

=

DECIZIA nr.198-2006
din data de 22.01.2007

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. a fost sesizata prin adresa nr..08.2006, de catre Activitatea Controlului Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de **S.C. M. S.R.L** impotriva Deciziei de impunere nr.2006, emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr..2006.

Petenta contesta suma de **lei**, stabilita cu titlu de obligatii fiscale suplimentare prin decizia de impunere, ce reprezinta:

- impozit pe profit suplimentar
- dobanzi aferente
- penalitati de intarziere aferente

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.176, art.177 si art.179 din O.G. nr.92/24.12.2003 - privind Codul de procedura fiscala, republicata**, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia **S.C. M. S.R.L.**

I. Prin contestatia formulata, petenta se indreapta impotriva Deciziei de impunere nr.2006, contestand partial impozitul pe profit suplimentar stabilit de inspectia fiscala din cadrul D.G.F.P. , respectiv suma de **lei**, pe urmatoarele motive:

- nu este de acord cu masura stabilita de organele de control la punctul 1.3.2. din raportul de inspectie fiscala, respectiv stabilirea sumei de ROL ca fiind cheltuiala nedeductibila, ceea ce a dus la stabilirea impozitului pe profit in suma de lei si accesorii aferente, invocand in acest sens prevederile Legii nr. 414/2002, art.9, al.7, lit.j., si mentionand ca, la baza inregistrarii in contabilitate a sumei in cauza, au stat cele trei facturi fiscale intocmite de M. ;

- de asemenea, invoca prevederile lit."s" a aceluia articol, subliniind ca aceste cheltuieli au la baza un contract scris, ferm de intermediere-colaborare incheiat intre SC M. SRL si M..

-petenta mentioneaza ca respectivele cheltuieli reprezinta cheltuieli cu transportul marfii de la producator, din Cehia, si pana la beneficiar, (cheltuieli ce nu au fost facturate pe facturile de import marfa) cheltuieli cu asigurarea pe timpul transportului, cheltuieli de publicitate, cu instruirea personalului, cursuri de pregatire, perfectionare. Cheltuielile au fost prestate pentru activitatea autorizata, au fost justificate cu documente si corespondenta intre firme si au la baza un contract scris.

II. Din Decizia de impunere nr..2006 si Raportul de inspectie fiscala nr. ce a stat la baza emiterii deciziei, rezulta urmatoarele:

-nu exista documente care sa ateste efectuarea, in tarile limitrofe Romaniei, a cheltuielilor privind protectia pe timpul transportului a lubrifiantilor si publicitatea produselor "M"; in urma verificarii documentelor s-a constatat ca SC M. SRL nu a efectuat operatiuni de export catre alte tari.

-referitor la procentul de 15% aplicat asupra importurilor efectuate de SC M. SRL de la M. RT pentru perioada 18.05.2001-29.01.2002 in suma de EUR, nu este stipulat nicaieri in Contractul de intermediere-colaborare nr. procentul de 15%, modul cum s-a ajuns la stabilirea acestuia, neexistand in acest sens documente justificative care sa reliefeze cuantumul cheltuielilor cu transportul si asigurarea marfii pe timpul transportului.

-referitor la celelalte cheltuieli facturate conform situatiei din data de 03.12.2002 (instruire- EUR, masa si deplasari pe perioada instruirilor - EUR, curs limba engleza- EUR) nu exista documente justificative pentru stabilirea cuantumului real al acestora, respectiv daca au fost efectiv prestate.

Astfel, cheltuielile in cuantum de EUR, echivalentul a ROL, sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal conform Legii nr.414/2002 privind impozitul pe profit , art.9, al. (7), lit.j, coroborat cu art. 9, al. (7), lit.s din aceeasi lege.

III. Luand in considerare constatările organelor de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de către organele de control, se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili dacă cheltuielile cu serviciile în suma de RON (ROL) sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea contestatoare nu are la baza documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și să reliefeze cuantumul real al acestora.

