorandum de înțelegere din 2 iulie 2010 încheiat între .X. SRL și **S.C. .X. S.R.L.**.

S.C. .X. S.R.L. invocă faptul că organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a achiziționat medicamente de la .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța începând cu trimestrul II 2007, dar în același timp, nu au reținut faptul că prin obiectul contractului dintre .X. .X. și **S.C. .X. S.R.L.**, .X. .X. și-a asumat să fie intermediarul **S.C. .X. S.R.L.**, în scopul obținerii pentru societate a reprezentativității .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța în România și Ungaria și extinderii portofoliului de produse pe aceste piețe prin această reprezentare.

În mod specific, .X. .X. a solicitat și a negociat cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța obținerea aprobării lor ca **S.C. .X. S.R.L.** să devină reprezentantul lor pe teritoriul României și Ungariei.

Cu alte cuvinte, dacă până la momentul încheierii contractului dintre grupul .X. și .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța (prin .X. SRL) ca urmare a intermediării întreprinse de .X. .X., **S.C. .X. S.R.L.** era un simplu client al

societăților .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, prin contractarea serviciilor prestate de .X. .X. și subsecvent a încheierii contractului cu furnizorii, **S.C. .X. S.R.L.** a devenit reprezentantul acestora, obținând o licență de distribuție exclusivă pe teritoriul României.

S.C. .X. S.R.L. susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative furnizate de .X. .X. pentru dovedirea prestării efective a serviciilor de intermediere asumate prin contractul din 6 aprilie 2009 și anume, scrisori ale societății .X. .X. și corespondențe emise de .X. .X. privind discuțiile purtate de această societate cu cei doi furnizori, .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia.

În același timp, **S.C. .X. S.R.L.** a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și corespondența dintre **S.C. .X. S.R.L.** și .X. SRL, din perioada în care .X. .X. negocia cu furnizorii. Într-una dintre aceste corespondențe se arată că cei doi furnizori și-au manifestat preferința de a avea pe .X. SRL semnatară a contractului, dar în același timp drepturile de distribuție exclusivă să aparțină tuturor entităților din grupul .X., inclusiv **S.C. .X. S.R.L.**, entități care urmează a fi părți la viitorul contract de distribuție exclusivă.

De altfel, ulterior, furnizorii au semnat cu .X. SRL, însă în contract sunt introduse și celelalte entități ale .X., inclusiv **S.C. .X. S.R.L.** (Anexa 3 reprezentând Acord de Distribuție privitor la România între .X. .X. SA, .X. .X. SARL și .X. SRL, IUNIE 2010, respectiv Addendum Teritoriul Afiliaților din Acordul menționat, Addendum referitor la persoanele din grupul .X. cărora le sunt aplicabile prevederile contractuale).

Mai mult de atât, în data de 2 iulie 2010, a fost semnat un Memorandum de înțelegere între **S.C. .X. S.R.L.** și .X. SRL prin care părțile înțeleg că până la o nouă înțelegere încheiată în scris, între .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța și .X. SRL, **S.C. .X. S.R.L.** va avea calitatea de distribuitor și de titular al contractului în relația comercială cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, cu toate consecințele care decurg din contract. În această situație, conform Memorandumului de înțelegere, .X. SRL este doar un afiliat al **S.C. .X. S.R.L.** în relația comercială cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța.

Prevederile Memorandumului încheiat în 2 iulie 2010 au fost notificate furnizorilor .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, în august 2010.

S.C. .X. S.R.L. susține că în fapt, în perioada 1 ianuarie – 30 septembrie 2010, aceasta a fost titulara relației comerciale cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, achiziționând medicamente și produse (para)farmaceutice de la cei doi furnizori, în scopul desfășurării activității proprii de distribuție.

Mai mult de atât, SC .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, entități din grupul .X. părți în contractul încheiat cu furnizorii .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța nu au efectuat nicio achiziție, în baza acestui contract în perioada 1 ianuarie – 30 septembrie 2010.

