

DECIZIA nr. 263/2009
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 3, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x/**20.08.2009**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3, comunicata in data de **21.07.2009**, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei:

- X lei - impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice;
- X lei - impozit pe profit datorat de persoane juridice romane;
- X lei - majorari de intarziere aferente;
- X lei - taxa pe valoarea adaugata;
- X lei - majorari de intarziere aferente.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile 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 se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

1. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice:

Societatea a achitat acest impozit cu OP x din data de 08.12.2004.

2. Referitor la impozitul pe profit datorat de persoane juridice romane:

Pentru anul 2004, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente impozitului pe profit aferent impozitului pe profit aferent trim. IV.

Pentru anii 2005 - 2008, nu a fost acordata deductibilitatea cheltuielilor cu telefoanele (x), iar pentru anii 2006 - 2008, deductibilitatea cheltuielilor cu comisioanele pentru serviciile de intermediere achizitionate.

Societatea nu a incalcat dispozitiile art. 21 alin. 4 lit. m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 48 din normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cheltuielile respective fiind inregistrate in contabilitate pe baza de documente justificative.

Referitor la cheltuielile cu comisioanele pentru serviciile de intermediere achizitionate, societatea a prezentat o serie de documente:

- contractul de comision nr. x/15.09.2006, prin care se intermediaza vanzarea a 140 tone de grau de catre SC x SRL; anexa 1 conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei + TVA; procesul-verbal din data de 06.12.2006, prin care partile au stabilit stornarea facturii nr. x/28.11.2006 intocmita eronat si facturarea corecta a sumei de x de lei prin factura nr. x/07.12.2006; cu privire la acest contract, sunt invocate pct. 2.1, 5.2 si 5.3 din contract referitoare la obiectul, pretul si modalitatea de plata.

In acelasi sens, este motivata si sustinuta contestatia si in ceea ce priveste contractele de comision nr. x, societatea subliniind faptul ca pentru a demonstra prestarea serviciilor, sunt necesare numai contractele, ordinele de plata, facturile si dupa caz, protocoalele/minutele/procese-verbale din care rezulta ca partile au convenit ca si-au indeplinit obligatiile din contracte.

Referitor la cheltuielile cu telefoanele (x), contestatara sustine ca:

- sunt justificate cu documente legal intocmite, facturile fiscale fiind emise pe numele societatii;
- sunt aferente veniturilor mari obtinute in fiecare an;
- nicio societate nu poate functiona fara sa foloseasca telefoane;
- Codul fiscal prevede deductibilitatea lor.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Societatea a dedus TVA de pe documente aferente serviciilor care sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, avand la baza documente justificative pe care organele de inspectie fiscala, in mod nejustificat, nu le-a luat in considerare.

Intrucat nu datoreaza TVA stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, rezulta ca nu datoreaza nici majorarile de intarziere aferente.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care a stabilit in sarcina societatii obligatii de plata in suma totala de x lei, reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, impozit pe profit datorat de persoane juridice romane si majorari de intarziere aferente, taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente.

III. Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

SC X SRL este inregistrata la ORC sub nr. x si are CUI x.

3.1. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au individualizat corect impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de X lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, in conditiile in care societatea, desi a inregistrat in evidenta contabila aceasta obligatie de plata, nu a declarat-o la organul fiscal, potrivit dispozitiilor legale, respectiv nu a individualizat-o printr-un titlu de creanta.

In fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X, pentru anul 2003, din profitul net de x lei, societatea a repartizat pentru dividende suma de x lei, pentru care a constituit un impozit in suma de X lei, impozit pe care l-a inregistrat in evidenta contabila, dar nu l-a declarat la AFP Sector 3.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au individualizat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de X lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X si, pentru evitarea dublei inregistrari in evidenta contabila, prin Dispozitia de masuri nr. x, au dispus societatii sa nu inregistreze in evidenta contabila aceasta diferenta, intrucat a fost deja inregistrata.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 81 alin. 1, art. 82 alin. 2, art. 83 alin. 4, art. 85 alin. 1, art. 110 alin. 3 din Codul de procedura fiscala, republicat si pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2003:

Codul de procedura fiscala

"Art. 81 - (1) Declaratia fiscală se depune de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta. (...)

