



DECIZIA NR. 193 DIN 28.05.2007

Privind solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr.... emisa de Activitatea de inspectie fiscala Bacau

Directia generala a finantelor publice a judetului Bacau a primit spre solutionare de la Activitatea de inspectie fiscala Bacau cu adresa nr. ..., inregistrata la institutia noastra sub nr. ..., contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr.

Suma contestata este ... lei si reprezinta:

- ... lei- impozit pe profit;
- ... lei- majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru neplata in termen a impozitului pe profit;
- ... lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala.

Contestatia a fost depusa prin posta, in termenul legal prevazut de art.177 alin (1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de Procedura Fiscala.

In indeplinirea regulilor procedurale contestatia poarta semnatura avocatului ..., fiind insotita de imputernicirea avocatiala nr. ... emisa de Uniunea Nationala din Romania -Baroul Bacau purtand amprenta stampilei "... SCA" si semnatura si stampila persoanei juridice contestatoare, conform prevederilor pct. 175.2 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, petenta recizeaza ca punctul de vedere al organului de inspectie fiscala prin care arata ca societatea nu a justificat contabil serviciile prestate de SC Y SRL, in baza contractelor de comision incheiate, nu

este unul corect deoarece comisionul platit comitentului era stabilit prin acte aditionale la contracte si prin negocieri intre reprezentantii celor doua societati. La aceste negocieri se tinea cont de cifra de afaceri, de profitul suplimentar realizat si de potentialul viitor al firmelor castigate ca si clienti.

Petenta arata ca in ceea ce priveste serviciile prestate de catre comisionar, acesta a facilitat incheierea de contracte de furnizare de produse petroliere catre unitati de stat si private prin relatiile specifice si informatiile pe care le detinea. In lipsa activitatii comisionarului acesti clienti nu ar fi aflat si nici nu ar fi apelat la serviciile societatii noastre.

Aceasta activitate de culegere, folosire de informatii pentru cooptarea unor potentiali clienti nu este susceptibila de a fi demonstrata scriptic, fapt ce nu trebuie sa conduca insa la neplata comisionului stabilit si nici la nedeductibilitatea acestor plati efectuate.

Faptul ca societatea are sediul in Bacau, a incheiat ulterior perfectarii contractelor de comision, contracte de furnizare de combustibil cu clienti, persoane juridice de drept privat, care isi desfasoara activitatea in societati pe actiuni si care au achizitionat o cantitate foarte mare de produse petroliere pe tot parcursul anului 2005, conduce la concluzia ca organul de inspectie fiscala a stabilit in mod nefondat ca SC X SRL datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale suplimentare in urma derularii acestor contracte de comision.

Un alt aspect prezentat de petenta este acela ca in conditiile in care cheltuielile in discutie ar fi nedeductibile atunci organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa ia in calcul si celelalte activitati ale societatii si pe cale de consecinta sa calculeze cu cat s-a diminuat profitul societatii prin deducerea acestor cheltuieli, urmand ca procentul de 16% sa se aplice la aceasta diferenta.

La fel, in cazul TVA ar fi trebuit luata in considerare intreaga activitate a societatii din exercitiul financiar pentru a se observa cu ce valoare a fost diminuat diferenta dintre TVA colectat si TVA de plata.

Pentru considerentele mai sus prezentate, petenta solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a deciziei de impunere si recalcularea obligatiei suplimentare cu referire la rezultatele financiare din acel exercitiu financiar.

II. Controlul fiscal concretizat in raportul de inspectie fiscala nr. ... si decizia de impunere nr. ... a avut ca obiectiv verificarea aspectelor solicitate de Garda Financiara- Comisariatul Regional Bacau potrivit adresei nr. ... inregistrata la ACF Bacau sub nr. ..., respectiv stabilirea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat de catre SC X SRL rezultate din relatiile comerciale desfasurate cu SC Y SRL, in conditiile in care:

- "in perioada februarie-decembrie 2005, SC Y SRL Comanesti, a emis un numar de 31 facturi fiscale catre SC X SRL Bacau, in valoare totala de ... lei, reprezentand contravaloare prestari servicii (comisioane).

Din documentele existente atat la SC Y SRL Comanesti cat si la SC X SRL nu au fost identificate acte justificative care sa ateste efectuarea serviciilor pentru care au fost emise facturile in cauza si s-au efectuat platile."