S.C. .X. S.R.L. concluzionează că, pentru perioada analizată de organele de inspecție fiscală, a fost singurul beneficiar al contractului de distribuție cu furnizorii .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, ceea ce justifică, în opinia societății, necesitatea cheltuielilor anterioare înregistrate cu serviciile de intermediere prestate de .X. .X. în scopul încheierii contractului de distribuție mai sus specificat.

Având în vedere cele de mai sus, **S.C. .X. S.R.L.** consideră că nu sunt aplicabile speței prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât:

- există documente justificative care fac dovada prestării efective către societate a serviciilor de către .X. .X.;
- executarea efectivă a contractului de către **S.C. .X. S.R.L.** cu furnizorii (contract încheiat ca urmare a serviciilor de intermediere prestate de .X. .X.), în anul 2010, justifică înregistrarea unor cheltuieli deductibile cu prestarea serviciilor de intermediere de către .X. .X. în scopul desfășurării activității de distribuție a **S.C. .X. S.R.L.**.

B. În ceea ce privește dobânzile și majorările de întârziere și penalitățile de întârziere pentru debitul stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, debit de natura impozitului pe profit, din suma totală de .X. lei, reprezentând dobânzi și majorări de întârziere și penalități de întârziere pentru debitul impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. contestă suma de .X. lei (.X. lei – dobânzi și majorări de întârziere și .X. lei - penalități de întârziere), motivând faptul că, dacă nu se datorează principalul nu pot exista nici obligații bugetare accesorii, stabilirea acestora fiind ilegală.

În concluzie, **S.C. .X. S.R.L.** consideră neîntemeiată stabilirea de către organele de inspecție fiscală a neadmiterii la deducere a sumei de .X. lei și a stabilirii în sarcina societății a obligației suplimentare de plată în contul impozitului pe profit a sumei de **.X. lei**, precum și a accesoriilor aferente în sumă de **.X. lei**.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită admiterea contestației, anularea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./23.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv suma de .X. lei, anularea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, anularea parțială a bazei impozabile stabilite suplimentar în sumă de .X. lei, anularea parțială a creanțelor bugetare constând din accesorii aferente sumelor contestate, în cuantum total de .X. lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina **S.C. .X. S.R.L.** prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **5.850.790 lei**, reprezentând:

- .X. lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei - TVA;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice nerezidente.

Ca urmare a inspecției fiscale generale efectuate la acest contribuabil, referitor la obiectul contestației, organele de inspecție fiscală au constatat și stabilit următoarele :

A) Impozitul pe profit

Perioada verificată: **01.01.2005 – 31.12.2009.**

Anul 2005

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai – decembrie 2005, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat în contul “623.21 – cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate deductibile” cheltuieli în sumă totală de .X. lei aferente prestărilor de servicii marketing efectuate de către SC .X.SRL în baza contractului de publicitate nr. .X./20 mai 2005.

Potrivit clauzelor contractuale, SC .X.SRL, în calitate de “Agenție”, urma să presteze către **S.C. .X. S.R.L.**, în calitate de “Beneficiar”, la cererea acestuia, servicii marketing, furnizare materiale promoționale, conceperea strategiei de promovare a serviciilor de distribuție, oferirea de training de informare farmaceutică etc.

Conform adresei DGFP .X. nr. .X./07.02.2007, înregistrată la DGAMC sub nr. .X./13.02.2007 (adresă aflată în copie la dosarul cauzei), urmare verificărilor efectuate la SC .X.SRL cu privire la tranzacțiile efectuate de aceasta cu **S.C. .X. S.R.L.** în perioada 2005 – 2006, în data de 07.02.2007 a fost încheiat un proces verbal de cercetare la fața locului, din care rezultă următoarele:

- la sediul declarat al SC .X.SRL organele de inspecție fiscală nu au găsit documentele financiar-contabile ale societății;
- conform notei explicative date de .X., în calitate de asociat unic și administrator în perioada 2003 – 20.10.2006, SC .X.SRL a fost cesionată către .X., sediul social rămânând în .X., Sat X – .X. nr. X, jud. .X.;
- de asemenea, conform aceleiași note explicative, SC .X.SRL a prestat următoarele servicii către **S.C. .X. S.R.L.**: servicii de aprovizionare cu materiale de construcții și amenajări interioare, efectuarea manoperei la diferite locații (farmacii) din țară; totodată, SC .X.SRL nu a avut angajați pe perioada derulării contractelor, lucrările fiind realizate sub antrepriză cu alte societăți comerciale.

Având în vedere că SC .X.SRL nu a prestat către **S.C. .X. S.R.L.** serviciile prevăzute în contractul de publicitate nr. .X./20 mai 2005, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă totală de **.X. lei** înregistrate de societate în anul 2005, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și au reîntregit profitul impozabil al societății cu această sumă, rezultând o diferență de impozit pe profit calculat de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**.

Anul 2006

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie – octombrie 2006, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat în contul “623.21 – cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate deductibile” cheltuieli în sumă totală de .X. lei aferente prestărilor de servicii marketing efectuate de către SC .X.SRL în baza contractului de publicitate nr. .X./20 ianuarie 2006.

Potrivit clauzelor contractuale, SC .X.SRL, în calitate de "Agenție", urma să presteze către **S.C. .X. S.R.L.**, în calitate de "Beneficiar", la cererea acestuia, servicii marketing, furnizare materiale promoționale, conceperea strategiei de promovare a serviciilor de distribuție, oferirea de training de informare farmaceutică etc.

Conform adresei DGFP .X. nr. .X./07.02.2007, înregistrată la DGAMC sub nr. .X./13.02.2007 (adresă aflată în copie la dosarul cauzei), urmare verificărilor efectuate la SC .X.SRL cu privire la tranzacțiile efectuate de aceasta cu **S.C. .X. S.R.L.** în perioada 2005 – 2006, în data de 07.02.2007 a fost încheiat un proces verbal de cercetare la fața locului, din care rezultă următoarele:

- la sediul declarat al SC .X.SRL organele de inspecție fiscală nu au găsit documentele financiar-contabile ale societății;
- conform notei explicative date de .X., în calitate de asociat unic și administrator în perioada 2003 – 20.10.2006, SC .X.SRL a fost cesionată către .X., sediul social rămânând în .X., Sat X – .X. nr. X, jud. .X.;
- de asemenea, conform aceleiași note explicative, SC .X.SRL a prestat următoarele servicii către **S.C. .X. S.R.L.**: servicii de aprovizionare cu materiale de construcții și amenajări interioare, efectuarea manoperei la diferite locații (farmacii) din țară; totodată, SC .X.SRL nu a avut angajați pe perioada derulării contractelor, lucrările fiind realizate sub antrepriză cu alte societăți comerciale.

Având în vedere că SC .X.SRL nu a prestat către **S.C. .X. S.R.L.** serviciile prevăzute în contractul de publicitate nr. .X./20 ianuarie 2006, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă totală de **.X. lei** înregistrate de societate în anul 2006, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și au reîntregit profitul impozabil al societății cu această sumă, rezultând o diferență de impozit pe profit calculat de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**.

Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar în quantum de .X. lei (.X. lei în anul 2005 + .X. lei în anul 2006), organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat accesorii în sumă de .X. lei (.X. lei – majorări de întârziere + .X. lei – penalități de întârziere), conform anexei nr. 10 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, aflată în copie la dosarul cauzei.

Anul 2009

În luna decembrie 2009, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** aferentă prestărilor de servicii intermediere efectuate de către .X. .X. în baza contractului din 06 aprilie 2009.