În fapt, între SC M Ungaria și SC M RO SRL, s-a încheiat Contractul de intermediere-colaborare nr.2/2001, ce a intrat în vigoare începând cu data de 01.04.2001 (existent în copie la dosar), având ca obiect intermedierea vânzării de lubrifianți. La data de 25.11.2002, M Ungaria a întocmit "Situatia cheltuielilor în baza contractului de intermediere -colaborare nr.2/2001", (existentă în copie la dosar) conform căreia cheltuielile sunt în suma de EUR

În baza situației de mai sus, la data de 19.12.2002, părțile au semnat ANEXA nr. 1 la Contractul de intermediere colaborare nr.2/2001, prin care au convenit ca firma M. -Ungaria va factura în anul 2003 suma de EUR în trei rate (ianuarie, februarie, martie)

Ca urmare, firma M. Ungaria, în anul 2003, a emis către M Ro un număr de trei facturi (invoice), reprezentând "*Comision conform Contractului nr.2/2001*", și anume:

- INVOICE nr. 004/.2003- EUR echivalent ROL;
- INVOICE nr. 005/.2003- EUR echivalent ROL;
- INVOICE nr. 006/.2003- EUR echivalent ROL;

TOTAL: - EUR echivalent ROL

Având la baza facturile de mai sus, în cursul anului 2003, petiționara a înregistrat în contabilitate suma de lei reprezentând cheltuieli aferente Contractului nr.2/2001, fără a deține alte documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor contractate și cuantumul real al acestora .

În drept, speței în cauză, respectiv înregistrarea cheltuielilor în cursul anului 2003, îi sunt aplicabile dispozițiile **art. 9, al.7, lit.j din Legea 414/2002 -privind impozitul pe profit**, coroborat cu prevederile **art.9, al. 7, lit.s**, din același act normativ, potrivit cărora:

ART.9 (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;

Mai mult, la punctul **9.14 din HG 859/2002** pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, legiuitorul vine cu următoarele precizări:

"[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor 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.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Conform textelor de lege invocate mai sus, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al acestor cheltuieli de prestarea efectivă a serviciilor probată prin documente justificative, care să cuprindă date referitoare la prestatori (prestatorii putând fi verificați în legătura cu serviciile prestate), termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute iar defalcarea cheltuielilor să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

În sensul celor de mai sus se impune analiza Contractului de intermediere -colaborare nr.2/01.01.2001, a Situației cheltuielilor efectuate în baza contractului întocmită la data de 25.11.2002 și a Anexei nr.1/19.12.2002 la contract.

Astfel, se rețin următoarele:

a)-obiectul contractului îl constituie "*intermedierea vânzării de lubrifianți, protecția pe timpul transportului a lubrifianților, publicitatea produselor "M" în toate țările limitrofe României, asigurând*

astfel penetrarea acestora pe piete, precum si intalniri periodice pentru analiza livrarilor si a strategiei de vanzare, instruirea personalului pentru vanzarea produselor "M", toate acestea fiind asigurate de catre M. Ungaria, urmand ca aceasata sa factureze si sa incaseze trimestrial c/v serviciilor prestate.

b).- In baza contractului, la data de 25.11.2002, M. Ungaria a intocmit "Situatia cheltuielilor cu serviciile prestate" in cuantum de **EUR**, defalcate astfel:

- cheltuielile aferente importurilor de ulei (importuri efectuate in perioada mai2001-ian2002 in valoare de **EUR**, conf. facturilor), calculate astfel: x 15% = **EUR**, reprezentand asigurarea marfii pe timpul transportului si cheltuieli de transport nefacturate de M. Ungaria RT;

Se retine ca nu se cunoaste in ce au constat serviciile de "asigurarea marfii si cheltuielile de transport", necesitatea acestora, iar contractul nu contine nicio clauza cu privire la comision.

Consideram ca procentul de 15% nu prezinta element care sa probeze ca suma convenita este corecta si reprezinta valoarea reala a unor servicii pretinse a fi efectuate, nedovedite prin documente justificative.

- cheltuieli de cazare cu ocazia instruirilor efectuate in Ungaria - **EUR**;

- cheltuieli cu masa si deplasarile cu ocazia instruirilor - **EUR**;

- cheltuieli curs limba engleza - **EUR**

Referitor la aceste cheltuieli, mentionam:

- prin contract se prevede ca se vor efectua "intalniri periodice pentru analiza livrarilor si a strategiei de vanzare, instruirea personalului pentru vanzarea produselor "M".

-petitionara nu prezinta nici un document care sa contina elemente de natura a confirma realitatea si necesitatea acestor instruiri, ca atare, nu se stie daca/cand au avut loc astfel de intalniri, in ce au constat, frecventa acestora, cine le-a efectuat, care sunt produsele "M", tarife percepute pentru aceste instruiri, cine a participat din partea societatii contestatoare, ect.

- in ce privesc cheltuielile de cazare, masa si deplasari. Incadrarea acestora este reglementata de prevederile **art. 9, al.(7) lit, c) si h) din Legea 414/2002** coroborate cu **punctul 9.7 si 9.9 din HG 859/2002** pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, potrivit carora, "*cheltuielile privind transportul și cazarea, ocazionate de delegarea, deplasarea în țară sau în străinătate, sunt deductibile la calculul impozitului pe profit in masura in care sunt efectuate în interesul activității pentru care contribuabilul este autorizat, constatate pe baza de documente justificative*".

De asemenea, nivelul diurnelor si al plafoanelor de cazare precum si unele drepturi si obligatii ale persoanelor roman trimis in strainatate, sunt reglementate prin **H. G. 518 din 10 iulie 1995**.

Societatea contestatoare nu a prezentat nici un document justificativ din care sa rezulte: unde a fost in deplasare, perioada deplasarii, in ce scop, natura cheltuielilor efectuate cu ocazia deplasarii. (Prin contract nu se prevede ca firma M. Ungaria va efectua astfel de cheltuieli).

-in ce privesc "*cheltuielile curs limba engleza*", petitionara nu prezinta nici un document care sa dovedeasca ca a participat la acest curs, unde, in ce perioada, care este costul real al acestuia, cine este prestatorul, daca se justifica ca a fost efectuat in interesul activitatii, ect. Mentionam ca prin contract nu se prevede ca firma M.Ungaria va asigura cursuri de limba engleza sau ca are personal specializat in acest scop.

- cheltuieli cu materiale publicitare, reclame (1500 cataloage produse M., 150 reclame luminoase, 10.000 sigle autoadezive, 500 tricouri, 500 sepci, brichete, pixuri, steaguri, ect. distribuite cu titlu gratuit clientilor), deplasari la clienti, telefoane , corespondenta, ect. - **EUR**.

Se retine ca fata de prevederile contractuale potrivit carora "*firma M. din Ungaria va asigura publicitatea produselor "M" in toate tarile limitrofe Romaniei, asigurand astfel penetrarea acestora pe piete*", petitionara nu prezinta nici un document care sa ateste realitatea efectuării acestora si faptul ca a beneficiat de aceste servicii ci s-a limitat a sustine cheltuielile in suma de EUR aferente acestora asa cum a fost informata de firma din Ungaria prin Situatia cheltuielilor/ 25.12.2002. Or, cheltuielile cu materiale publicitare, deplasari la clienti, corespondenta, penetrarea produselor "M" in toate tarile limitrofe Romaniei, presupun materializarea acestora in documente cuprinzand situatii cu ipotecii clienti, natura produselor solicitate, preturi oferite, modalitati de plata, ect., documente in baza carora beneficiarul serviciilor, respectiv societatea contestatoare, sa poata selecta viitorii clienti din variantele cele mai favorabile.

Se pune problema analizei cheltuielilor, mentionate mai sus la punctul b), si din punct de vedere al necesitatii si eficientei lor, respectiv daca au fost efectuate in scopul realizării veniturilor, intrucat, **Legea**

414/2002 privind impozitul pe profit la **art.9(1)**, precizeaza: "*La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile*", iar la punctul **9.1** din **HG 859/2002** pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, legiuitorul vine cu următoarele precizări: "*Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor*". În aceste sens, menționăm că, în urma verificărilor efectuate de inspectia fiscală s-a constatat că petenta nu a efectuat operațiuni de export către clienți din alte țări.

Prin urmare, se reține că societatea contestatoare s-a limitat la a accepta situația prin care a fost informată asupra cheltuielilor în cuantum de EUR, fără a pretinde documente care au stat la baza întocmirii situației care să justifice efectuarea cheltuielilor, necesitatea și cuantumul real al acestora, ori, în aceste condiții, prestarea efectivă a serviciilor nu poate fi probată.

Neprezentând documente justificative, petenta nu face dovada că serviciile au fost prestate efectiv în temeiul Contractului de intermediere nr.2/2001.

c).- prin Anexa nr.1/19.12.2002 la contractul de intermediere nr.2/2001, părțile au convenit ca M. Ungaria va factura în anul 2003 suma de EUR în trei rate (ian., feb., martie).

- Referitor la acest document menționăm că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în baza contractului nu este dată de cuantumul acestora ci de realitatea prestării serviciilor contractate atestate prin documente justificative, legiuitorul accentuând acest aspect prin sintagma "este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate"

d). În anul 2003, M. Ungaria, a emis către petenta cele trei facturi (invoice), în valoare totală de EUR, menționate la situația de fapt.

Pe aceste facturi s-a înscris "Comision conform Contractului nr.2/2001", însă, contractul în cauză nu cuprinde nici o clauză cu privire la comisioane.

În ce privește facturarea cheltuielilor abia în anul 2003, mult mai târziu decât perioada în care se afirmă că au fost efectuate, (suma de EUR stabilită pentru importurile din perioada mai 2001- ian.2002, pentru restul cheltuielilor nu se cunoaște momentul efectuării lor), considerăm că nu s-au avut în vedere prevederile **art. 6, al.(1) din Legea 82/1991/R, potrivit cărora:** "(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ".

Prin contract se precizează că SC M. Ungaria, va factura și încasa trimestrial c/v serviciilor prestate, (fără precizarea unor termene), însă, petitionara ca parte în contract trebuia să țină cont de prevederile legale menționate mai sus.

Analizând contractul în cauză, se constată că, acesta are un caracter de maximă generalitate și nu îndeplinește condițiile prevăzute de legiuitor la punctul **9.14 din HG 859/2002**, citate mai sus, întrucât:

- înafară de cele convenite de părți prin "obiectul contractului", menționat mai sus la lit. a), contractul nu conține alte condiții speciale sau clauze prin care să se precizeze natura serviciilor, în ce constă acestea, tarife percepute, termene de executie, nu poate fi verificat prestatorul în legătură cu serviciile prestate, respectarea termenelor contractuale, valoarea contractului, sau alte elemente funcție de care se analizează verificarea prestației împreună cu documentele justificative emise în acest scop.

Prin omisiunea clauzelor menționate mai sus, devine imposibilă cuantificarea prestației, verificarea termenelor la care analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, tarifele negociate și acceptate de părți, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

De asemenea, contractul în sine și anexele acestuia nu pot fi considerate documente justificative care să stea la baza facturării cheltuielilor, întrucât, deși acestea reprezintă voința juridică a părților cu privire la prestarea serviciilor, caracterul deductibil al cheltuielilor aferente acestora nu poate fi conferit numai în baza unui contract, în cauză fiind absolut obligatorie dovada punerii în executie a acestuia.

Menționăm că, prin adresa înregistrată la DGFP sub nr. /25.09.2006, petitionara solicită prelungirea termenului de rezolvare a contestației cu încă treizeci de zile, în vederea administrării de noi documente în susținerea punctului de vedere, însă, până la data emiterii prezentei, societatea nu a prezentat astfel de documente.

Fata de cele relatate prin prezenta, retinandu-se ca nu s-a putut face dovada prestarii efective a serviciilor contractate si celor defalcate prin "Situatia cheltuielilor...", cheltuielile in suma de EUR = RON inregistrate de SC M.Ro in baza facturilor reprezentand "*Comision conform contractului nr.2/2001*" emise de SC M. Ungaria, nu se justifica.

Pe cale de consecinta fiscala, ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor in suma de RON, contestatia va fi **respinsa ca neintemeita** pentru impozitul pe profit suplimentar in suma de **lei**, aferent cheltuielilor in cauza,

Conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", avand in vedere solutia de respingere pentru debitul in suma de **lei**- reprezentand impozit pe profit suplimentar, contestatia se va respinge si pentru obligatiile fiscale accesorii aferente acestuia, respectiv **dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei**, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile **art.180-181, art.183, art.186 si art.188** din **OG nr.92/24.12.2003 privind Codul de Procedura Fiscala**, republicata, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. M. Ro, impotriva Decizieie de impunere nr., emisa pe baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat sub nr., pentru suma de **lei**, ce reprezinta:

- impozit pe profit suplimentar..... **lei**;
- dobanzi aferente **lei**;
- penalitati de intarziere aferente..... **lei**;

Prezenta decizie poate fi atacata la tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare.