

DECIZIA NR.114

Directia Generala a Finantelor Publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Curtea de Apel Brasov, Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal, privind reluarea solutionarii contestatiei formulata de petenta.

Adresa Curtii de Apel Brasov a fost comunicata catre DGFP Brasov.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Brasov, in procesul verbal de verificare , privind virarea la bugetul statului a sumelor reprezentand : Impozit pe profit suplimentar, dobinzi aferente impozitului pe profit suplimentar, penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar, dobinzi aferente impozitului pe salarii, precum si masura considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor de intermediere si comisionare aferente anilor 1999, 2000 si 2001.

Prin Decizia emisa de DGFP Brasov, s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la sumele reprezentand impozit pe profit suplimentar, dobinzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar, dobinzi aferente impozitului pe veniturile din salarii, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea in conditiile legii conform celor retinute prin decizia mentionata.

Urmare Deciziei emisa de Curtea de Apel Brasov, Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal s-a dispus:

1)-Anularea Deciziei emise de DGFP Brasov prin care a fost suspendata solutionarea contestatiei formulata impotriva procesului verbal de control , intocmit de Directia Controlului Fiscal Brasov ca nelegala.

2)-Obligarea paratei la solutionarea contestatiei indreptate impotriva procesului verbal de control al Directiei Controlului Fiscal Brasov.

Ca urmare, avand in vedere dispozitiile Deciziei emisa de Curtea de Apel Brasov , Directia Generala a Finantelor Publice Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor, urmeaza a se investi cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.176 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003-privind Codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Petenta contesta sumele stabilite prin procesul verbal de verificare, motivand urmatoarele:

Petenta sustine ca societatea , a fost verificata de catre organele de control fiscal Brasov in anii 2001 si 2002 si nu s-au constatat deficiente,conform proceselor verbale de control intocmite de catre aceleasi organe de control.

Petenta sustine ca argumentele si actele normative in baza carora s-a efectuat analiza cheltuielilor si care sunt citate in continutul procesului verbal de control, au fost abrogate la data de 24.12.2003, odata cu aparitia Codului de procedura fiscala.

In ce priveste analiza cheltuielilor de intermediere si comisionare aferente anului 1999, petenta sustine ca analiza efectuata de catre organele de control este nefundamentata si nejustificata legal, intrucat nu este precizat actul normativ si articolul de lege care interzice expres cheltuielile de intermediere si comisionare, mai mult organele de control consemneaza in continutul procesului verbal de control ca aceste cheltuieli au la baza Contractul de comision si facturile fiscale, evidentiate in evidenta contabila a societatii.

In ce priveste cheltuielile de intermediere si comisionare aferente anului 2000, petenta sustine ca aceste cheltuieli au fost inregistrate pe baza de facturi fiscale care au fost recunoscute de organele de control prin verificarile incrucisate efectuate la furnizori, rezultand ca acestia si-au inregistrat venituri in urma acestor operatiuni si ca urmare cheltuiala respectiva nu poate fi considerata ca fiind nedeductibila fiscal.

Referitor la cheltuielile de intermediere si comisionare aferente anului 2001, petenta sustine ca aprecierile organelor de control ca aceasta suma este nedeductibila fiscal, sunt eronate, fara temei legal, invocand in sustinere Legea 82/1991, art.6 alin 2 care se refera la faptul ca inregistrarile in contabilitate se fac pe baza de documente justificative.

II. In Procesul verbal de control, organele de control din cadrul Directiei de control fiscal Brasov au constatat urmatoarele.

In analiza cheltuielilor aferente perioadei verificate in vederea determinarii impozitului pe profit, organele de control au constatat ca pe langa cheltuielile aferente marfurilor livrate, precum si cele cu utilitatile aferente nevoilor societatii, petenta a inregistrat in baza contractelor de comision, cheltuieli privind activitatea de intermediere si comisionare a produselor industriale metalurgice si agricole inregistrate in cont 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile".

Urmare analizarii acestor cheltuieli, organele de control au constatat ca societatea nu a probat realizarea in fapt a serviciilor contractate prin documente justificative, care sa ateste in ce au constat efectiv serviciile, modalitatea de evaluare a acestor servicii, in ce masura aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

Ca urmare cheltuielile respective au fost considerate ca fiind nedeductibile fiscal in baza art.4 alin 2 din OG 70/1994-privind impozitul pe profit care precizeaza :*"Pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor conform prevederilor legale in vigoare."*

In cursul anului 2000, petenta inregistreaza in baza contractului de comision, cheltuieli de intermediere si comisionare, reprezentand activitati de intermediere a produselor agricole si industriale.

Urmare analizei efectuate, organele de control au constatat ca aceste contracte de comision nu contin elemente care sa defineasca concret natura prestatiei efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, valoarea totala a contractelor, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru comensurarea serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiari asa cum prevede art.4 alin 6 lit r) din OG 70/1994, modificata prin art.I, pct 5) din OUG 217/1999 care precizeaza:

"In intelesul alin 1), cheltuielile nedeductibile sunt:

r)-cheltuieli cu serviciile, inclusiv de management si consultanta in situatia in care nu sunt justificate de un contract scris si pentru care nu pot fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestor prestatii efectuate.”

Totodata prin Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HG 402/2000, referitor la art.4, alin 6) lit r) din OG 70/1994, asa cum a fost modificata prin OG 217/1999 se precizeaza:

“In baza acestor prevederi este necesar ca serviciile sa se faca in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestarea, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului.”

Din documentele prezentate de societate, nu a fost posibila verificarea prestatorilor cu privire la efectuarea prestatiilor respective natura cheltuielilor, intrucat in contract sunt prevazute doar clauze generale prin care sa se procure si sa se furnizeze anumite servicii.

Organele de control au procedat la verificarea incrucisata a prestatorilor de servicii in vederea stabilirii realitatii prestatiilor efectuate catre contestatoare.

Prin Notele de constatare intocmite la prestatorii de servicii, organele de control au constatat ca acestia nu au prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea prestatiilor contractate cu petenta.

Analiza prestatiilor facturate intre societatile controlate in comun de aceleasi persoane, care au calitatea de asociati sau administratori atat la furnizorii de servicii cat si la beneficiarii acestor servicii, s-a efectuat avandu-se in vedere prevederile art.4, alin 6, lit r) din OG 70/ 1994 asa cum a fost modificata prin art.I pct.5) din OUG 217/1999 care precizeaza:

” Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice si juridice nerezidente, in situatia in care plata acestora determina pierdere la nivelul unui exercitiu financiar sau in situatia in care aceste servicii nu sunt aferente activitatii entitatii din Romania .In acelasi sens vor fi analizate si furnizarile de bunuri si servicii intre persoanele juridice controlate in comun sau care participa sub orice forma la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora.”

Intrucat cheltuielile cu serviciile de intermediere si comisionare au contribuit la determinarea pierderii inregistrata de societate, sumele reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare au fost considerate de catre organele de control ca fiind nedeductibila fiscal.

Pentru anul 2001, societatea inregistreaza de asemenea cheltuieli de intermediere si comisionare in baza contractului de comision .

Din documentele prezentate de petenta precum si din verificarile incrucisate efectuate de prestatorii de servicii, organele de control au constatat ca acestia nu au prezentat documente justificative din care sa rezulte efectuarea prestatiilor facturate catre contestatoare.

Ca urmare in baza prevederilor legale mentionate, respectiv art.4, alin 6), lit r) din OG 70/1994-privind impozitul pe profit, modificata prin art.I, pct.5) din OUG 217/1999, precum si a Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HG 402/2000, referitoare la acelasi articol, organele de control au considerat suma de 15.105.300.000 lei ca fiind nedeductibila fiscal.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata 01.01.1999- 30.11.2003

Societatea s-a constituit ca persoana juridica conform Legii 31/1990 si este societate cu raspundere limitata.

Principalii clienti si furnizori ai societatii contestatoare sunt societati, cu care are relatii de afaceri si unde actionari majoritari sunt aceleasi persoane, avand drept de administrare.

Obiectul de activitate al societatii consta in comert cu ridicata cod CAEN 5151 privind comercializarea de combustibili solizi , lichizi si gazosi, produse chimice, metalice, autovehicule si piese, accesorii pentru acestea, material lemnos si de constructii.

Inspectia fiscala s-a efectuat ca urmare a solicitarii Parchetului de pe langa Curtea de Apel Brasov, precum si in baza adresei transmisa de Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Gorj- Directia controlului fiscal.

In fapt in perioada verificata, petenta a inregistrat in contul 622 " Cheltuieli privind comisioanele si onorariile ", diverse sume, aferenta anilor 1999, 2000 si 2001, reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare.

Inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat in baza facturilor si a contractelor de comision .

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a probat realizarea in fapt a serviciilor contractate prin documente justificative care sa ateste in ce au constat efectiv serviciile prestate, cand s-au efectuat, modalitatea de cuatificare a serviciilor, modalitatea de evaluare a acestor servicii, in ce masura aceste servicii au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

Ca urmare, organele de control au constatat ca societatea contestatoare a incalcat dispozitiile cap.II, art.4, pct.6, lit.r. din OUG 217/1999 pentru modificarea si completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit si ale HG 402/2000, pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, in sensul ca in contractele respective trebuiau ca serviciile sa poata fi distinse si cuantificate in mod clar, trebuiau precizate termenele de executie, tarifele percepute si valoarea totala a contractului.

In consecinta organele de inspectie fiscala au considerat sumele respective reprezentand, cheltuieli de intermediere si comisionare inregistrata in contul 622 " Cheltuieli cu comisioanele si onorariile ", ca fiind nedeductibila fiscal.

Prin urmare cauza supusa solutionarii este de a se stabili, daca cheltuielile de intermediere si comisionare inregistrate in contul 622 "Cheltuieli privind comisioanele si onorariile " , aferenta anilor 1999, 2000 si 2001, sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care aceste cheltuieli reprezinta contravaloarea unor servicii ce nu au putut fi identificate si cuantificate si pe cale de consecinta daca petenta datoreaza impozit pe profit suplimentar, dobinzi de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente.

1)-In ce priveste cheltuielile de intermediere si comisionare aferente anului 1999 se retin urmatoarele:

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se constata ca pe langa cheltuielile aferente marfurilor livrate, precum si cele cu utilitatile aferente, in aceasta perioada petenta inregistreaza in baza Contractului de comision si a unui numar de 7 facturi cheltuieli privind activitatea de intermediere si comisionare.

Din continutul contractului de comision intre contestatoare, in calitate de COMISIONAR si celelalte societati, in calitate de COMITENT se prevede urmatoarele:

" Obiectul contractului consta in executarea in favoarea comitentului a operatiunilor de intermediere a activitatilor de aprovizionare si desfacere a marfurilor destinate productiei si serviciilor, livrarii pe piata interna si la export.

Durata contractului este de 2 ani incepand cu data de 06.01.1999.

Obligatiile comisionarului:

-sa prospecteze piata interna si cea externa in scopul depistarii furnizorilor si clientilor care sa devina parteneri activi ai comitentului.

-sa execute activitati de intermediere privind aprovizionarea cu materii prime, piese si subansamble, masini si utilaje, precum si a marfurilor destinate exportului.

-sa execute mandatul incredintat de comitent in conditiile de cantitate, calitate, pret la termenele stabilite si sa-l sprijine pe comitent pentru recuperarea creantelor datorate acestuia, rezultate din executarea prezentului contract de comision.

Obligatiile comitentului :

-sa plateasca comisionul in valoare de 5-10%, negociabil pentru fiecare operatiune in parte."

In drept pe perioada in care au fost efectuate aceste cheltuieli au fost incidente prevederile art.6 lit.r) din OUG 217/1999 pentru modificarea si completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit si ale HG 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Conform actelor normative enuntate era obligatoriu ca: *" Serviciile prestate sa se faca in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului"*, pentru ca sumele reprezentand contravaloarea acestor servicii sa fie deductibile la calculul impozitului pe profit.

Din analiza efectuata asupra documentelor anexate la dosarul cauzei rezulta ca, Contractul de comision, nu prezinta detaliat natura serviciilor prestate, termenele de executie a acestora, tarifele percepute si valoarea totala a contractului, nedemonstrand ca serviciile facturate au fost realizate in fapt.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatoarei conform careia cheltuielile in cauza erau deductibile la calculul impozitului pe profit, intrucat concureau direct la realizarea veniturilor fiind de natura cheltuielilor cu lucrarile si serviciile executate de terti, intrucat in cazul de fata tertii sunt actionari la societatea contestatoare, situatie in care se face aplicarea art.22 din OUG 217/1999, pentru modificarea si completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit.

Conform acestui articol: *" In cazul tranzactiilor dintre contribuabil sau dintre acestia si o persoana fizica sau o entitate fara personalitate juridica, care participa sub orice forma la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entitati fara personalitate juridica, valoarea ce va fi recunoscuta de autoritatea fiscala este valoarea de piata a tranzactiilor."*

Intrucat in contractul mentionat nu sunt identificate serviciile prestate si nu sunt precizate tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, nu se poate stabili valoarea de piata a serviciilor respective.

Ca urmare organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit datorat de societate pentru aceasta perioada, cheltuielile de intermediere si comisionare fiind nedeductibile fiscal.

Urmare recalcularii efectuate, a fost stabilit un impozit pe profit suplimentar de plata la care au fost calculate dobinzi de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente.

Dobinzile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente au fost calculate in conformitate cu prevederile art.13 si art.13¹ din OG 11/1996 republicata privind executarea creantelor bugetare aprobata cu modificari prin Legea 108/1996, care precizeaza:

" ART.13 - Orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza plata unor majorari calculate pentru fiecare zi de intarziere, pana la data achitarii sumei datorate inclusiv.In cazul constatarii unor diferente de obligatii bugetare stabilite de organele competente, calculul majorarilor de intarziere incepe cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta, pana in ziua platii inclusiv."

" ART.13¹- Nevirarea sumelor calculate si retinute la sursa potrivit legii de catre platitorii obligatiilor bugetare se sanctioneaza cu o penalitate de 10% din suma retinuta si nevirata intr-un termen mai mare de 30 de zile."

Fata de cele prezentate si intrucat prin contestatia formulata, contestatoarea nu a adus in sustinere nici un document din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor si efectele acestora in activitatea contestatoarei, urmeaza a se respinge contestatia pentru acest capat de cerere, respectiv pentru sumele reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare, nedeductibile la calculul profitului impozabil si pe cale de consecinta pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de control aferent anului 1999 cu dobinzile de intarziere aferente si penalitati de intarziere aferente.

2)-In ce priveste cheltuielile de intermediere si comisionare aferente anului 2000 se retin urmatoarele:

Din documentele prezentate la dosarul cauzei a rezultat ca petenta a inregistrat in aceasta perioada in contul 622 " Cheltuieli privind comisioanele si onorariile ", un numar de 12 facturi fiscale prezentate in anexa la procesul verbal, reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare .

Inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat in baza Contractului de comision , incheiat cu societatile respective, avand acelasi numar de contract .

Din continutul Contractului de comision, se retine ca acesta nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiei contractate si efectuate, termenele de executie a acestora si eficienta serviciilor prestate, valoarea totala a contractului, tarifele negociate si acceptate de parti, pentru ca sumele reprezentand contravaloarea acestor servicii sa fie deductibile la calculul impozitului pe profit.

In drept potrivit art.4 alin.2 din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit se precizeaza:

" Pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor conform prevederilor legale in vigoare."

De asemenea potrivit art.4, alin.6, lit.r, din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit se precizeaza:

“In intelesul alin.1), cheltuielile nedeductibile sunt:

r)-cheltuieli cu serviciile, inclusiv de management sau consultanta, in situatia in care nu sunt justificate de un contract scris si pentru care nu pot fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestora.

Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice si juridice nerezidente, in situatia in care plata acestora determina pierdere la nivelul unui exercitiu financiar sau in situatia in care aceste servicii nu sunt aferente activitatii entitatii din Romania.

In acelasi sens vor fi analizate si furnizarile de bunuri si de servicii intre persoanele juridice controlate in comun sau care participa sub orice forma la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora.”

Totodata prin Instructiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HG 402/2000 referitor la art.4, alin.6, lit.r) din OG 70/1994 republicata se precizeaza:

" In baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate sa se faca in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului."

Din documentele prezentate la dosarul cauzei a rezultat ca organele de control au procedat la verificarea incrucisata a prestatorilor de servicii, in vederea stabilirii realitatii prestatilor facturate catre contestatoare.

Prin Notele de constatare intocmite la prestatorii de servicii, s-a constatat ca acestia nu au putut prezenta documente justificative care sa ateste efectuarea prestatilor, in ce au constat activitatile de intermediere si comisionare, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate de parti, in asa fel incat cuantumul acestora in scris in facturile in cauza sa poata fi verificat de catre organele de control, avand in vedere faptul ca furnizorii sunt terte persoane juridice avand aceiasi asociati si administratori ca si societatea beneficiara a serviciilor.

Totodata din cuprinsul procesului verbal de control se constata ca pentru aceasta perioada petenta inregistreaza pierdere, cheltuielile de intermediere si comisionare contribuind la pierderea inregistrata de societate.

Sustinerile petentei cu referire la cheltuielile de intermediere, sunt neintemeiate si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat in cazul de fata tertii sunt actionari la societatea contestatoare, situatie in care se face aplicarea art.22, alin.2) din OUG 70/1994 republicata care precizeaza:

" In cazul tranzactiilor dintre contribuabili sau dintre acestia si o persoana fizica sau o entitate fara personalitate juridica care participa sub orice forma la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entitati fara personalitate juridica, valoarea ce va fi recunoscuta de autoritatea fiscala este valoarea de piata a tranzactiilor. "

Intrucat in Contractul de comision, nu sunt identificate serviciile prestate si nu sunt precizate tarifele practicate, valoarea totala a contractului, nu se poate stabili valoarea de piata a serviciilor respective.

Fata de cele prezentate si intrucat prin contestatia formulata contestatoarea nu a adus in sustinere nici un document din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor si efectele acestora in activitatea contestatoarei, urmeaza a se respinge contestatia petentei

si pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma, reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare nedeductibile la calculul profitului impozabil.

3)-In ce priveste cheltuielile de intermediere si comisionare aferente anului 2001 se retin urmatoarele:

Pentru aceasta perioada, petenta a inregistrat in evidenta contabila in contul 622 "Cheltuieli cu comisioanele si onorariile ", un numar de 21 de facturi fiscale prezentate in anexa la procesul verbal, reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare

Inregistrarea in evidenta contabila s-a efectuat in baza contractului de comision incheiat cu societatile respective, avand acelasi numar de contract pentru toate societatile.

Din continutul contractului de comision incheiat intre contestatoare, in calitate de comisionar si societatile respective, in calitate de comitent sunt prevazute urmatoarele:

" Obiectul contractului consta in executarea in favoarea comitentului a operatiunilor de intermediere a activitatilor de aprovizionare si desfacere a marfurilor destinate productiei si serviciilor, livrarii pe piata interna si la export.

Durata contractului este de 3 ani incepand cu data de 15.01.2001.

Obligatiile comisionarului:

-sa prospecteze piata interna si cea externa in scopul depistarii furnizorilor si clientilor, care sa devina parteneri activi ai comitentului.

-sa execute activitati de intermediere privind aprovizionarea cu materii prime piese si subansamble, masini si utilaje, precum si a marfurilor destinate exportului.

- sa execute mandatul incredintat de comitent in conditiile de calitate, cantitate, pret, la termenele stabilite si sa-l sprijine pe comitent pentru executarea prezentului contract de comision.

Obligatiile comitentului:

- sa plateasca comisionul in valoare de 5-10%, negociabil pentru fiecare operatiune in parte.

- sa plateasca comisionarului eventuale cheltuieli facute de acesta in folosul comitentului, altele decat cele reiesite din obligatiile comisionarului prevazute la cap.II si sa suporte eventualele prejudicii suferite de comisionar cu prilejul indeplinirii mandatului sau, datorate culpei comitentului."

Din continutul contractului de comision, se retine ca acesta nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiei contractate si efectuate, termenele de executie a acestora si eficienta serviciilor prestate, valoarea totala a contractelor si defalcarea cheltuielilor pe durata realizarii contractului, tarifele negociate si acceptate de parti, pentru ca sumele reprezentand contravaloarea acestor servicii sa fie deductibile la calculul impozitului pe profit.

In drept potrivit art.4 alin.2 din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit se precizeaza:

" Pentru determinarea profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor conform prevederilor legale in vigoare."

De asemenea potrivit art.4 alin.6 lit.r) din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit se precizeaza:

" In intelesul alin.1 cheltuielile nedeductibile sunt:

r)-cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanta, in situatia in care nu sunt justificate de un contract scris si pentru care nu pot fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestora.

Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice si juridice nerezidente, in situatia in care plata acestora determina pierdere la nivelul unui exercitiu financiar sau in situatia in care aceste servicii nu sunt aferente activitatii entitatii din Romania.

In acelasi sens vor fi analizate si furnizarile de bunuri si de servicii intre persoanele juridice controlate in comun sau care participa sub orice forma la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora.”

Totodata prin Instructiunile privind Metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin HG 402/2000 referitor la art.4 alin.6 lit.r), din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit se stipuleaza:

“ In baza acestor prevederi este necesar ca serviciile prestate sa se faca in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului.”

Din documentele prezentate la dosarul cauzei a rezultat ca organele de control au procedat la verificarea incrucisata a prestatorilor de servicii, in vederea stabilirii realitatii prestatiiilor facturate catre petenta.

Prin Notele de constatare incheiate la prestatorii de servicii, s-a constatat ca acestia nu au putut prezenta documente justificative care sa ateste efectuarea prestatiiilor, in ce au constat activitatile de intermediere si comisionare, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate de parti, in asa fel incat cuantumul acestora in scris in facturile in cauza sa poata fi verificat de catre organele de control, avand in vedere faptul ca furnizorii sunt terte persoane juridice avand aceiasi asociati si administratori ca si societatea beneficiara a serviciilor.

Totodata din cuprinsul procesului verbal de control se constata ca pentru aceasta perioada societatea inregistreaza pierdere, cheltuielile cu serviciile de intermediere si comisionare contribuind la pierderea inregistrata de societate.

Sustinerile petentei cu privire la cheltuielile de intermediere si comisionare in aferente acestei perioade, sunt neintemeiate si nu pot fi luate in calcul in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat in cazul de fata, tertii sunt actionari la societatea contestatoare, situatie in care se face aplicarea art.22 alin.2 din OG 70/1994 republicata privind impozitul pe profit care precizeaza:

“ In cazul tranzactiilor dintre contribuabili sau dintre acestia si o persoana fizica sau o entitate fara personalitate juridica care participa sub orice forma la conducerea, controlul sau capitalul altui contribuabil sau altei entitati, fara personalitate juridica, valoarea ce va fi recunoscuta de autoritatea fiscala este valoarea de piata a tranzactiilor.”

Intrucat in contractul de comision, nu sunt identificate serviciile prestate si nu sunt precizate tarifele practicate se constata ca nu se poate stabili valoarea de piata a serviciilor respective.

Fata de cele prezentate si intrcat prin contestatia formulata, petenta nu a adus in sustinere nici un document din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor si efectele acestora in activitatea contestatoarei urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma, reprezentand cheltuieli de intermediere si comisionare, nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Referitor la dobinzile de intarziere aferente impozitului pe salarii:

Cauza supusa solutionarii este daca petenta datoreaza dobinzi de intarziere stabilite de organele de control, in conditiile in care a achitat cu intarziere impozitul pe salarii, iar prin contestatia formulata, petenta nu aduce nici un argument cu privire la baza impozabila.

Pentru perioada 01.01.1999- 31.12.2001, petenta a constituit si virat impozitul pe salarii datorat.

Pentru nevirarea in termenul legal a impozitului pe salarii, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal dobinzi de intarziere in conformitate cu prevederile art.13 din OG 11/1996 republicata privind executarea creantelor bugetare cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“ Orice obligatie bugetara neachitata la scadenta genereaza plata unor majorari , calculate pentru fiecare zi de intarziere pana la data achitarii sumei datorate inclusiv .

In cazul constatarii unor diferente de obligatii bugetare stabilite de organele competente, calculul majorarilor de intarziere incepe cu ziua imediat urmatoare scadentei obligatiei bugetare la care s-a stabilit diferenta, pana in ziua platii inclusiv.”

Modul de calcul al dobinzilor de intarziere este redat in anexa la procesul verbal.

Intrucat in continutul contestatiei formulate, petenta nu aduce nici un argument in sustinere cu privire la baza impozabila, urmeaza a se respinge contestatia petentei si pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma reprezentand, dobinzi de intarziere aferente impozitului pe salarii.

In ce priveste motivatia contestatoarei cu privire la verificarea perioadei Ianuarie 1999-Noiembrie 2003, pe considerentul ca aceasta perioada a mai fost supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Inspectia fiscala consemnata in procesul verbal de control, a fost efectuata la solicitarea Parchetului de pe langa Curtea de Apel Brasov, precum si la solicitarea Directiei Generale a Finantelor Publice a jud.Gorj-Directia Controlului Fiscal, in baza adresei emise de aceasta.

Inspectia fiscala s-a desfasurat in conformitate cu prevederile art.95, alin.1 si 3 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala care precizeaza:

“ 1)- Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termeneului de prescriptie de a stabili obligatii fiscale.

3)- La celelalte categorii de contribuabili, inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale.

Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale daca:

a)-exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Potrivit art.88 din acelasi act normativ mentionat, cu referire la: “ Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale “, alin.1 si 2 se precizeaza urmatoarele:

“ 1)-Dreptul organului fiscal de stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea nu dispune altfel.

2)- *Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin.1, incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art.23 daca legea nu dispune altfel.*”

Avand in vedere prevederile legale enuntate, se constata ca sustinerile contestatoarei sunt neintemeiate, intrucat aspectele constatate cu privire la impozitul pe profit in cadrul caruia s-au analizat cheltuielile nedeductibile nu au facut obiectul verificarilor anterioare.

Verificarile anterioare consemnate in procesele verbale de control, au avut ca obiectiv numai solutionarea cererilor de rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

Ultima verificare pe linie de taxa pe valoarea adaugata a cuprins perioada Octombrie 2001- Aprilie 2002 inclusiv, rezultatele acesteia fiind consemnate prin proces verbal si a avut ca obiectiv solutionarea cererii de rambursare a taxei pe valoarea adaugata.

Din continutul procesului verbal de control se constata ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat reverificarea taxei pe valoarea adaugata pe perioade deja verificate, taxa pe valoarea adaugata supusa verificarii prin procesul verbal de control contestat a cuprins perioada 01.05.2002- 30.11.2003.

Avand in vedere cele precizate se constata ca sustinerile petentei conform carora societatea a mai fost verificata pentru impozitul pe profit si impozitul pe salarii prin procesele verbale anterioare nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

Motivatia petentei conform careia actele normative in baza carora s-a efectuat analiza cheltuielilor prin procesul verbal de control contestat, au fost abrogate la data de 24.12.2003, nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat in speta sunt aplicabile prevederile legale in vigoare la data producerii faptei, respectiv la data efectuarii cheltuielilor de intermediere si comisionare.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.185, alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala se:

DECIDE :

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata petenta pentru sumele reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal aferente anilor 1999, 2000 si 2001, impozit pe profit suplimentar, dobinzi de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar, precum si dobinzi de intarziere aferente impozitului pe salarii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termenul prevazut de Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

January 30, 2006