Perioada supusa inspectiei fiscale este februarie-decembrie 2005 si a avut in vedere in mod exclusiv documentele emise in aceasta perioada de catre SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL.

Constatarile din acest raport de inspectie fiscala sunt redate si in procesul verbal de control inregistrat la ACF Bacau sub nr. ..., proces verbal anexat impreuna cu anexele si copii;e dupa documente in sustinerea constatarilor(anexa nr. I).

Astfel, prin raportul de inspectie fiscala nr. ... la capitolul III-Constatari fiscale litera **B:Constatari cu privire la operatiunile desfasurate in baza contractelor nr. ..., ..., ..., ..., ... incheiate intre SC X SRL Bacau in calitate de comitent si SC Y SRL Comanesti in calitate de comisionar**, s-au stabilit urmatoarele:

In perioada februarie 2005- decembrie 2005 SC Y SRL Comanesti a emis catre SC X SRL un numar de 31 facturi fiscale in suma totala de ..., RON din care tva ... RON, care reprezinta contravaloarea serviciilor prestate de comisionare in baza a 5 contracte de comision, respectiv contractele nr. ..., ..., ..., ...,

Cu privire la modul de indeplinire a obiectului contractelor mai sus mentionate, din analiza evidentei contabile a SC X SRL si a notei explicative data de reprezentantul legal al societatii verificate, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

- in evidenta contabila a SC X SRL nu au fost identificate documente justificative care sa ateste ca SC Y SRL Comanesti in calitate de comisionar a cumparat marfuri de la terte firme, pe care ulterior sa le livreze comitentului(SC X SRL).In acest sens, achizitiile de produse petroliere efectuate de SC X SRL in cursul anului 2005 s-au realizat in totalitate de la terte persoane juridice, fara a fi achizitionate in nume propriu de SC Y SRL, cum se specifica in cele 5 contracte incheiate, pentru ca ulterior sa fie predate SC X SRL, in depozitul acesteia, si fara a fi prezentate procese verbale de receptie si facturi emise de comisionar catre comitent pentru aceste marfuri, asa cum se specifica la art. 5 din contractele incheiate.

SC X SRL nu a prezentat documente care sa demonstreze ca prevederile contractuale stipulate in contractele incheiate au fost puse in practica, adica in cursul anului 2005 nu exista documente care sa ateste ca SC X SRL a fost aprovizionata direct de catre SC Y SRL asa cum cer prevederile contractuale.

In nota explicativa data de administratorul SC X SRL, la solicitarea de a indica analitic, la nivel de factura, operatiunile pentru care SC X SRL a platit

comisioane catre SC Y SRL, precum si modul de calcul a acestor comisioane, acesta precizeaza ca "nu a existat un anumit calcul pentru comisionul dat lui SC Y SRL. La fiecare luna se calcula cu aproximatie ce s-a castigat emitandu-se factura de comisionare. Specific ca in comisionul dat lui SC X SRL au intrat si cheltuieli de transport, suportate de catre acesta, la vremea aceea destul de mari".

In aceeasi nota explicativa, administratorul societatii indica o serie de agenti economici despere care mentioneaza ca: "au persistat tot anul in activitatea SC X SRL", mentionand ca profitul obtinut din activitatea desfasurata cu acestia: "aproape in totalitate ii apartine lui SC Y SRL".

Analizand evidenta contabila a societatii vis-a-vis de afirmatiile administratorului societatii, organul de inspectie fiscal a constatat urmatoarele:

- nu exista documente incheiate intre SC X SRL si SC Y SRL care sa ateste faptul ca aceasta din urma a participat in vreun fel la stabilirea relatiilor comerciale cu agentii economici indicati de petenta;

- unitatile indicate de administratorul SC X SRL sunt clienti directi ai petentei si nu furnizori intermediati de SC Y SRL prin achizitii in nume propriu si revanzare catre unitatea verificata, neputand face astfel obiectul celor 5 contracte;

- in mare parte SC X SRL avea relatii comerciale cu agentii economici indicati de petenta inainte de a stabili orice relatie contractuala cu SC Y SRL.

Pe baza situatiei constatate si a motivelor mai sus enumerate, organul de inspectie fiscala a constatat ca prestarile de servicii de comision in baza celor 5 contracte nu au fost efectuate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura nu s-a facut pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului, precum si ca nu exista elemente care sa indice ca serviciile de comisionare facturate au fost efectiv prestate, in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL.

La lit. C din Cap. III Constatari fiscale, respectiv: "**Constatari cu privire la actele aditionale la contractele nr. ..., ..., ..., ..., incheiate intre SC X SRL in calitate de comitent si SC Y SRL Comanesti in calitate de comisionar**", organul de inspectie fiscala constata urmatoarele:

- Ulterior datei inceperii inspectiei fiscale, agentul economic a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala, in copie, cu mentiunea "conform cu originalul" un numar de 5 acte aditionale la contractele mai sus mentionate intre SC X SRL in calitate de comitent si SC Y SRL in calitate de comisionar, acte aditionale care sunt identice si au acelasi continut.

Organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca cele 5 acte aditionale nu se regasesc si in documentele puse la dispozitie de Gadra Financiara-Comisariatul Regional Bacau.

Din analiza continutului celor 5 acte aditionale la contractele de comision organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

-cele cinci acte aditionale nu sunt datate, neputand astfel sa fie identificabil momentul cand acestea au fost incheiate;

-nu exista nici un fel de inscrisuri care sa ateste ca SC Y SRL a pus la dispozitia SC X SRL potentiali furnizori sau potentiali consumatori, pe parcursul anului 2005, sau ca rezultatele financiare ale unitatii verificate se datoreaza in vreun fel comisionarului;

-cu toate ca cele 5 acte aditionale sunt incheiate intre SC X SRL in calitate de comitent si SC Y SRL in calitate de comisionar, toate aceste documente sunt certificate la rubrica comisionar cu o semnatura indescifrabila si stampila SC Z SRL Comanesti, societate care din datele MFP, a fost infiintata incepand cu luna noiembrie 2006.

Fata de aceasta situatie, concluzia organului de inspectie fiscala este ca cele cinci acte aditionale nu pot fi incidente asupra operatiunilor, in masura in care operatiunile respective s-au desfasurat in intervalul februarie 2005-decembrie 2005 si actele aditionale, nedatate, nu poarta ambele stampile ale partilor contractante ci stampila unei societati (SC Z SRL) infiintata in luna noiembrie 2006, fapt ce conduce la concluzia ca au fost intocmite dupa data respectiva.

La punctul **D.Cu privire la modul de achitare a facturilor emise de SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL Bacau**, din acelasi cap. III. Constatari fiscale, organul de inspectie fiscala arata ca din evidenta contabila a societatii si a documentelor justificative prezentate in contul celor 31 de facturi fiscale, rezulta ca au fost efectuate plati, exclusiv in numerar catre SC Y SRL in suma de ... lei, inscise pe un numar de 29 chitante, ramanand o suma neachitata de ... lei.

La punctul **E. Constatari cu privire la modul de inregistrare in evidenta contabila a unitatii verificate a facturilor emise de SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL Bacau**, din cap. III. Constatari fiscale, organul de inspectie fiscala arata ca cele 31 facturi au fost inregistrate in totalitate prin articole contabile de tipul:628=401 si 4426=401.

La punctul **F. Consecinte fiscale rezultate din faptul ca nu exista elemente care sa indice ca serviciile de comisionare facturate au fost efectiv prestate, in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL Bacau**, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele:

1.Referitor la impozitul pe profit

Prin inregistrarea in evidenta contabila a celor 31 facturi fiscale emise de SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL Bacau, in suma totala de ...,13 lei, societatea verificata a afectat profitul impozabil al anului 2005 cu suma de 147.146 lei, prin includerea acestei sume in cheltuielile deductibile ale societatii in fiecare trimestru al anului.

Suma de 147.146 lei, reprezinta servicii de comisionare pentru care nu exista documente care sa ateste ca au fost efectiv prestate in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL, motiv pentru care aceste cheltuieli nu pot fi deductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art. 21 alin. 4, lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deasemenea, aceste cheltuieli, prin natura lor nu pot fi incadrate nici in cuprinsul prevederilor pct. 48 titlul II din HG nr. 44/2004 si ale art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

In consecinta, in conformitate cu prevederile art. 17 din Legea nr. 571/2003 organul de inspectie fiscala a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de 23.544 lei(147.146 lei*16%).

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit stabilit suplimentar organul de inspectie fiscala a calculat accesorii aferente in suma de 12.433 lei din care:

- 11.811 lei -majorari/dobanzicalculate conform art. 115 si 116 din OG nr. 92/2003, calculate de la data scadentei pana la 19.03.2007, in cotele stabilite de HG nr. 67/2004, HG nr. 784/14.07.2005, OG nr. 92/2003, republicata.
- 622 lei -penalitati de intarziere calculate conform art. 121 din OG nr. 92/2003, republicata

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata.

Prin inregistrarea in evidenta contabila a celor 31 facturi fiscale emise de SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL Bacau, in suma totala de ...,13 lei, societatea verificata a afectat taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de ... lei si implicit soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata, prin incalcarea prevederilor art. 145, alin. 3 din Legea nr. 571/2003, republicata.

Organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca prin raportul de inspectie fiscala nr. ... s-a analizat exclusiv influenta fiscala a tva suplimentara, neacceptata la deducere in suma de 27.957 lei aferenta celor 31 facturi fiscale asupra soldului sumei negative a tva stabilit si declarat de contribuabil, neverificat prin prezentul act, si prin urmare nu se substituie unei inspectii fiscale privind tva aferenta anului 2005.

III. Luand in considerare sustinerile petentei, constatarile organului de inspectie fiscala precum si actele normative aplicabile spetei in cauza retinem:

Controlul a avut ca obiectiv verificarea aspectelor solicitate de Garda Financiara-Comisariatul Regional Bacau potrivit adresei nr. 301911/BC/09.05.2006 inregistrata la ACF Bacau sub nr. 1391/10.05.2006, respectiv stabilirea obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat de catre SC X SRL rezultate din relatiile comerciale desfasurate cu SC Y SRL, in conditiile in care "in perioada februarie-decembrie 2005, SC Y SRL Comanesti, a emis un numar de 31 facturi fiscale catre SC X SRL Bacau, in valoare totala de ... lei, reprezentand contravaloare prestari servicii (comisioane).

SC X SRL are sediul social in orasul Bacau, strada Marasesti, nr. 120, sc. A, et. 3, ap. 16, este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J04/1401/1992, are cod unic de inregistrare 973780 cu atribut fiscal R si are ca obiect principal de activitate "intermedieri in comertul cu combustibili, minerale si produse chimice pentru industrie"-cod CAEN 5112.

Perioada supusa inspectiei fiscale este februarie-decembrie 2005 si a avut in vedere in mod exclusiv documentele emise in aceasta perioada de catre SC Y SRL Comanesti catre SC X SRL.

1.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a dat drept de deducere pentru cheltuieli in suma de 147.146 lei inscrise intr-un numar de 31 facturi fiscale reprezentand servicii de comisionare si pe cale de consecinta daca SC X SRL datoreaza suplimentar bugetului de stat impozit pe profit in suma de suma de 23.544 lei.

In fapt,

prin contestatia formulata petenta arata ca punctul de vedere al organului de inspectie fiscala prin care arata ca societatea nu a justificat contabil serviciile prestate de SC Y SRL, in baza contractelor de comision incheiate, nu este unul corect deoarece comisionul platit comitentului era stabilit prin acte aditionale la contracte si prin negocieri intre reprezentantii celor doua societati.

In plus, activitatea de culegere, folosire de informatii pentru cooptarea unor potentiali clienti nu este susceptibila de a fi demonstrata scriptic, fapt ce nu trebuie sa conduca insa la neplata comisionului stabilit si nici la nedeductibilitatea acestor plati efectuate.

In drept,

Pornind de la constatările cuprinse în raportul de inspectie fiscala și având în vedere susținerile petentei, constatam următoarele:

În perioada februarie-decembrie 2005, SC Y SRL Comanesti, a emis un număr de 31 facturi fiscale către SC X SRL Bacau, în valoare totală de ... lei, care reprezintă contravaloarea serviciilor de comisionare înregistrate în baza a 5 contracte de comision, respectiv contractele nr. 103/2005, 102/2005, 11/2005, 14/2005, 18/2005, al cărui obiect este:

"Art. 1. Comitentul îl împuternicește pe comisionar să cumpere marfuri de la terțe firme de pe piața românească și să încheie acte de comerț cu aceștia. Fata de la terții de la care cumpără marfurile, comisionarul își va asuma direct, prin actele încheiate, obligațiile comerciale pe numele său, între comitent și acești terți neexistând raporturi juridice. Actele de comerț încheiate de comisionar cu terții furnizori vor fi pe numele comisionarului dar pe contul comitentului, respectându-se cu strictete condițiile de cumpărare din contract și anexa numărul 1 la contract.

.....
Art. 3 Comitentul va plăti comisionarului pentru încheierea tranzacțiilor un comision de.....% din valoarea marfurilor predate (având inclus T.V.A.)

.....
Art. 5 Comisionarul va preda marfurile în depozitul comitentului și va încheia cu delegații împuterniciți ai acestuia proces verbal de recepție".

Din analiza conținutului acestor contracte și a analizei evidentei contabile a SC X SRL se constată următoarele:

Înregistrarea în evidența contabilă a petentei a contului de cheltuieli cu serviciile prestate de terți (628=401) s-a făcut fără a avea la bază documente justificative care să ateste că SC Y SRL Comanesti în calitate de comisionar a cumpărat marfuri de la terțe firme, pe care ulterior să le livreze comitentului SC X SRL, astfel cum este prevăzut în contractele încheiate între cele două societăți. În realitate, achizițiile de produse petroliere efectuate de SC X SRL în cursul anului 2005 s-au realizat în totalitate de la terțe persoane juridice, fără a fi achiziționate în nume propriu de SC Y SRL, cum se specifică în cele 5 contracte încheiate, pentru că ulterior să fie predate SC X SRL, în depozitul acesteia, și fără a fi prezentate procese verbale de recepție și facturi emise de comisionar către comitent pentru aceste marfuri, așa cum se specifică la art. 5 din contractele încheiate.

SC X SRL nu a prezentat documente de nici un fel din care să rezulte că prevederile contractuale stipulate în contractele încheiate au fost puse în practică, adică în cursul anului 2005 nu există documente care să ateste că SC X SRL a fost aprovizionată cu uleiuri minerale de către SC Y SRL așa cum cer prevederile contractuale și nici de către firme intermediare de aceasta din urmă.

Fata de această situație, în nota explicativă dată de administratorul SC X SRL, la solicitarea de a indica analitic, la nivel de factură, operațiunile pentru

care SC X SRL a platit comisioane catre SC Y SRL, precum si modul de calcul a acestor comisioane, acesta precizeaza ca *"nu a existat un anumit calcul pentru comisionul dat lui SC Y SRL. La fiecare luna se calcula cu aproximatie ce s-a castigat emitandu-se factura de comisionare. Specific ca in comisionul dat lui SC Y SRL au intrat si cheltuieli de transport, suportate de catre acesta, la vremea aceea destul de mari"*.

In aceeasi nota explicativa, administratorul societatii indica o serie de agenti economici despre care mentioneaza ca: *"au persistat tot anul in activitatea SC X SRL"*, mentionand ca profitul obtinut din activitatea desfasurata cu acestia: *"aproape in totalitate ii apartine lui SC Y SRL"*.

Din analiza documentelor dosarului contestatiei vis-a-vis de afirmatiile administratorului societatii, se constata urmatoarele:

-nu exista documente incheiate intre SC X SRL si SC Y SRL care sa ateste faptul ca aceasta din urma a participat in vreun fel la stabilirea relatiilor comerciale cu agentii economici indicati de petenta, fapt pe care nici in cuprinsul contestatiei petenta nu il demonstreaza;

-unitatile indicate de administratorul SC X SRL(SC COMCEREAL SA, SC CARTIP SRL, SC ROMEUR SRL, SC PROLABAC SA, SC TRANSPORT BISTRITA SA, SC PAMBAC SA, SC TRANSPORT PUBLIC SA) sunt clienti directi ai petentei si nu furnizori intermediati de SC Y SRL, prin achizitii in nume propriu si revanzare catre unitatea verificata, neputand face astfel obiectul celor 5 contracte;

-in cea mai mare parte, relatiile comerciale cu agentii economici indicati de petenta existau inainte ca SC X SRL sa stabileasca orice relatie contractuala cu SC Y SRL.

Pe baza situatiei mai sus prezentate concluzionam ca in mod legal organul de inspectie fiscala a apreciat ca prestarile de servicii de comision nu au fost efectuate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura nu s-a facut pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectivului contractului, precum si ca nu exista elemente care sa indice ca serviciile de comisionare facturate au fost efectiv prestate, in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL.

In plus, se constata ca pe langa faptul ca cele 5 contracte nu cuprind date referitoare la termene de executie, tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, nu au fost respectate nici prevederile art. 1 din aceste contracte referitoare la modul de derulare a relatiei comerciale, respectiv la faptul ca intre comitent si terti nu pot exista raporturi juridice, *"actele de comert incheiate de comisionar cu tertii furnizori vor fi pe numele comisionarului dar pe contul comitentului, respectandu-se cu strictete conditiile de cumparare din contract"*.

Ulterior datei inceperii inspectiei fiscale, agentul economic a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala, in copie, cu mentiunea "conform cu originalul" un numar de 5 acte aditionale la contractele mai sus mentionate incheiate intre SC X SRL in calitate de comitent si SC Y SRL in calitate de comisionar, acte aditionale care sunt identice si au acelasi continut.

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala organul de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca cele 5 acte aditionale nu se regasesc si in documentele puse la dispozitie de Gadra Financiara-Comisariatul Regional Bacau.

Din analiza continutului celor 5 acte aditionale la contractele de comision se constata urmatoarele:

-cele cinci acte aditionale nu sunt datate, neputand astfel sa fie identificabil momentul cand acestea au fost incheiate;

-nu exista nici un fel de inscriurii care sa ateste ca SC Y SRL a pus la dispozitia SC X SRL potentiali furnizori sau potentiali consumatori, pe parcursul anului 2005, sau ca rezultatele financiare ale SC X SRL se datoreaza in vreun fel comisionarului;

-cu toate ca cele 5 acte aditionale sunt incheiate intre SC X SRL in calitate de comitent si SC Y SRL in calitate de comisionar, toate aceste documente sunt certificate la rubrica comisionar cu o semnatura indescifrabila si stampila SC EURO FREE TRADIND SRL Comanesti, societate care din datele MFP, a fost infiintata incepand cu luna noiembrie 2006.

Fata de aceasta situatie, in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca cele cinci acte aditionale nu pot fi incidente asupra operatiunilor, in masura in care operatiunile respective s-au desfasurat in intervalul februarie 2005-decembrie 2005 si actele aditionale, nedatate, nu poarta ambele stampile ale partilor contractante ci stampila unei societati (SC EURO FREE TRADIND SRL) infiintata in luna noiembrie 2006, fapt ce conduce la concluzia ca au fost intocmite dupa data respectiva.

In concluzie, suma de 147.146 lei, reprezinta servicii de comisionare pentru care nu exista documente care sa ateste ca au fost efectiv prestate in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL.

Analizand aceasta situatie prin prisma actelor normative aplicabile, constatam urmatoarele:

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003,

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt incheiate contracte;"

Potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003,
"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

La pct. 48 titlul II din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se arata:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate."

Intrucat aceste cheltuieli se incadreaza in categoria cheltuielilor care nu pot fi deductibile la calculul impozitului pe profit conform prevederilor actelor normative mai sus citate, in mod legal organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea impozitului pe profit suplimentar, rezultat prin aplicarea procentului prevazut de art. 17 din Legea nr. 571/2003:

"Cota de impozit pe profit care se aplica asupra profitului impozabil este de 16%, cu exceptiile prevazute la art. 38."

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit suplimentar in suma de 12.433 lei:

Pentru nevirarea la termenele legale a impozitului pe profit in mod legal organul de inspectie fiscala a calculat aceste accesorii din care:

-11.811 lei -majorari/dobanzi calculate conform art. 115 si 116 din OG nr. 92/2003, calculate de la data scadentei pana la 19.03.2007, in cotele stabilite de HG nr. 67/2004, HG nr. 784/14.07.2005, OG nr. 92/2003, republicata.

Art. 115 din OG nr. 92/2003, republicata, prevede:

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

Art. 116 din OG nr. 92/2003, republicata, prevede:

"(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

- 622 lei -penalitati de intarziere calculate conform art. 121 din OG nr. 92/2003, republicata:

Pentru considerentele mai sus prezentate, urmeaza sa se respinga contestaia petentei pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

2.Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal organul de inspectie fiscala nu a dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de 27.957 lei inscrisa intr-un numar de 31 facturi fiscale reprezentand servicii de comisionare si pe cale de consecinta daca SC X SRL datoreaza suplimentar bugetului de stat suma de 27.957 lei.

Asa cum am aratat si la cap. III. Pct. 1 din prezenta decizie, in perioada februarie-decembrie 2005, SC Y SRL Comanesti, a emis un numar de 31 facturi fiscale catre SC X SRL Bacau, in valoare totala de ... lei, din care tva 27.957 lei, facturi care reprezinta contravaloarea serviciilor de comisionare inregistrate in baza a 5 contracte de comision, respectiv contractele nr. 103/2005, 102/2005, 11/2005, 14/2005, 18/2005, prin care comitentul SC X SRL il imputerniceste pe comisionarul SC Y SRL sa cumpere marfuri de la terte firme de pe piata romaneasca si sa incheie acte de comert cu acestia. Fata de tertii de la care cumpara marfurile, comisionarul isi va asuma direct, prin actele incheiate, obligatiile comerciale pe numele sau, intre comitent si acesti terti neexistand raporturi juridice. Actele de comert incheiate de comisionar cu tertii furnizori vor fi pe numele comisionarului dar pe contul comitentului, respectandu-se cu strictete conditiile de cumparare din contract si anexa numarul 1 la contract.

Din analiza prezentata deasemenea la cap. III. pct. 1 din prezenta decizie, se constata ca cele 5 contracte nu cuprind date referitoare la termene de executie, tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului. In plus, nu au fost respectate nici prevederile din aceste contracte referitoare la modul de derulare a relatiei comerciale, respectiv acea prevedere prin care se stabilete ca intre

comitent si terti nu pot exista raporturi juridice, *"actele de comert incheiate de comisionar cu tertii furnizori vor fi pe numele comisionarului dar pe contul comitentului, respectandu-se cu strictete conditiile de cumparare din contract"*.

Pe cale de consecinta constatam ca nu exista elemente care sa indice ca serviciile de comisionare facturate au fost efectiv prestate, in scopul desfasurarii activitatii proprii si in folosul operatiunilor taxabile ale SC X SRL, motiv pentru care in mod legal organul de inspectie fiscala a stabilit ca SC X SRL a prejudiciat bugetul de stat cu suma de 27.957 lei prin incalcarea prevederilor art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/2003, republicata.

"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;"

Pentru considerentele mai sus prezentate, urmeaza sa se respinga contestatia petentei si pentru acest capat de cerere ca fiind neintemeiata.

In ceea ce priveste afirmatia petentei in sensul ca in conditiile in care cheltuielile in discutie ar fi nedeductibile atunci organul de inspectie fiscala ar fi trebuit sa ia in calcul si celelalte activitati ale societatii si pe cale de consecinta sa calculeze cu cat s-a diminuat profitul societatii prin deducerea acestor cheltuieli, urmand ca procentul de 16% sa se aplice la aceasta diferenta, precizam ca organul de inspectie fiscala prin raportul de inspectie fiscala nr. ... a analizat in mod exclusiv influenta fiscala a cheltuielilor nedeductibile in suma de 147.146 lei asupra profitului fiscal al societatii neefectuand o verificare de fond a acestei obligatii bugetare, situatie in care impozitul pe profit suplimentar calculat de acesta este corect.

Referitor la punctul de vedere al petentei ca in cazul tva ar fi trebuit luata in considerare intreaga activitate a societatii din exercitiul financiar pentru a se observa cu ce valoare a fost diminuata diferenta dintre TVA colectat si TVA de plata, mentinem ca fiind justificativa precizarea organului de inspectie fiscala care mentioneaza ca prin raportul de inspectie fiscala nr. ... s-a analizat exclusiv influenta fiscala a tva neacceptata la deducere in suma de 27.957 lei aferenta celor 31 facturi fiscale asupra soldului sumei negative a tva stabilit si declarat de contribuabil, neverificat prin prezentul act, si prin urmare nu se substituie unei inspectii fiscale privind tva aferenta anului 2005.

Pe cale de consecinta, pentru considerentele aratate si in baza prevederilor art. 115, 116, 121, 176, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185 si 186 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art. 21, alin. (1) si (4), lit. m), 145 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, pct. 48 titlul II din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale prevederilor pct. 9.5 din Ordinul nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea in totalitate a contestatiei formulata de SC DEMETRA SRL ca fiind neintemeiata, respectiv pentru suma de ... lei reprezentand:

- 23.544 lei- impozit pe profit;
- 12.433 lei- majorari de intarziere si penalitati de intarziere pentru neplata in termen a impozitului pe profit;
- 27.957 lei- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de organul de inspectie fiscala.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, in termen de sase luni de la comunicare.

Director Executiv,
Ec. Mircea Muntean

Avizat,
Biroul Juridic si Contencios
Nicolae Sicoe