Conform clauzelor contractuale, .X. .X. urma să intermedieze încheierea de către **S.C. .X. S.R.L.** a unui contract de distribuție cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia, prin care **S.C. .X. S.R.L.** devenea distribuitor exclusiv al acestor companii în România și Ungaria.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- în ceea ce privește prestarea efectivă a serviciilor, **S.C. .X. S.R.L.** a prezentat o scrisoare emisă de .X. .X. privind discuțiile purtate de această societate cu cei doi furnizori;
- contractul de distribuție care face obiectul prestării de servicii a fost încheiat între .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța, pe de o parte, și .X. SRL, pe de altă parte, **S.C. .X. S.R.L.** nefiind parte în acest contract;
- **S.C. .X. S.R.L.** achiziționa medicamente de la .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța începând cu trimestrul II 2007.

Având în vedere faptul că din analiza documentelor justificative prezentate de societate, nu s-a putut stabili dacă serviciile au fost efectiv prestate, conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuiala în sumă de **.X. lei** înregistrată de societate în anul 2009 ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În concluzie, profitul impozabil al societății pe anul 2009 a fost reîntregit cu suma de **.X. lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite de organele de inspecție fiscală, rezultând o diferență de impozit pe profit calculat de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**.

Pentru obligațiile fiscale stabilite suplimentar privind impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, în baza prevederilor art. 119, alin. (1) și respectiv art. 120¹, alin. (2), lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei – majorări de întârziere + .X. lei – penalități de întârziere).

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1) Referitor la impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de marketing efectuate de către SC **.X.SRL** în sumă totală de **.X. lei** (din care **.X. lei** aferente anului 2005 și **.X. lei** aferente anului 2006),

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit respectiv, în condițiile în care această sumă a fost stabilită de organele de inspecție fiscală fără a analiza situația de fapt existentă, ci a valorificat constatările din adresa DGFP **.X. nr. .X./07.02.2007.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada mai 2005 – octombrie 2006, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat în contul “623.21 – cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate deductibile” cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** în anul 2005, respectiv **.X. lei** în anul 2006, aferente prestărilor de servicii marketing efectuate de către SC **.X.SRL** în baza contractelor de publicitate nr. **X** din 20 mai 2005 și nr. **.X./20** ianuarie 2006.

În Raportul de inspecție fiscală nr. **.X./23.12.2010** organele de inspecție fiscală au consemnat numai clauzele contractuale din respectivele contracte mai sus citate, iar în legătură cu stabilirea stării de fapt, au luat în considerare concluziile ce se desprind din adresa DGFP **.X. nr. .X./07.02.2007**, înregistrată la DGAMC sub nr. **.X./13.02.2007**, urmare verificărilor efectuate la SC **.X.SRL** cu privire la tranzacțiile efectuate de aceasta în perioada 2005 – 2006. Astfel, din adresa la care facem referire reiese că DGFP **.X.** în data de **07.02.2007** a efectuat cercetare la fața locului la SC **.X.SRL** fiind încheiat un proces verbal de cercetare la fața locului, din care rezultă că:

- la sediul declarat al SC **.X.SRL** organele de control nu au găsit documentele financiar contabile ale societății;

- conform notei explicative date de către .X., în calitate de asociat unic și administrator în perioada 2003 – 20.10.2006, SC .X.SRL a fost cesionată către .X., sediul social rămânând în .X. Sat;
- conform aceleiași note explicative, SC .X.SRL a prestat următoarele servicii către **S.C. .X. S.R.L.**: servicii de aprovizionare cu materiale de construcții și amenajări interioare, efectuarea manoperei la diferite locații (farmacii) din țară; totodată, rezultă că, SC .X.SRL nu a avut angajați pe perioada derulării contractelor, lucrările fiind realizate sub antrepriză cu alte societăți comerciale.

Astfel, urmare a celor mai sus citate și considerând că SC .X.SRL nu a prestat către **S.C. .X. S.R.L.** serviciile prevăzute în contractele de publicitate menționate anterior (servicii de marketing, furnizare de materiale promoționale, conceperea strategiei de promovare a serviciilor de distribuție, oferirea de training de informare farmaceutică etc.), organele de inspecție fiscală au stabilit că respectivele cheltuieli în sumă totală de .X. lei aferente anului 2005, respectiv .X. lei aferente anului 2006, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, aplicând prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au reîntregit profitul impozabil al societății cu aceste sume, rezultând o diferență de impozit pe profit calculat de organele de inspecție fiscală în sumă de **.X. lei** pentru anul 2005, respectiv **.X. lei** pentru anul 2006.

S.C. .X. S.R.L. contestă motivele de fapt și de drept prezentate de organele de inspecție fiscală, invocând faptul că societatea a pus la dispoziția acestora atât contractele de publicitate nr. X din 20 mai 2005 și nr. .X./20 ianuarie 2006, cât și facturile emise în baza acestor contracte, care atestă prestarea efectivă a serviciilor respective, anexele lunare privind detaliile specifice fiecărui proiect, precum și o serie de notificări privind campaniile de promovare a unor produse în farmacii.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au apreciat natura serviciilor prestate de SC .X.SRL numai prin prisma activității de cercetare la fața locului, care s-a rezumat doar la nota explicativă dată de către fostul asociat unic și administrator al societății.

De asemenea, societatea susține faptul că, întrucât cheltuielile de marketing și publicitate facturate de SC .X.SRL au fost refacturate către producătorii medicamentelor și produselor parafarmaceutice pentru care **S.C. .X. S.R.L.** a efectuat campaniile promoționale în cauză, aceste cheltuieli au fost aferente realizării de venituri impozabile și deci sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 19

Reguli generale

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

Art. 21

Cheltuieli

“(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.”

„(4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

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;”

coroborate cu prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“48. 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.”

Din analiza prevederilor legale invocate reiese că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, justificându-se cu documente prestarea efectivă a serviciilor.

Societatea susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât contractele de publicitate nr. X din 20 mai 2005 și nr. .X./20 ianuarie 2006, cât și facturile emise în baza acestor contracte, care atestă prestarea efectivă a serviciilor respective, anexele lunare privind detaliile specifice fiecărui proiect, precum și o serie de notificări privind campaniile de promovare a unor produse în farmacii.

Conform anexelor lunare la contracte încheiate la începutul fiecărei luni pentru serviciile prestate în luna respectivă, s-a prevăzut lista farmaciilor (aprox. 340) și a medicamentelor care fac obiectul promoției, precum și tipul serviciilor prestate, respectiv:

- prezentarea și reclama produselor în farmacii;
- training de informare farmaceutică și pentru promovarea produselor către reprezentanții de vânzări ai beneficiarului;
- distribuirea de materiale promoționale puse la dispoziție de beneficiar în farmacii;
- promovarea ofertei și serviciilor beneficiarului în farmacii.

De asemenea, potrivit art. 109 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.”

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuie să-și motiveze actele administrative fiscale pe bază de constatări proprii și nu pe baza unei adrese emise de DGFP .X..

Mai mult, se reține că informațiile din adresa DGFP .X. nr. .X./07.02.2007, înregistrată la DGAMC sub nr. .X./13.02.2007, valorificată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010,

este emisă cu 3 ani înainte de începerea inspecției fiscale la acest contribuabil și în cuprinsul ei se face referire la serviciile prestate de SC .X.SRL către **S.C. .X. S.A. .X.** și nu către **S.C. .X. S.R.L.** din .X..

Potrivit adresei la care facem referire, organele de control din cadrul DGFP .X. au concluzionat că: ” Datorită celor menționate mai sus, organele de control nu au putut definitiva controlul la SC .X.SRL .X., urmând să vă comunicăm imediat în scris **rezultatele verificărilor în momentul finalizării**”, ceea ce evidențiază faptul că verificarea respectivă nu a fost finalizată la acea dată, organele de inspecție fiscală nefăcând nici o referire în acest sens prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010.

În afară de constatările din adresa nr. .X./07.02.2007 emisă de DGFP .X., organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC au mai menționat în justificarea încadrării cheltuielilor în sumă de .X. lei în categoria cheltuielilor nedeductibile doar faptul că: “Potrivit clauzelor contractuale, SC .X.SRL, în calitate de “Agenție”, urma să presteze către **S.C. .X. S.R.L.**, în calitate de “Beneficiar”, la cererea acestuia, servicii marketing, furnizare materiale promoționale, conceperea strategiei de promovare a serviciilor de distribuție, oferirea de training de informare farmaceutică etc.”

Astfel, în temeiul art. 94 alin. (2) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Conform prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) “Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Potrivit art. 7 alin. (2) din același act normativ:

2”) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere textele de lege invocate, se reține că pentru stabilirea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze

propriile constatări, nefiind suficient preluarea constatărilor din actul de control încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X. în anul 2007.

Având în vedere cele menționate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ” coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că: **“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”**.

Astfel, se va desființa Decizia de impunere nr. .X./23.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./23.12.2010, privind suma totală **.X. lei reprezentând impozit pe profit** urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

În ceea ce privește suma de **.X. lei** (.X. lei – .X. lei) reprezentând accesorii contestate aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./23.12.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru capătul de cerere aferent impozitului pe profit stabilit de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei, urmează să se desființeze și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii contestate,

diferența de .X. lei reprezentând accesorii fiind datorate de contestatoare, întrucât nu au fost contestate.

2) Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii de intermediere efectuate de către .X. .X. în sumă totală de **.X. lei**,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor aferente prestărilor de servicii de intermediere la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor respective.

În fapt, în luna decembrie 2009, **S.C. .X. S.R.L.** a înregistrat cheltuieli în sumă totală de **.X. lei** aferentă prestărilor de servicii intermediere efectuate de către .X. .X. în baza contractului din 06 aprilie 2009.

Conform clauzelor contractuale, .X. .X. urma să intermedieze încheierea de către **S.C. .X. S.R.L.** a unui contract de distribuție cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. z.o.o. Polonia, prin care **S.C. .X. S.R.L.** devenea distribuitor exclusiv al acestor companii în România și Ungaria.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că respectivul contract de distribuție care face obiectul prestării de servicii a fost încheiat între .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța, pe de o parte, și .X. SRL, pe de altă parte, **S.C. .X. S.R.L.** nefiind parte în acest contract, iar **S.C. .X. S.R.L.** achiziționa medicamente de la .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța începând cu trimestrul II 2007.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile aferente prestărilor de servicii de intermediere efectuate de către .X. .X. în sumă totală de **.X. lei**, înregistrate de **S.C. .X. S.R.L.** în anul 2009 ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au reîntregit profitul impozabil al societății cu suma de .X. lei, rezultând o diferență de impozit pe profit calculat de organele de inspecție fiscală pentru anul 2009, în sumă de **.X. lei**.

S.C. .X. S.R.L. contestă motivele de fapt și de drept prezentate de organele de inspecție fiscală, invocând faptul că societatea a pus la dispoziția acestora documente justificative care fac dovada prestării efective a serviciilor de intermediere de către .X. .X. și anume, de obținere pentru **S.C. .X. S.R.L.** a reprezentativității .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța în România și Ungaria și extinderii portofoliului de produse pe aceste piețe prin această reprezentare.

De asemenea, societatea susține că deși furnizorii .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța au încheiat contractul de distribuție cu .X. SRL, în acest contract sunt introduse și celelalte entități ale .X., inclusiv **S.C. .X. S.R.L.**

Mai mult, întrucât în perioada 1 ianuarie – 30 septembrie 2010, **S.C. .X. S.R.L.** a fost titulara relației comerciale cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța, achiziționând medicamente și produse parafarmaceutice de la cei doi furnizori, în scopul desfășurării activității proprii de distribuție, iar .X. SRL nu a efectuat nici o achiziție în baza acestui contract, **S.C. .X. S.R.L.** consideră că a fost singurul beneficiar al contractului de distribuție cu cei doi furnizori, ceea ce justifică necesitatea cheltuielilor anterioare înregistrate cu serviciile de intermediere prestate de .X. .X., în scopul încheierii respectivului contract de distribuție.

În concluzie, **S.C. .X. S.R.L.** susține că în cazul de față nu sunt aplicabile prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, prevederile art. 19, alin. (1), art. 21, alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 19

Reguli generale

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

Art. 21

Cheltuieli

“(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.”

„(4) Următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile:**

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

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;”

coroborate cu prevederile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

“48. 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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității, justificarea cu documente a prestării efective a serviciilor.

Așadar, deductibilitatea acestei categorii de cheltuieli este condiționată de probarea prestării efective a serviciilor cu documentele justificative.

Se reține faptul că obiectul contractului de intermediere din 6 aprilie 2009 încheiat între **S.C. .X. S.R.L.** și **.X. .X.** consta în încheierea de către **S.C. .X. S.R.L.** a unui contract de distribuție cu **.X. .X. SA .X.** și **.X. .X. z.o.o. Polonia**, prin care **S.C. .X. S.R.L.** devenea distribuitor exclusiv al acestor companii în România și Ungaria.

Se reține faptul că respectivul contract de intermediere din 6 aprilie 2009 **a fost încheiat pe o perioadă de 7 luni de la data semnării** și ca urmare nu are nici o legătură cu contractul final de distribuție care a făcut obiectul

prestării serviciilor, contractul datat 18 iunie 2010 fiind încheiat între .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța cu o altă societate, respectiv .X. SRL.

De asemenea, la punctul 9 și 10 din contractul de intermediere din 6 aprilie 2009 se prevede:

9. "Îndeplinirea obiectului contractului este considerată intermediată cu succes la semnarea unui document juridic obligatoriu între .X., .X. și .X., declarând că .X. este, fără nici o limitare, reprezentantul .X. și .X. pentru produse în România și Ungaria."

10. „În cazul în care, la terminarea acordului, obiectul său va fi îndeplinit doar parțial, astfel încât .X. a devenit reprezentant al .X. și .X. numai pentru o parte a teritoriilor, părțile vor trebui să convină, în timp util și cu bună-credință, o ajustare corespunzătoare a taxei de intermediere, pe baza unui act adițional la acest contract."

În Actul adițional nr. 1 la Acordul de intermediere de servicii dintre .X. AD și **S.C. .X. S.R.L.**, datat 2 noiembrie 2009, la pct. (2) se stipulează: "... Luând în considerare faptul că .X. nu a reușit să își îndeplinească toate obligațiile în temeiul Obiectului contractului și a intermediat doar contractul pentru România, părțile au convenit la o reducere a Taxei de intermediere, precum și asupra următoarelor modificări ale acordului..."

Punctul 9 din acord...va fi modificat după cum urmează: **Îndeplinirea obiectului contractului este considerată intermediată cu succes la semnarea unui document juridic obligatoriu între .X., .X. și .X., declarând că .X. este, fără nici o limitare, reprezentantul .X. și .X. pentru produse în România."**

Potrivit clauzelor acestui act adițional, reiese cu claritate faptul că obiectul contractului este îndeplinit atunci când se semnează un document juridic între cele 3 părți, fapt neconcretizat.

În conformitate cu prevederile art. 942 din Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, „*Contractul este acordul între două sau mai multe persoane spre a constitui sau a stinge între dânșii un raport juridic*”, iar potrivit prevederilor art. 969 din același act normativ „*Convențiile legal făcute au putere de lege între părțile contractante*”, pentru ca art. 5 din același act normativ să stabilească și condiția generală de neaplicare a clauzelor contractuale dintre părți, respectiv „*Nu se poate deroga prin convenții sau dispoziții particulare, la legile care interesează ordinea publică și bunele moravuri*”, prin ordine publică înțelegându-se ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui

stat de drept. Ori în cazul de față, nu se pune problema unei derogări de la legislația românească în vigoare.

Din analiza documentelor justificative aflate la dosarul cauzei, rezultă că:

1) Nu a fost semnat un document juridic obligatoriu între .X., .X. și .X., declarând că .X. este, fără nici o limitare, reprezentantul .X. și .X. pentru produse în România, document care să ateste efectiv, intermedierea efectuată de .X. .X. în acordul de intermediere dintre firma românească și cei doi furnizori externi.

2) **S.C. .X. S.R.L.** a achiziționat medicamente de la .X. .X. SA .X. și .X. .X. SARL Franța începând cu trimestrul II 2007, așadar avea relații contractuale cu cei doi furnizori externi, astfel încât nu se justifică necesitatea folosirii .X. .X. ca și intermediar în negocierile cu aceștia.

3) Deși în contractul final de distribuție care a făcut obiectul prestării serviciilor, contract datat 18 iunie 2010 mai sus citat, au fost introduse în “addendum teritoriul afiliaților” și celelalte entități .X., inclusiv **S.C. .X. S.R.L.**, aceasta din urmă nu este parte semnatară în acest contract.

4) În ceea ce privește Memorandumul de înțelegere din data de 2 iulie 2010 încheiat între **S.C. .X. S.R.L.** și .X. SRL prin care părțile înțeleg că până la o nouă înțelegere încheiată în scris, între .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța și .X. SRL, **S.C. .X. S.R.L.** va avea calitatea de distribuitor și de titular al contractului în relația comercială cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, cu toate consecințele care decurg din contract, acest memorandum reprezintă o înțelegere între cele două părți, care nu implică și .X. .X. și care nu are legătură cu contractul de intermediere din 6 aprilie 2009 semnat cu aceasta din urmă.

5) Prevederile Memorandumului încheiat în 2 iulie 2010 au fost notificate furnizorilor .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, în august 2010 și are valabilitate începând cu 1 ianuarie 2010, deci în afara perioadei verificate de organele de inspecție fiscală.

În același sens este considerată și afirmația contestatoarei privind faptul că, în perioada 1 ianuarie – 30 septembrie 2010, aceasta a fost titulara relației cu .X. .X. SA .X. și .X. .X. Franța, tranzacțiile respective fiind ulterioare inspecției fiscale și deci nu au făcut obiectul verificărilor.

Având în vedere cele de mai sus, rezultă că serviciile de intermediere respective nu au fost efectiv prestate, fapt pentru care, organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat cheltuielile aferente prestărilor de servicii de intermediere efectuate de către .X. .X. în sumă totală de **.X. lei**, societatea încălcând prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 48 din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru acest motiv, organele de inspecție fiscală au reîntregit cu suma de **.X. lei** baza impozabilă și au stabilit lei astfel un impozit pe profit suplimentar în valoare totală de **.X. lei** și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** (.X. lei – dobânzi și .X. lei – penalități de întârziere), argumentele societății în susținerea contestației nefiind de natură să modifice sau să anuleze constatările din actul administrativ atacat.

Având în vedere cele reținute anterior, în temeiul art. 216, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1, lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră “ *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat* ”, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010, pentru suma de **.X. lei** reprezentând impozitul pe profit.

În ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând accesorii (.X. lei – dobânzi și .X. lei – penalități de întârziere) aferente impozitului pe profit, stabilite de organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./23.12.2010, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept “**accessorium sequitur principale**”.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru capătul de cerere aferent impozitului pe profit stabilit de organele de

inspecție fiscală în sumă de **.X. lei**, urmează să se respingă și pentru suma de **.X. lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit.

Pentru considerentele mai sus arătate și în temeiul prevederilor actelor normative invocate în prezenta decizie, precum și în baza art. 216, alin. (1) și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) și pct. 11.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./23.12.2010** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **.X./23.12.2010**, de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- **.X. lei** – impozit pe profit stabilit suplimentar;

- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, în baza articolelor de lege precizate în conținutul deciziei, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **.X./23.12.2010** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **.X./23.12.2010**, de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și privește suma totală de **X lei**, reprezentând:

- **.X. lei** – impozit pe profit stabilit suplimentar;

- **.X. lei** – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X

Şef serviciu:

XXX

Consilier superior:

Consilier juridic: