

DECIZIA nr. 141 din 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscala - Serviciul Inspecție Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii prin adresa nr. , cu privire la contestatia formulata de **S.C. X S.A.**, cu sediul in Bucuresti, .

Obiectul contestatiei, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. , il constituie Decizia de impunere nr. privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura la data de **04.02.2008**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, din care societatea contesta urmatoarele:

- impozit pe profit..... Y1 lei;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit..... Y2 lei;
- TVA..... Z1 lei;
- majorari de intarziere aferente TVA..... Z2 lei.

Avand in vedere dispozitiile art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.(a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. X S.A.**

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, SC X SA considera Decizia de impunere nr. netemeinica si nelegala si solicita anulara acesteia pentru suma de (Y1+Y2+Z1+Z2) lei, reprezentand impozit pe profit in suma de Y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei, precum si TVA in suma de Z1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z2 lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

- temeiul de drept invocat de organul fiscal in stabilirea impozitului pe profit suplimentar nu este aplicabil in speta, cheltuielile cu prestarile de servicii sub forma de comision efectuate de SC T SRL realizandu-se in baza contractului de reprezentare comerciala nr. , al carui obiect este tratarea de afaceri comerciale si incheierea contractelor privind vanzarea marfurilor in numele si pe seama SC X SA;

- contractul de comert exterior pe baza de comision pentru export este reglementat de art.374-391 si 405-412 din Codul comercial unde sunt definite obligatiile partilor;

- in situatiile lunare-anexa la contract-prezentate si organului de inspectie fiscala sunt enumerate societatile pentru care SC T a promovat si negociat livrarea produselor SC X SA, din care rezulta ca, in perioada septembrie 2005-iulie 2007 au fost livrate marfuri unui numar de 150 de firme si s-a realizat un volum de vanzari catre acestea in valoare de S ron;

- justificarea incheierii contractului de reprezentare este data de faptul ca SC T este societate specializata in promovarea de produse, iar in cadrul SC X SA nu poate fi organizat un compartiment specializat in promovarea produselor si studiul pietii, aceasta presupunand costuri mari si eficienta scazuta;

- prin incadrarea comisionului la art.21 alin.4 lit.m din Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a solicitat societatii o serie de documente pentru justificarea deductibilitatii cheltuielii care nu au nicio legatura cu obiectul contractului, natura serviciilor prestate si cu obligatiile care decurg din derularea contractului incheiat intre parti;

- realitatea prestatiei si justificarea economica a cheltuielii este confirmata de rezultatul economic obtinut, prin veniturile realizate in urma acestei reprezentari.

Referitor la TVA, contestarara mentioneaza ca in mod netemeinic si nelegal a fost privata de dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturile emise de SC T, deoarece:

- desi organul fiscal a retinut ca societatea nu a probat cu documente realitatea serviciilor indicand ca temei de drept art.146 alin.1, serviciile au fost prestate pe baza de contract, fiind emisa in toate cazurile factura fiscala cu comisionul prevazut in contract;

- in mod corect s-a aplicat deducerea TVA inscrisa in facturi, prestarea serviciului fiind justificata cu documentele prevazute la art.146 alin.1 din Codul fiscal;

- in spiritul art.12 si 13 din Codul de procedura fiscala exista o limita a dreptului de apreciere al organelor fiscale, in conditiile in care legiuitorul nu stabileste cerinte suplimentare care sa probeze realitatea unor operatiuni, iar potrivit unuia dintre principiile cele mai importante statuate in Teoria Generala a Dreptului nu se pot adauga sau exclude cazuri care nu au fost adaugate sau excluse de legiuitorul insusi.

Contestatarara mentioneaza ca isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile Codului de procedura fiscala si ale HG nr.1050/2004, Codului comercial, Codului fiscal si ale normelor de aplicare si a celorlalte acte normative invocate in contestatie si anexeaza actul administrativ contestat si documentele justificative pentru cheltuielile privind comisionul de reprezentare.

II. Prin Decizia de impunere nr. /30.01.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, din care societatea contesta:

- impozit pe profit in suma de Y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei;

- TVA in suma de Z1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z2 lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X S.A. este inmatriculata la Registrul Comertului sub nr. J40/ /1991 si are cod unic de inregistrare RO .

Obiectul de activitate principal conform certificatului unic de inregistrare il constituie "Fabricarea caramizilor, tiglelor si altor produse pentru constructii, din argila arsa" - cod CAEN 2640.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFPMB a efectuat verificarea SC X SA pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, din punct de vedere al impozitului pe profit, respectiv pentru perioada 01.03.2005 - 31.08.2007, din punct de vedere al celorlate obligatii fiscale, in vederea solutionarii adresei nr. , prin care Serviciul evidenta analitica pe platitori - contribuabili mijlocii a solicitat efectuarea unei fiscale generale pentru eliberarea certificatului de obligatii bugetare care sa ateste cuantumul sumelor ce fac obiectul inlesnirilor la plata.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. , prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2008 s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale suplimentare, din care societatea contesta impozit pe profit in suma de Y1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Y2 lei, precum si TVA in suma de Z1 lei si majorari de intarziere aferente in suma de Z2 lei.

3.1. Referitor la impozitul pe profit in suma de Y1 lei

Cauza supusa solutionarii DGFPMB este sa se pronunte daca SC X SA datoreaza diferenta de impozit pe profit in suma de Y1 lei, ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate in baza unui contract de reprezentare comerciala, in conditiile in care societatea nu a demonstrat prestarea efectiva a serviciilor si nu a putut fi justificata necesitatea efectuarii acestora prin specificul activitatii desfasurate

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. , ce a stat la baza deciziei de impunere contestata, Serviciul Inspectie Fiscala 3 Contribuabili Mijlocii din cadrul DGFPMB, organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea impozitului pe profit la SC X SA pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2006.

La verificarea efectuata, materializata in raportul de inspectie fiscala nr. , organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.48 din normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004 si au procedat la neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor cu prestari servicii terti, reprezentand comision de reprezentanta comerciala, in suma totala de lei, din care suma de lei pentru anul 2005 si suma de lei pentru anul 2006, sume inregistrate in contul 628 la sucursala , pentru care nu a putut fi justificata necesitatea efectuarii acestora prin specificul activitatii desfasurate.

Ca urmare a neacceptarii acestor cheltuieli a fost majorat profitul impozabil stabilindu-se un impozit pe profit suplimentar pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 in suma de Y1 lei.

In drept, in ceea ce priveste determinarea profitului impozabil si deductibilitatea cheltuielilor, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completările ulterioare, și normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 prevad următoarele:

Codul fiscal:

“**Art. 19.** - (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.** - (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.

Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

(...)

i) *cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;*

(...).”

(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, consultantă, asistentă 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. (...).”*

Norme metodologice:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă 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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate rezulta ca sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai in masura in care ele sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri si nu se incadreaza in categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Totodata, potrivit normelor metodologice de aplicare ale articolelor de lege anterior mentionate, in categoria cheltuielilor efectuate in scopul obtinerii veniturilor sunt cuprinse cele cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, cele reglementate prin acte normative în vigoare, iar in ceea ce priveste cheltuielile cu serviciile prestate, acestea trebuie să fie efectiv prestate si să fie dovedita necesitatea efectuării lor prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

- in perioada verificata, a fost incheiat contractul de reprezentare comerciala din data de 01.09.2005, intre SC X SA Bucuresti Sucursala X-1, cu sediul in X-1, str. , jud. Dambovita, inmatriculata la ORC Dambovita sub numarul J15/ /1991, reprezentata de ing. , in calitate de reprezentat (comitent) si SC T SRL, cu sediul in Campina, , jud. Prahova, reprezentata de ec. general, in calitate de reprezentant (agent);

- obiectul contractului il constituie imputernicirea reprezentantului (agentului) de catre reprezentat (comitent) sa trateze afaceri comerciale si sa incheie contracte privind vanzarea marfurilor reprezentatului (comitentului) catre terti;

- conform pct.5.2. din contract, obligatiile reprezentantului sunt:

* sa trateze afaceri comerciale si sa incheie contracte de vanzare a marfurilor catre terti in numele si pe seama comitentului;

* sa trimita reprezentatului (comitentului), spre avizare, proiectele de contracte si sa-l informeze asupra cererilor de oferta si a comenzilor primite;

* sa remita reprezentantului (comitentului), copii dupa comenzi, cereri de oferta, informatii si inscrieri privind solvabilitatea, credibilitatea si bonitatea tertilor;

* sa prezinte comitentului un raport lunar in care sa indice lista clientilor si cifra de afaceri realizata;

* sa efectueze, periodic, studiul pietei, sa organizeze si sa participe la manifestatii comerciale pentru promovarea produselor reprezentatului (comitentului);

* sa transmita reprezentatului (comitentului) o copie a contractului pentru a fi pus in executare.

Fata de clauzele contractuale de mai sus se constata faptul ca, desi in contestatia formulata societatea mentioneaza ca a fost contactat un numar de 150 de firme de catre reprezentant, la dosarul cauzei nu se regasesc documente care sa probeze cele afirmate.

Astfel, contestatara nu a prezentat contracte incheiate de SC T SRL cu clienti pentru vanzarea marfurilor SC X SA, respectiv proiecte de contract sau informari asupra cererilor de oferta si a comenzilor primite, incheiate de SC T SRL in numele SC X SA, prin care sa faca dovada atragerii clientilor.

De asemenea, SC X SA nu a facut dovada efectuării vreunui studiu de piata de catre SC T SRL, sau aducerea la cunostinta spre avizare proiecte de contracte , cereri de oferta sau comenzi primite sau copii ale contractelor pentru a fi puse in executare, obligatii care se regasesc in contract

Se retine faptul ca, singurele documente existente la dosarul cauzei sunt situatii privind vanzarile realizate de SC T SRL catre diferiti clienti ai acesteia, deci livrari efectuate in nume propriu, oferte de pret de la diverse societati comerciale avand ca obiect de activitate - producerea de caramizi, aferente perioadei septembrie 2005-noiembrie 2007, fara a rezulta care este volumul vanzarilor efectuate de SC T SRL in numele SC X SA.

Ca atare, nu poate fi retinuta simpla afirmatie a societatii privind realizarea unui volum al vanzarilor in suma de ron in perioada septembrie 2005-iulie 2007, ca urmare a livrarilor de marfuri catre firmele contactate de reprezentant, cata vreme nu este prezentata o situatie clara din care sa rezulte veniturile obtinute in urma acestor vanzari.

In subsidiar se retine faptul ca, atat contractul de reprezentare comerciala cat si situatiile prezentate sunt incheiate intre SC T SRL si sucursala a SC X SA Bucuresti, si nu intre SC T SRL si persoana juridica SC X SA, avand in vedere ca potrivit Legii nr.31/1990 privind societatile comerciale, *sucursalele sunt dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale*. Ba mai mult, doamna are calitatea de director general la SC T SRL si de administrator la SC X SA.

Referitor la modul de respectare a obligatiilor prevazute in contract pentru realizarea obiectului acestuia de catre SC T SRL si necesitatea efectuării cheltuielilor cu comisionul lunar de reprezentare comerciala in valoare de 5.000 euro din contractul nr. , prin nota explicativa inregistrata la societate sub nr. , domnul , avand calitatea de director general al SC X SA mentioneaza urmatoarele:

"(...) Dat fiind faptul ca reprezentantii S.C. T isi desfasoara activitatea in tara si nu la sediu, toate activitatile legate de promovare si de atragere de noi clienti au implicat cheltuielile evidentiate in situatiile prezentate (deconturi, situatii cu salariile si impozitele aferente, transport, telefoane, uzura mijloace transport etc). Demonstrarea activitatii sustinute de retea comerciala a S.C. T, pentru patrunderea pe piata a produselor X, este realizata, fara nici un dubiu, de situatiile financiar-contabile care arata cresterea cifrei de afaceri de la ron in 2004 la ron in 2005 (crestere de 24%) si in 2006 la ron (53% fata de 2004)."

In ceea ce priveste invocarea de catre contestatara, ca baza legala pentru justificarea cheltuielilor, a contractului de comert exterior pe baza de comision pentru export prevazut de Codul comercial se retine ca, pe de-o parte ca, prin contractul nr. reprezentantul este imputernicit de catre reprezentat sa trateze afaceri comerciale si sa incheie contracte privind vanzarea marfurilor "in limitele caruia subzista monopolul incheierii afacerilor comerciale", iar pe de alta parte prin Codul comercial este stabilit cadrul general privind relatiile intre parti, in timp ce prin Codul fiscal se stabileste cadrul legislativ concret privind stabilirea obligatiilor fiscale datorate de contribuabili.

Prin urmare, in materie de obligatii fiscale legislatia aplicabila este cea fiscala, in speta Codul fiscal al Romaniei, astfel incat contractele incheiate intre parti nu reprezinta documente in baza carora se poate stabili caracterul deductibil al unor cheltuieli.

Referitor la temeiul legal invocat de contestatara in sustinerea contestatiei se retine ca la art.21 alin.(2) lit.i) din Codul fiscal sunt reglementate *cheltuielile pentru marketing, studiul pietei, promovarea pe pietele existente sau noi, participarea la târguri si expozitii, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii* efectuate in nume

propriu; or, in cazul in speta, respectivele cheltuieli nu au fost efectuate in nume propriu, ci in baza unui contract de reprezentare.

Se retine faptul ca, in sustinerea contestatiei, contestatara nu aduce nici un argument si nu depune nici un document suplimentar fata de aspectele constatate de organele de inspectie fiscala la verificarea efectuata, prin care sa demonstreze care sunt afacerile comerciale tratate de catre comisionar in socoteala comitentului.

Potrivit art.206 si ale art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art.206 - *Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:*

(...)

d) *dovezile pe care se întemeiază;*

(...)”

“Art.213(1)-*În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile părților, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării.*

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în sustinerea cauzei. În această situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunte asupra acestora”.*

Tinand seama de aspectele prezentate si de documentele existente in dosarul contestatiei, respectiv situatiile prezentate si nota explicativa data de reprezentantul legal al societatii rezulta ca, diferenta de impozit pe profit in suma de Y1 lei a fost corect stabilita de inspectia fiscala, intrucat societatea contestatara nu a facut dovada prestarii efective a serviciilor care fac obiectul contractului incheiat si necesitatea efectuării acestora in activitatea desfasurata, astfel ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute expres pentru deductibilitatea cheltuielilor.

Ca atare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X SA pentru impozitul pe profit in suma de Y1 lei.

3.2. Referitor la TVA in suma de Z1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca TVA in suma de Z1 lei a fost dedusa cu respectarea dispozitiilor legale in vigoare, in conditiile in care contestatara nu depune nici un document care sa probeze faptul ca serviciile prestate au fost efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile

In fapt, asa cum s-a analizat la punctul 3.1. din prezenta decizie, din constatarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in perioada verificata, respectiv 01.03.2005-31.08.2007, societatea a inregistrat cheltuieli cu prestari servicii terti, reprezentand comision de reprezentanta comerciala, pentru care a dedus TVA din facturile fiscale emise de SC T SRL.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are dreptul la rambursarea TVA in suma de Z1 lei, dedusa din facturi fiscale emise de SC T SRL reprezentand prestari servicii, pentru care contribuabilul nu probeaza cu documente realitatea serviciilor in cauza si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau, in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, in ceea ce priveste sfera de cuprindere a TVA si regimul deducerilor, in speta sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si normelor metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, care stipuleaza:

Codul fiscal:

"**Art. 129.** - (1) Se consideră prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri.

(2) Prestările de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) *intermedierea efectuată de comisionari, care actionează în numele si în contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;* (...)."

Norme metodologice:

"8.(2) Este considerată *prestare de servicii*, conform art. 129 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, *intermedierea efectuată de comisionari care actionează în numele si în contul comitentului atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii*. În sensul prezentelor norme metodologice, comisionarul care actionează în numele si în contul comitentului este persoana care actionează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care comisionarul intermediază livrări de bunuri, în functie de locul unde vânzătorul, cumpărătorul si comisionarul își au stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestora, domiciliul sau resedinta obisnuită, se disting următoarele situatii:

a) atunci când vânzătorul, comisionarul si cumpărătorul sunt persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în România, vânzătorul face livrare de bunuri către cumpărător, pentru care emite factura fiscală direct pe numele cumpărătorului, iar comisionarul face prestare de servicii, pentru care întocmeste factura fiscală numai pentru comisionul său care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către persoana care l-a mandatat, respectiv cumpărătorul sau vânzătorul;

(...)."

Codul fiscal (in vigoare la data de 01.01.2006):

"**Art.145** - (3) Dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, si pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

(...)

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii *care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă*, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată; (...)."

Codul fiscal (in vigoare la data de 01.01.2007):

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) *operațiuni taxabile*;

(...)."

"**Art. 146.** - (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 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 alin. (5); (...)."

Fata de prevederile legale anterior menționate și de documentele existente la dosarul cauzei se reține dreptul contribuabililor de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate *numai dacă sunt efectuate în beneficiul firmei și dacă sunt destinate realizării operațiunilor supuse TVA*; pe cale de consecință, taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și nu sunt efectuate în beneficiul contribuabililor este nedeductibilă.

Totodată, în ceea ce privește *prestarea de servicii* sub forma de *intermediere efectuată de comisionari*, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se fac precizări cu privire la modul de facturare a comisionului de către comisionarul pentru serviciul prestat.

Asa cum s-a prezentat la punctul 3.1. din decizie, din constatările organelor de inspecție fiscală și din susținerile contestatarii reiese că, în perioada verificată SC X SA a evidențiat cheltuielile cu comisionul de reprezentare din facturile emise de SC T SRL, precum și TVA deductibilă aferentă acestora, fără a demonstra *realitatea operațiunilor* și faptul că acestea au fost efectuate *în beneficiul său și în scopul realizării operațiunilor taxabile impozabile*.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei simplă afirmatie potrivit căreia, în mod corect a aplicat deducerea TVA înscrisă în facturile emise și justificarea prestării în beneficiul său cu documentele prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal, în condițiile în care situațiile prezentate (anexa contract /01.09.2005) nu sunt în măsură să justifice realitatea și necesitatea acestor operațiuni în vederea realizării obiectului de activitate, conform actului constitutiv, respectiv "Fabricarea caramizilor, tiglelor și altor produse pentru construcții, din argila arsă" - cod CAEN 2640, ci reflectă vânzarile realizate de SC T SRL în nume propriu.

Se retine faptul ca, in sustinerea contestatiei, petenta nu depune nici un document fata de constatările organelor de inspectie fiscala, care sa probeze realitatea serviciilor prestate si efectuarea acestora in beneficiul activitatii sale, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, avea aceasta posibilitate.

Avand in vedere neacordarea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor efectuate in baza contractului de reprezentare comerciala, pe cale de consecinta nu poate fi acordat dreptul de deducere a TVA aferenta din facturile emise de SC T SRL.

Fata de cele prezentate se retine ca, societatea contestatara nu a facut dovada ca serviciile prestate in baza contractului de reprezentanta au fost efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile, astfel ca masura de neacordare a dreptului de deducere a T.V.A. in suma de Z1 lei, a fost dispusa cu respectarea dispozitiilor legale in vigoare, .

Ca atare, avand in vedere masura dispusa la punctul 3.1. privind respingerea contestataiei urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X SA pentru TVA in suma de Z1 lei.

Nici celelalte motivatii ale contestatarei, respectiv invocarea art.12 (Buna credinta) si art.13 (Interpretarea legii) din Codul de procedura fiscala nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, acestea constituind puncte de vedere personale fara fundamentare legala.

3.3. Referitor la majorari de intarziere in suma de Y2+Z2 lei

In ceea ce priveste majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA, *cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza aceste accesorii, in conditiile in care in sarcina acesteia a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit si de taxa pe valoarea adaugata pentru care s-a dispus repingerea contestatiei.*

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. /30.01.2008 i s-au comunicat societatii majorari de intarziere aferente diferentelor de impozit pe profit si de taxa pe valoarea adaugata stabilite de inspectia fiscala, in suma totala de lei, din care societatea contesta majorari de intarziere in suma de **Y2+Z2** lei, calculate astfel:

- pentru impozit pe profit: perioada 25.07.2005-31.01.2008;
- pentru TVA: perioada 25.07.2005-31.01.2008.

In sustinerea contetstatiei, societatea nu depune nici un documnet din care sa rezulte modul de calcul al accesoriilor contestate.

In drept, potrivit art.119 si 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(...)

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

“**Art. 120** - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea majorărilor de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*. Întrucât în sarcina petentei au fost stabilite diferențe de impozit pe profit și de taxă pe valoarea adăugată de plată de către inspectia fiscală, pentru care s-a dispus respingerea contestației, urmează a se respinge și contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. /30.01.2008, cu privire la majorări de întârziere în suma de **Y2+Z2** lei aferente diferenței de impozit pe profit și TVA stabilite suplimentar la control, în conformitate cu cele reținute la pct.3.1. și 3.2. din prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.19, art.21, art.129, art.145, și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.8 și pct.48 din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, art.119, art.120, art.206, art. 213 alin.(1) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de SC X SA pentru impozitul pe profit în suma de Y1 lei și pentru majorări de întârziere aferente în suma de Y2 lei și pentru TVA în suma de Z1 lei și pentru majorări de întârziere aferente în suma de Z2 lei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. /30.01.2008, întocmită de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul DGFPMB.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.