(3) Obligatia de a depune declaratia fiscală se mentine si în cazurile în care:

- a) a fost efectuată plata obligatiei fiscale;
- b) obligatia fiscală respectivă este scutită la plată, conform reglementărilor legale;
- c) organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere si obligatia fiscală;
- d) pentru obligatia fiscală nu rezultă, în perioada de raportare, sume de plată, dar există obligatia declarativă, conform legii."

"Art. 82 - (2) În declaratia fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligatiei fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege."

"Art. 83 - (...) (4) Nedepunerea declaratiei fiscale dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat. (...)"

"Art. 85 - (1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declaratie fiscală, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri."

"Art. 110 - (3) Titlul de creantă este actul prin care se stabileste si se individualizează creanta fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptătite, potrivit legii. "

Norme metodologice:

“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

- a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;
- b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii”.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că declarațiile depuse de societate reprezintă titluri de creanță prin care se stabilesc și se individualizează obligațiile de plată. În cazul nedeunerii acestor declarații, organul fiscal are dreptul/obligația să procedeze la stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

De asemenea, atât declarațiile, cât și deciziile de impunere sunt înregistrate cronologic în baza de date a organului fiscal, aceste documente fiind singurele în baza cărora se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, pentru anul 2003, din profitul net de x lei, societatea a repartizat pentru dividende suma de x lei, pentru care a constituit un impozit în suma de X lei, impozit pe care l-a înregistrat în evidența contabilă, dar nu l-a declarat la AFP Sector 3, potrivit prevederilor legale.

De menționat este că, potrivit dispozițiilor OMFP nr. 1850/2003, declarația informativă privind impozitul reținut pe veniturile cu regim de reținere la sursă, pe beneficiari de venit, se completează și se depune de către plătitorii de venit care au obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe veniturile cu regim de reținere la sursă, în speta impozit pe veniturile din dividende, până la data de 30 iunie a anului curent, pentru veniturile plătite în anul expirat.

Intrucât societatea nu și-a îndeplinit obligațiile legale declarative, în temeiul Codului de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impunere și au individualizat impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice datorat pentru anul 2003 în suma de X lei, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X.

Mai mult, pentru evitarea dublei înregistrări în evidența contabilă, prin Dispoziția de măsuri nr. x, au dispus societății să nu înregistreze în evidența contabilă această diferență, întrucât a fost deja înregistrată.

Faptul că societatea a achitat integral, în data de 08.12.2004 impozitul constituit în suma de X lei, nu prezintă relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei (*aceasta fiind, de altfel, singura motivație în susținerea prezentului capăt de cerere*), întrucât, conform art. 81, coroborat cu art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat, indiferent dacă a fost achitată sau nu obligația de plată, aceasta trebuie stabilită și individualizată printr-un titlu de creanță, declarație fiscală ori decizie de impunere.

Prin urmare, rezulta ca impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de X lei a fost corect si legal individualizat de catre AFP Sector 3 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de **SC X SRL**, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste impozitul pe profit este 01.01.2004 - 31.12.2008.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu comisioanele pentru prestarile de servicii de intermediere in comertul cu cereale, seminte, masini-unelte, izolatori, bormasini, etc., pe perioada 2006 - 2008, in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) si cheltuielile cu telefoanele (abonamente x), pentru perioada 2005 - 2008 in suma de totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care, pe de-o parte, societatea nu probeaza cu documente realitatea prestarii serviciilor de intermediere, iar pe de alta parte, nu demonstreaza necesitatea existentei unui numar de abonamente de telefon cu mult mai mare decat numarul total al angajatilor societatii.

In fapt, conform Raportului de inspectie fiscala nr. X diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de X lei si majorarile de intarziere aferente in suma de 42.285 lei provin din cheltuieli nedeductibile fiscal, stabilite in urma inspectiei fiscale, respectiv: cheltuielile cu comisioanele pentru prestarile de servicii de intermediere in comertul cu cereale, seminte, masini-unelte, izolatori, bormasini, etc., pe perioada 2006 - 2008, in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) si cheltuielile cu telefoanele x, pentru perioada 2005 - 2008, in suma de totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) .

Motivele pentru care nu s-a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli sunt urmatoarele:

- in ceea ce priveste cheltuielile cu comisioanele, societatea nu a putut justifica necesitatea si prestarea efectiva a serviciilor cu rapoarte de lucru sau orice alte documente corespunzatoare, potrivit prevederilor art. 21 alin. 4 lit. m din Codul fiscal;

- in ceea ce priveste cheltuielile cu telefoanele, acestea nu sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, intrucat societatea are in medie un numar de 4-5 salariati pe luna in care inregistreaza nejustificat un numar mare de abonamente pentru telefoane (12, 13, 13, 23).

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, AFP Sector 3 a stabilit suplimentar o diferenta de impozit pe profit in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de x lei.

In drept, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2005:

"**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. (...)

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: :

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii **nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii** și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Totodata, prevederile pct. 48 al titlului II din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, stipuleaza :

"**48.** Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de executie, 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: situatii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

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

Prevederi legale similare se regasesc pe întreaga perioada supusa impunerii.

A. Referitor la cheltuielile cu comisioanele pentru prestarile de servicii de intermediere in comertul cu cereale, seminte, masini-unelte, izolatori, bormasini, etc, pe perioada 2006 - 2008, in suma de x lei (x lei + x lei + x lei):

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile prestate de terti este conditionata de prestarea efectiva a acestora atestata printr-un contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii acestuia si prin documente emise in executarea serviciilor care sa justifice prestarea acestora respectiv: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare, contribuabilul trebuind sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Ca atare, in cazul in speta, in ceea ce priveste serviciile de intermediere in comertul cu cereale, seminte, masini-unelte, izolatori, bormasini, etc, pentru a fi deductibile in sensul legii fiscale, cheltuielile aferente trebuie sa indeplineasca mai multe **conditii cumulative**, respectiv **sa aiba la baza contracte economice si sa fie**

justificate prin prisma prestarii efective a serviciilor si a necesitatii lor in raport de specificul activitatilor desfasurate.

De altfel, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. **In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.** In acest fel, simpla achizitie a unor servicii de catre contribuabil, de natura sa creeze obligatii juridice in sarcina sa fata de prestatorul serviciilor, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestora intr-un scop economic in intelesul legii fiscale.

La dosarul cauzei exista anexate urmatoarele documente:

1. - **contractul de comision nr. x/15.09.2006**, incheiat intre contribuabila, in calitate de comitent si SC x SRL, in calitate de comisionar, avand ca obiect urmatoarele:

- prospectarea de catre comisionar a pietei relevante in care activeaza comitentul, identificarea oportunitatilor de afaceri si gasirea potentialilor clienti si parteneri pentru desfasurarea activitatii de comercializare;

- identificarea posibilitatilor de contractare de comercializare de izolatori care pot duce la lichiditati;

- asigurarea comitentului cu privire la solvabilitatea clientului identificat;

- informarea comitentului daca a intrat in relatii contractuale efective cu clientii si mentionarea valorii angajamentului contractual in vederea determinarii si stabilirii comisionului datorat pentru serviciile efectuate;

- anexa 1 la contract, conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei + TVA;

- procesul-verbal din data de 06.12.2006, prin care partile au stabilit stornarea facturii nr. x/28.11.2006 intocmita eronat si facturarea corecta a comisionului in suma de x de lei, prin factura nr. x/07.12.2006;

- factura fiscala nr. x/03.11.2006, din care rezulta ca **SC X SRL** a achizitionat de la SC x SRL, 140 kg grau, pentru suma de x lei + TVA in suma de x lei.

2. - **contractul de comision nr. x/01.11.2006**, incheiat intre contribuabila, in calitate de comitent si SC x SRL, in calitate de comisionar, avand acelasi obiect ca si contractul anterior mentionat;

- anexa 1 la contract, conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei + TVA;

- protocolul incheiat intre parti, prin care s-a convenit ca partile si-au indeplinit obligatiile asumate;

- factura fiscala nr. x/07.11.2006, prin care **SC X SRL** i-a vandut SC x SRL masina ierbicidat, tractor, presa balotat, in valoare de x lei + TVA in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x/07.11.2006, prin care **SC X SRL** i-a vandut SC x SRL instalatie de irigat, semanatoare, plug, in valoare de x lei + TVA in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x, prin care **SC X SRL** i-a vandut SC x SRL grup electric cu remorca, in valoare de x lei + TVA in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x/04.11.2006, prin care **SC X SRL** i-a vandut SC x SRL masina comprescare si masina tehnologica, in valoare de x lei + TVA in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x/19.12.2006, prin care SC x SRL a facturat comisionul in suma de x lei + x lei TVA.

3. - **contractul de comision nr. x/02.04.2007**, incheiat intre contribuabila, in calitate de comitent si SC x SRL, in calitate de comisionar, avand acelasi obiect ca si contractele anterior mentionate;

- anexa 1 la contract, conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei + TVA/lunar;

- contractul de leasing financiar nr. x/07.06.2007, avand ca obiect un bun agricol, incheiat intre SC x SA, in calitate de finantator si **SC X SRL**, in calitate de utilizator;

- contractul de leasing financiar nr. x/02.07.2007, avand ca obiect un echipament, incheiat intre SC x SA, in calitate de finantator si **SC X SRL**, in calitate de utilizator;

- minuta la contractul de comision nr. x/2007, prin care s-a convenit ca SC x SRL a intermediat si acordat consultanta la incheierea contractelor cu SC x SA;

- facturile fiscale nr. x/02.09.2007, nr. x/02.11.2007, nr. x/02.12.2007, nr. x/03.05.2007, nr. x/04.06.2007 si nr. x/02.07.2007, prin care SC x SRL a facturat comisionul in suma de x lei + x lei TVA.

4. - **contractul de comision nr. x/01.08.2007**, incheiat intre contribuabila, in calitate de comitent si SC x SRL, in calitate de comisionar, avand acelasi obiect ca si contractele anterior mentionate;

- anexa 1 la contract, conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei (TVA inclus);

- procesul-verbal la contractul nr. x/2007, prin care s-a convenit ca partile si-au indeplinit obligatiile asumate;

- factura fiscala nr. x/09.08.2007, din care rezulta ca **SC X SRL** a achizitionat de la SC x SRL, un caterpillar si un autogreder, pentru suma de x lei + TVA in suma de x lei.

- procesul-verbal de receptie a caterpillar-ului si autogreder-ului incheiat intre contestatara si SC x SRL

- factura fiscala nr. x/14.01.2008, prin care SC x SRL a facturat comisionul in suma de x lei + x lei TVA.

5. - **contractul de comision nr. 1/01.03.2008**, incheiat intre contribuabila, in calitate de comitent si SC x SRL, in calitate de comisionar, avand acelasi obiect ca si contractele anterior mentionate;

- anexa 1 la contract, conform careia comitentul se obliga sa plateasca comisionarului comisionul in suma de x lei + TVA;

- protocolul la contractul nr. x/2008, prin care s-a convenit ca partile si-au indeplinit obligatiile asumate;

- factura fiscala nr. x/23.04.2008, din care rezulta ca **SC X SRL** a vandut SC x SRL, o masina automata, pentru suma de x lei + TVA in suma de x lei;
- factura fiscala nr. x/14.01.2008, prin care SC x SRL a facturat comisionul in suma de x lei + x lei TVA.

Din analiza documentelor mai sus mentionate, nu rezulta clar in ce consta prestarea efectiva a operatiunilor de intermediere si prin ce modalitati identifica prestatorii clienti posibili pentru contestatoare si cum mijloceste acceptarea ofertei.

Totodata, se constata ca obiectul contractelor este foarte complex. De exemplu, se mentioneaza ca intermediarul prospecteaza piata pentru a gasi beneficiarului cumparatori potentiali, ori societatea nu prezinta niciun fel de document care sa demonstreze ca s-au realizat studii de fezabilitate, studii de piata sau alte materiale corespunzatoare operatiunii de prospectare a pietei. De altfel, contestatara nu depune niciun document cu privire la modul in care s-au realizat celelalte servicii mentionate ca facand obiectul contractelor (identificarea posibilitatilor de contractare de comercializare de izolatori care pot duce la lichiditati, asigurarea comitentului cu privire la solvabilitatea clientului identificat, informarea comitentului daca a intrat in relatii contractuale efective cu clientii si mentionarea valorii angajamentului contractual in vederea determinarii si stabilirii comisionului datorat pentru serviciile efectuate).

Nu exista mentiuni referitoare la numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte, si nici mentiuni referitoare la modalitatea de calcul a comisionanelor stabilite si facturate.

Referitor la termenul de executie al contractelor, desi legea prevede clar ca in contract trebuie mentionat acesta, **niciunul dintre cele 5 contracte nu contine astfel de precizari.**

Astfel, din analiza proceselor-verbale/minutelor/protocoalelor anexate, rezulta ca, desi partile au convenit ca si-au indeplinit obligatiile asumate prin contractele in cauza, nu sunt mentionate demersurile efectuate de comisionari, care au fost cheltuielile cu intermedierea si cum au fost puse in executare contractele incheiate.

Avand in vedere cele precizate, din analiza celor cinci contracte de intermediere mai sus enumerate, se retine ca acestea nu indeplinesc conditiile prevazute de legiuitor cu privire la natura serviciilor, termenele de executare a acestor servicii, defalcarea cheltuielilor pe intreaga durata a acestor contracte, iar societatea nu a prezentat documente pentru a justifica realitatea prestarii serviciilor, respectiv studii de fezabilitate, studii de piata sau alte documente corespunzatoare operatiunii de intermediere si nici faptul ca serviciile in cauza au fost necesare desfasurarii activitatii in vederea obtinerii de venituri.

In ceea ce priveste faptul ca prin contractele respective s-a mentionat expres numai ca pentru plata comisionului se va emite ordin de plata de catre comitent comisionarului, iar comisionarul va emite factura, asa cum am prezentat anterior, nu este suficient pentru a demonstra, conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit m din Codul fiscal, coroborate cu pct. 48 al titlului II din H.G. nr. 44/2004, ca serviciile de intermediere sunt efectiv prestate. De altfel, nu este suficienta doar existenta unei facturi anexata la contractul de intermediere, pentru a justifica prestarea serviciului respectiv.

Referitor la argumentele societatii potrivit carora, cheltuielile efectuate cu comisioanele aferente prestarii de servicii de intermediere sunt deductibile fiscal si sunt

justificate cu documente, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat organele de inspectie fiscala in mod corect au aplicat prevederile legale mai sus invocate care reglementeaza situatiile in care cheltuielile inregistrate de contribuabili nu sunt deductibile, in aceasta categorie incadrandu-se si cheltuielile cu prestari servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica realitatea prestarii acestora.

Prin urmare, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu comisioanele pentru prestarile de servicii de intermediere in comertul cu cereale, seminte, masini-unelte, izolatori, bormasini, etc, pe perioada 2006 - 2008, in suma de x lei (x lei + x lei + x lei), avand in vedere faptul ca societatea nu justifica realitatea prestarii serviciilor, iar contractele prezentate nu cuprind toate datele prevazute de lege.

B. Referitor la cheltuielile cu telefoanele (abonamente x), pentru perioada 2005 - 2008, in suma de totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei):

In conformitate cu dispozitiile art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile **numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**.

In ceea ce priveste cheltuielile cu telefoanele, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea nu sunt efectuate in scopul obtinerii de profit, intrucat societatea are in medie un numar de 4-5 salariati in lunile in care sunt inregistrate nejustificat un numar mare de abonamente pentru telefoane (12, 13, 13, 23).

Intrucat serviciile de telefonie pot fi folosite si pentru uzul personal al contribuabililor, pentru a justifica faptul ca sunt aferente desfasurarii activitatii si in scopul obtinerii de profit, o societate are obligatia de a detine si alte documente justificative, conform dispozitiilor art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, astfel ca nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale intocmite pe numele societatii, contrar sustinerilor contribuabilei.

De asemenea, simpla afirmatie potrivit careia a obtinut venituri mari nu reprezinta o justificare legala a faptului ca abonamentele x in cauza au legatura cu activitatea contestatarei.

Trebuie subliniat faptul ca, asa cum s-a mentionat in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au admis la deducere cheltuielile de telefonie aferente abonamentelor utilizate de salariati.

Avand in vedere ca prin contestatia formulata, societatea nu a adus niciun argument si nici nu a depus documente care sa contrazica constatarile organelor de inspectie fiscala, rezulta ca, in mod corect, nu s-a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu telefoanele (x) pentru perioada 2005 - 2008 in suma de totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

C. Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, se retine ca

stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit in suma de X lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, rezulta ca **SC X SRL** datoreaza si suma de x lei cu titlu de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma de X lei reprezentand impozit pe profit si pentru suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3.

3.3 Referitor la majorarile de intarziere in suma de x lei si penalitatile de intarziere in suma de x lei pentru neplata impozitului pe profit la trimestrul IV, la nivelul trimestrului III:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei aferente impozitului pe profit, in conditiile in care, pentru anii 2004, 2006, 2007 si 2008, contestatara nu a efectuat plati pentru trimestrul IV al fiecarui an fiscal, la nivelul impozitului calculat si evidentiat pentru trimestrul III al aceluiasi an fiscal.

In fapt, pentru anii 2004, 2006, 2007 si 2008, contestatara nu a efectuat plati pentru trimestrul IV al fiecarui an fiscal, la nivelul impozitului calculat si evidentiat pentru trimestrul III al aceluiasi an fiscal, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de x lei si penalitati de intarziere in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 34 alin. 1, 6 si 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2004:

"(1) Contribuabilii au obligatia de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel. (...)

(6) Contribuabilii care efectuează plăți trimestriale și, respectiv, lunare plătesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Băncii Naționale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, și în cazul sucursalelor din România ale băncilor, persoane juridice străine, **o sumă egală cu impozitul calculat și evidentiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidentiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.**

(7) Contribuabilii care au definitivat până la data de 15 februarie închiderea exercitiului financiar anterior depun declaratia anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor."

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile art. 34 din Codul fiscal au fost modificate de articolul 1 din Legea nr. 343/2006:

"22. Articolul 34 va avea următorul cuprins:

"Art. 34. - (1) Plata impozitului se face astfel:

(...) b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).

(6) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. a) au obligația de a declara și efectua trimestrial plăți anticipate, în contul impozitului pe profit anual, în sumă de o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul precedent, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1).

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercitiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor.

23. La articolul 35, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

"Art. 35. - (1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor."

Prin urmare, pe întreaga perioadă supusă soluționării au existat prevederi legale similare privind obligația societății de a efectua plăți în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV al fiecărui an fiscal, la nivelul impozitului calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal.

Potrivit dispozițiilor art. 115 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"(3) Modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice."

Totodată, art. 1 - 4 din Ordin nr. 149/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale, stipulează:

Art. 1. - (1) În conformitate cu prevederile art. 34 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2004 contribuabilii au avut obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor. (...)

(2) **Pentru trimestrul IV al anului 2004 sau pentru luna decembrie a anului 2004, după caz, contribuabilii datorează o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al anului fiscal 2004, respectiv o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal 2004 să se facă până la data stabilită ca termen limită pentru depunerea situațiilor financiare ale contribuabilului.**

Art. 2. - (1) În cazul în care impozitul pe profit stabilit prin Declarația privind impozitul pe profit, întocmită în baza situației financiare anuale, este mai mic decât impozitul anual cumulat, stabilit prin declarațiile de impozite și taxe lunare sau trimestriale, după caz, dobânzile datorate pentru neplata în termen a impozitului pe profit declarat în cursul anului fiscal se recalculează începând cu data de 26 ianuarie a anului următor celui de impunere.

(2) Recalcularea se face asupra sumei rămase neachitate din impozitul pe profit din declarația anuală privind impozitul pe profit, întocmită pe baza situației financiare anuale.

Art. 3. - (1) În cazul în care impozitul pe profit declarat și înregistrat prin declarația anuală privind impozitul pe profit este mai mare decât impozitul anual cumulat, declarat prin declarațiile de impozite și taxe lunare sau trimestriale, după caz, dobânzile datorate pentru neplata în termen a impozitului pe profit se recalculează începând cu ziua următoare datei prevăzute pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit.

(2) Recalcularea se face asupra sumei neplătite, reprezentând impozitul pe profit din declarația anuală de impozit pe profit întocmită pe baza situației financiare anuale.

Art. 4. - **Dobânzile calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit declarat prin declarațiile de impozite și taxe lunare sau trimestriale, după caz, în cursul anului fiscal precedent până la data de 25 ianuarie se datorează și trebuie achitate.**"

Potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X, pentru anii 2004, 2006, 2007 și 2008, societatea nu a efectuat plăți pentru trimestrul IV al fiecărui an fiscal, la nivelul impozitului calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, organele de inspecție fiscală au calculat pentru anul 2004, de la data de 25 ianuarie 2005, pentru anul 2006, de la data de 25 ianuarie 2007, pentru anul 2007, de la data de 25 ianuarie 2008 și pentru anul 2008, de la data de 25 ianuarie 2009, până la data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit pentru anii respectivi, majorări de întârziere în suma de x lei și penalități de întârziere în suma de x lei pentru diferențele de impozit pe profit stabilite.

Intrucat prin contestatia formulata **SC X SRL** nu a adus niciun argument si nu a prezentat nicio situatie din care sa rezulte un alt mod de calcul decat cel efectuat de organele de inspectie fiscala, rezulta ca majorarile de intarziere in suma de x lei si penalitatile de intarziere in suma de x lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, sunt legal datorate.

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de societate urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei si majorari de intarziere aferente in suma de X lei:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA este 01.12.2003 - 30.04.2009.

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect ca TVA aferenta cheltuielilor cu comisioanele pentru serviciile de intermediere si TVA aferenta cheltuielilor cu telefoanele (abonamente x), analizate la pct. 3.2 din prezenta decizie, sunt nedeductibile, in conditiile in care societatea contestata nu probeaza cu documente realitatea prestarii serviciilor de intermediere si necesitatea efectuarii cheltuielilor cu telefoanele si nici in ce masura acestea sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

In fapt, **SC X SRL** a dedus TVA aferenta cheltuielilor cu comisioanele pentru serviciile de intermediere in suma de x lei (pentru perioada 2006 - 2008) si TVA aferenta cheltuielilor cu telefoanele (x) in suma de x lei (pentru perioada 2005 - 2008), analizate la pct. 3.2 din prezenta decizie.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X contestata, organele de inspectie fiscala au considerat ca TVA mai sus mentionata este nedeductibila, intrucat, in perioada supusa verificarii, pentru cheltuielile cu comisioanele pentru serviciile de intermediere, societatea nu prezentat documente din care sa rezulte necesitatea si prestarea efectiva a serviciilor respective (rapoarte de lucru sau orice alte elemente corespunzatoare), iar pentru cheltuielile cu telefoanele, nu a facut dovada ca sunt efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1), (3) si (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la data de 01.01.2005:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă. (...)

(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 funcție de felul operațiunii, 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 prestările 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. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4)."

Prevederi legale similare se regăsesc pe întreaga perioadă supusă soluționării.

Având în vedere cele mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/prestațiilor de servicii care au fost achiziționate sau urmează a fi achiziționate este deductibilă doar în situația în care societatea demonstrează cu documente că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

1. În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **contrar susținerilor contestatei, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

2. În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a

fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

3. In sfarsit, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

A. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu comisioanele pentru serviciile de intermediere in suma de x lei (pentru perioada 2006 - 2008):

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, asa cum s-a constatat si la pct. 3.2 privind impozitul pe profit din prezenta decizie, nu rezulta clar in ce consta prestarea efectiva a operatiunilor de intermediere si prin ce modalitati identifica prestatorii clienti posibili pentru contestatoare si cum mijloceste acceptarea ofertei.

Astfel, se constata ca obiectul contractelor este foarte complex. De exemplu, se mentioneaza ca intermediarul prospecteaza piata pentru a gasi beneficiarului cumparatori potentiali, ori societatea nu prezinta niciun fel de document care sa demonstreze ca s-au realizat studii de fezabilitate, studii de piata sau alte materiale corespunzatoare operatiunii de prospectare a pietei. De altfel, contestatara

nu depune niciun document cu privire la modul in care s-au realizat celelalte servicii mentionate ca facand obiectul contractelor (identificarea posibilitatilor de contractare de comercializare de izolatori care pot duce la lichiditati, asigurarea comitentului cu privire la solvabilitatea clientului identificat, informarea comitentului daca a intrat in relatii contractuale efective cu clientii si mentionarea valorii angajamentului contractual in vederea determinarii si stabilirii comisionului datorat pentru serviciile efectuate).

Nu exista mentiuni referitoare la numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte, si nici mentiuni referitoare la modalitatea de calcul a comisiunilor stabilite si facturate.

Referitor la termenul de executie al contractului, desi legea prevede clar ca in contract trebuie mentionat acesta, niciunul dintre cele 5 contracte nu contine astfel de precizari.

Astfel, din analiza proceselor-verbale/minutelor/protocoalelor anexate rezulta ca, desi partile au convenit ca si-au indeplinit obligatiile asumate prin contractele in cauza, nu sunt mentionate demersurile efectuate de comisionari, care au fost cheltuielile cu intermedierea si cum au fost puse in executare contractele incheiate.

Avand in vedere cele precizate, rezulta ca acele cinci contracte de intermediere, analizate si la pct. 3.2 privind impozitul pe profit din prezenta decizie, pentru care societatea a dedus TVA in suma de x lei (pentru perioada 2006 - 2008), nu indeplinesc conditiile prevazute de legiuitor cu privire la natura serviciilor, termenele de executare a acestor servicii, defalcarea cheltuielilor pe intreaga durata a acestor contracte, societatea neprezentand documente pentru a justifica realitatea prestarii serviciilor, respectiv studii de fezabilitate, studii de piata sau alte documente corespunzatoare operatiunii de intermediere si nici faptul ca serviciile in cauza au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunități.(...)

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia să pună la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"Art. 65 - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal**".

In sustinerea contestatiei, contribuabila desi invoca ca sunt aplicabile dispozitiile art. 145 alin. (3) (146 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal, nu tine cont de faptul ca are obligatia legala de face dovada ca **serviciile de intermediere achizitionate au fost prestate efectiv si ca acestea sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.**

Avand in vedere ca **SC X SRL** nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor de intermediere si in ce masura acestea sunt aferente operatiunilor sale taxabile, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de x lei (pentru perioada 2006 - 2008).

B. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu telefoanele (x) in suma de x lei (pentru perioada 2005 - 2008):

In conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. 3 (art. 146 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă TVA, dacă bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

In ceea ce priveste cheltuielile cu telefoanele, conform constatarilor de la pct. 3.2 privind impozitul pe profit din prezenta decizie, acestea nu sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri, intrucat societatea are in medie un numar de 4-5 salariatii in lunile in care sunt inregistrate nejustificat un numar mare de abonamente pentru telefoane (12, 13, 13, 23).

Intrucat serviciile de telefonie pot fi folosite si pentru uzul personal al contribuabililor, pentru a justifica faptul ca sunt aferente desfasurarii activitatii si in scopul obtinerii de venituri, o societate are obligatia de a detine si alte documente justificative, conform dispozitiilor art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, care sa demonstreze utilizarea acestora in scopul obtinerii de venituri, astfel ca nu este suficienta numai existenta unor facturi fiscale intocmite pe numele societatii, contrar motivatiilor contribuabilei.

In sustinerea contestatiei, contribuabila desi invoca ca sunt aplicabile dispozitiile art. 145 alin. (3) (146 alin. 1 lit. a) din Codul fiscal, nu tine cont de faptul ca are obligatia legala de face dovada ca serviciile de telefonie achizitionate in suma de x lei (pentru perioada 2005 - 2008) sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

Avand in vedere ca **SC X SRL** nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor de intermediere si necesitatea efectuării cheltuielilor cu telefoanele (abonamente Orange), precum si in ce masura acestea sunt aferente operatiunilor sale taxabile, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de x lei (pentru perioada 2005 - 2008).

C. Referitor la suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente TVA, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura TVA in suma de X lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere, rezulta ca **SC X SRL** datoreaza si suma de X lei cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "sequitur principale".

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma de X lei reprezentand TVA si pentru suma de X lei reprezentand majorari de intarziere aferente stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 1 - 4 din Ordin nr. 149/2005, art. 11, art. 21 alin. (4) lit. m), art. 34, art. 145 alin. (1), (3) si (8), art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 48 din HG nr. 44/2004, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, art. 56, art. 65, dispozitiilor art. 81 alin. 1, art. 82 alin. 2, art. 83 alin. 4, art. 85 alin. 1, art. 110 alin. 3 si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat, si pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 1050/2003:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** pentru suma de X lei reprezentand impozit pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3.

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** pentru urmatoarele sume: X lei reprezentand impozit pe profit datorat de persoane juridice romane, X lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si X lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.