

## DECIZIE

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspectie Fiscala, asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. din O1, judetul J1.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere din 30.06.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din 30.06.2008 intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, privind impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Societatea contesta si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, a caror suma, conform referatului din 08.08.2008 - pagina 14 - intocmit de organele de inspectie fiscala, este cuprinsa in totalul sumei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

SC X SRL figureaza in Ordinul nr.1354 din 25 septembrie 2007 pentru actualizarea marilor contribuabili prevazuti de Ordinul ministrului finanelor publice nr. 753/2006 privind organizarea activitatii de administrare a marilor contribuabili, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatia a fost inregistrata la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili in 23.07.2008, in raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 04.07.2008, dupa cum rezulta din prima pagina a deciziei de impunere, sub semnatura reprezentantului societatii, fiind depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, constatând ca sunt îndeplinite dispozitiile art.205, art.207 alin.1 si art.209 alin.(1) litera b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. .

I. Societatea contesta suma totala suplimentar stabilita prin decizia de impunere din 30.06.2008, reprezentand: impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; accesorii aferente

impozitului pe profit pentru trimestrul IV 2005; taxa pe valoarea adaugata, sustinand urmatoarele:

Referitor la impozitul pe profit:

Societatea arata ca urmare a inspectiei fiscale, s-a constatat inregistrarea de sume in contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", in anul 2002 si in anul 2003, in baza facturilor fiscale din 30.09.2002, din 30.10.2002, din 30.03.2003, din 30.06.2003 si din 30.09.2003 emise de SC P SRL, precum si in baza contractului de comision din 09.09.2002.

Desi au fost prezentate organului fiscal documentele justificative care atesta efectuarea serviciilor, respectiv: rapoarte de lucru din care rezulta natura serviciilor, anexate la fiecare factura, ordine de deplasare care atesta ca deplasarea s-a efectuat si serviciile au fost prestate, contractul de comision incheiat cu SC P SRL care cuprinde date referitoare la prestator, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, organele fiscale, pe langa faptul ca nu au precizat ce documente justificative au fost prezentate, au interpretat gresit prevederile legale, concluzionand ca nu exista nici un document justificativ prin care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate, in care sa se precizeze termene de executie, graficele lucrarilor, operatiunile desfasurate de prestator, astfel cum prevede art.9, aliniatul (7), litera s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si stabilind un impozit pe profit suplimentar si obligatii fiscale accesorii.

Societatea invedereaza ca in data de 09.09.2002 intre SC P SRL in calitate de prestator si SC X SRL in calitate de beneficiar a intervenit contractul de comision din 09.09.2002, obiectul contractului constand in efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de SC X SRL cu terte firme de pe piata romaneasca. Prin contract, partile au convenit ca pentru serviciile prestate de SC P SRL sa se perceapa un tarif de 30% din valoarea marfurilor predate, inclusiv TVA.

Serviciile prestate de SC P SRL au constat in operatiuni de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de SC X cu diversi clienti, conform rapoartelor de lucru care au fost anexate la fiecare factura emisa pe numele cumparatorului SC X SRL. S-a considerat in mod legal ca cheltuielile efectuate, inscise in facturi fiscale in anul 2002 si in anul 2003, sunt cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, deductibile fiscal, potrivit prevederilor art.7 aliniatul (1) si art.9 aliniatul (1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si HG nr.859/2002, punctele 7 si 9.

Societatea mentioneaza ca din analiza documentelor justificative anexate la facturile fiscale in discutie, respectiv ordine de deplasare, raport de activitate, anexa nr.1 la contractul de comision, situatia aprovizionarilor cu produse petroliere, se constata ca SC P SRL a desfasurat urmatoarele activitatii:

1. Deplasari la furnizorii de pacura si motorina, respectiv rafinariile F1, F2, realizandu-se urmatoarele operatiuni:

- la SC F1 SA - s-au verificat graficele din rafinarie, cu timpii de incarcare a trenurilor, existenta la documentele de livrare a certificatelor de calitate si verificarea calitatii marfurilor, incadrarea lor in parametrii de functionare;

- la SC F1 SA - s-a verificat modul de operare a ordinelor de plata si de stingere a ordinelor de compensare, precum si stabilirea soldului ramas de plata sau de incasat de catre SC X SRL;

- la SC F2 s-au verificat graficele cu timpii de incarcare a trenurilor, s-au verificat documentele de livrare a marfii; s-au verificat cantitatile receptionate pentru stabilirea eventualelor diferente.

2. Deplasari la clientii SC X SRL, respectiv la SC C1 SA , C2, SC C3 SA , unde s-au efectuat urmatoarele operatiuni:

- la SC C2 SA s-a facut verificarea cantitatilor de motorina receptionate, daca acestea corespund cu cele livrate, verificarea ordinelor de plata, recuperarea actelor contabile;

- la SC C1 SA: s-a facut verificarea cantitatilor receptionate, pentru a stabili daca exista diferente intre marfa livrata si marfa receptionata, intocmirea necesarului de livrari pentru perioada urmatoare;

- la SC C1 SA: s-a facut punctajul incasarilor si platilor, precum si esalonarea platilor pentru recuperarea creantelor;

- la SC C3 SA: s-a facut verificarea cantitatilor receptionate, intocmirea necesarului de livrari pentru perioada urmatoare. Datorita problemelor financiare cu care se confrunta SC C3 SA , s-a stabilit impreuna cu reprezentantul compartimentului financiar o esalonare a platilor pentru recuperarea creantelor.

Pentru serviciile prestate de comisionarul SC P SRL in legatura cu livrarea produselor petroliere, partile au convenit in anexa nr.1 la contractul de comision din 09.09.2002 un comision stabilit in procente, de 30% din valoarea adaosului comercial perceput de SC X SRL, pentru cantitatea de produse petroliere livrate la clientii sai.

Astfel, toate cumpararile si toate livrarile de produse petroliere efectuate de SC X SRL catre clientii sai si inscrise in facturi fiscale, au fost supravegheate si verificate de comisionarul SC P SRL in baza contractului de comision din 09.09.2002.

Societatea sustine ca serviciile au fost efectiv prestate si efectuate in baza unui contract scris care cuprinde date referitoare la prestator, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, iar pentru verificarea prestatiei s-au prezentat organelor fiscale documente justificative, respectiv rapoarte de lucru care aveau anexate ordinul de deplasare stampilat, situatia aprovizionarilor, livrarilor etc, astfel ca apare ca neintemeiata constatarea potrivit careia "SC X SRL nu justifica prestarile de servicii efectuate de SC P SRL, neexistand nici un document justificativ prin care sa se demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate".

Prestatorul SC P SRL a emis facturi fiscale, toate elementele inscrise in acestea avand scopul de a atesta sub semnatura persoanelor care au intocmit, vizat si aprobat, dupa caz, documentele, ca operatiunile au fost efectuate, inregistrate in contabilitatea acestuia ca venituri impozabile, venituri care au fost impozitate la aceasta societate. Comisionul facturat are drept scop obtinerea de beneficii suplimentare, beneficii pentru care s-a platit impozit pe profit la finele anului 2003.

Astfel, societatea considera ca in mod gresit s-a facut incadrarea in dispozitiile art.9, aliniatul (7), litera s) din Legea nr.414/2002, dat fiind faptul ca acest articol se refera doar la cheltuieli cu prestari de servicii sau asistenta, in situatia in care nu sunt incheiate contracte in forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica cu documente prestarea acestora pentru activitatea autorizata. Societatea invoca concluziile la care instanta a ajuns in spete asemanatoare, respectiv Decizia din 01.11.2005 a Curtii Supreme de Justitie - Completul de 9 judecatori si din 10.03.2003.

Referitor la impozitul pe profit aferent trimestrului IV al anului 2005, societatea arata ca in mod gresit organele fiscale au constatat ca au fost incalcate prevederile art.34 aliniatul (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, calculand majorari de intarziere, nedatorate, intrucat societatea a definitivat calculul impozitului pe profit pana la data de 15 februarie a anului urmator, prevazuta de art.34 aliniatul (7) din Legea nr.571/2003, depunand electronic declaratia 101, la data de 11 februarie 2006.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Se arata ca in mod nelegal si netemeinic organele fiscale nu au acordat dreptul de deducere al TVA inscrisa in facturi fiscale emise de vanzatorul SC P SRL, cu invocarea prevederilor art.22 aliniatul (4) litera a) din Legea nr.345/2002.

In calitatea sa de persoana impozabila, SC X SRL desfasoara activitati economice asa cum sunt definite la art.2 din Legea

nr.345/2002, avand obligatii pe care si le-a indeplinit, precum si dreptul de deducere a TVA.

Societatea a achizitionat servicii de comisionare de la SC P SRL, conform facturilor fiscale din 30.09.2002, din 30.10.2002, din 30.03.2003, din 30.06.2003 si din 30.09.2003, exercitandu-si dreptul legal de deducere a TVA, conform prevederilor art.22 aliniatul (3) si (4), litera a), aliniatul (5), litera a), aliniatul (6) si art.24, aliniatul (1), litera a) din Legea nr.345/2002.

Se arata ca facturile fiscale cuprind toate elementele impuse de lege, astfel ca SC X SRL are dreptul de deducere a TVA. Respectiv elementele au scopul de a atesta sub semnatura persoanelor care au intocmit, vizat si aprobat, dupa caz, documentele respective, ca operatiunea a fost efectuata.

De asemenea, potrivit art.22, aliniatul (5) litera a) si art.24, aliniatul (1) din Legea nr.345/2002, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent intrarilor, contribuabilii sunt obligati sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA, iar potrivit art.29, punctul B) litera b), contribuabilii platitori de TVA pentru facturile cu TVA mai mare de 5.000 lei sunt obligati sa solicite copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de TVA a furnizorului sau prestatorului.

Societatea mentioneaza ca in privinta serviciilor achizitionate de la SC P SRL a prezentat organelor de inspectie fiscala toate documentele mentionate de prevederile legale, cumparatorul SC X SRL demonstrand faptul ca serviciile au fost destinate realizarii de venituri impozabile, astfel ca in mod nelegal nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA in scris in facturile fiscale. Contestatoarea face trimitere la deciziile nr.44/10.03.2003 si nr.1553/10.03.2005 emise de Curtea Suprema de Justitie, privind spete asemanatoare.

Se invoca prevederile art.1, alineatul (2) din Legea 345/2002 privind conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca o operatiune pentru a fi cuprinsa in sfera de aplicare a TVA.

Serviciile au fost contractate pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii economice a societatii, fiind aferente veniturilor impozabile ale societatii, deci pentru realizarea de operatiuni taxabile, realitatea prestarii acestora fiind dovedita cu documente justificative.

Neacordarea dreptului de deducere a TVA in conditiile respectarii de SC X SRL a prevederilor legale - arata societatea - este inechitabila atat din punct de vedere economic cat si fiscal, in conditiile in care SC P SRL a colectat, declarat si virat la bugetul de stat TVA.

SC X SRL sustine ca a dovedit realitatea si utilitatea pentru activitatea economica a societatii a achizitiilor efectuate, cu documente justificative si evidente contabile care, potrivit art.63 din OG 92/2003

constituie probe la stabilirea bazei de impunere, documentele fiind prezentate organelor de control, care au facut presupuneri si interpretari proprii care nu au legatura cu realitatea si legalitatea. Prin urmare societatea considera nelegale constatarile organelor fiscale, societatea nedatorand TVA suplimentara si pe cale de consecinta majorari si penalitati de intarziere aferente.

Societatea solicita desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 30.06.2008 pentru suma contestata, precizand ca anexeaza in sustinere decizia de impunere din 30.06.2008; raportul de inspectie fiscala din 30.06.2008; contractul de comision din 09.09.2002; facturile fiscale; rapoartele de lucru.

II. Prin raportul de inspectie fiscala din 30.06.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 30.06.2008 reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat urmatoarele:

La data de 08.03.2006 a avut loc fuziunea prin absorbtie a SC P SRL in calitate de societate absorbita cu SC X SRL in calitate de societate absorbanta.

La data de 25.01.2007 a avut loc fuziunea prin absorbtie a SC X COM SRL in calitate de societate absorbita cu SC X SRL in calitate de societate absorbanta.

Referitor la impozitul pe profit:

Perioada 01.04.2002-31.12.2002:

SC X SRL a inregistrat la 31.12.2002 impozit pe profit.

Echipe de control a stabilit un profit impozabil suplimentar

S-au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu servicii inregistrate in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", facturate de SC P SRL, in baza contractului de comision din 09.09.2002, avand ca obiect efectuarea de operatiuni de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de catre SC X SRL cu terte firme de pe piata romaneasca.

SC P SRL a emis facturile fiscale din 30.09.2002 si din 30.10.2002, in care la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" se mentioneaza "comision-aferent...", fara a se preciza natura serviciilor.

SC X SRL nu justifica prestarile de servicii efectuate de SC P SRL, neexistand nici un document justificativ prin care sa se demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate, in care sa se precizeze termene de executie, graficele lucrarilor, operatiunile desfasurate de prestator in baza carora s-au emis facturile fiscale, cheltuielile inregistrate de societate neavand la baza o defalcare pe

tipuri de activitati prestate, sau orice document corespunzator care sa ateste efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale.

Echipele de control au constatat ca pentru cheltuielile reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC P SRL nu se pot justifica prestarile de servicii, cheltuielile nefiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile art.9 alin.(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile pct.9.14 din HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Pentru perioada 01.04.2002-31.12.2002, echipa de control a majorat cuantumul cheltuielilor nedeductibile inregistrate de societate, rezultand un impozit pe profit stabilit suplimentar.

### Anul 2003

Conform evidentei societatii, SC X SRL a inregistrat pentru anul 2003 impozit pe profit.

Echipele de control au stabilit un profit impozabil suplimentar, urmare constatarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu servicii inregistrate in debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti", facturate de SC P SRL in baza contractului de comision din 09.09.2002 avand ca obiect efectuarea de operatiuni de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de catre SC X SRL cu terte firme de pe piata romaneasca.

SC P SRL a emis facturile fiscale din 30.03.2003, 30.06.2003 si 30.09.2003, in care, la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" se mentioneaza "comision aferent...", fara a se preciza natura serviciilor.

SC X SRL nu justifica prestarile de servicii efectuate de SC P SRL, neexistand nici un document justificativ prin care sa se demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate, in care sa se precizeze termene de executie, graficele lucrarilor, operatiunile desfasurate de prestator in baza carora s-au emis facturile fiscale, cheltuielile inregistrate de societate neavand la baza o defalcare pe tipuri de activitati prestate sau orice document corespunzator care sa ateste efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale.

Echipele de control au stabilit ca pentru cheltuielile reprezentand contravaloarea facturilor emise de SC P SRL, societatea nu poate justifica prestarile de servicii, neexistand documente justificative care sa demonstreze efectuarea acestora, cheltuielile nefiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art.9 alin.(7) lit.s din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit,

coroborate cu pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

Pentru anul 2003, urmare majorarii de catre echipa de control a cheltuielilor nedeductibile inregistrate de societate, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar.

Pin raportul de inspectie fiscala - pagina 24- s-a mai constatat ca SC X SRL nu a achitat in contul impozitului pe profit datorat pentru trim.IV 2005 o suma egala cu impozitul calculat si evidentiat pentru trimestrul III 2005, fiind incalcate prevederile art.34 alin.6 din Legea nr.571/2003.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Perioada 01.06.2002-31.12.2002:

In urma verificarilor efectuate asupra documentelor puse la dispozitie, in perioada 01.06.2002 - 31.12.2002, echipa de control nu a admis la deducere taxa pe valoarea adaugata inregistrata de societate in baza facturilor fiscale din 30.09.2002 si din 30.10.2002 emise de SC P SRL in baza contractului de comision din 09.09.2002, in care, la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" se mentioneaza "comision aferent ...".

In mod similar capitolului privind impozitul pe profit, echipa de inspectie fiscala a constatat ca SC X SRL nu justifica prestarea efectiva a serviciilor de catre SC P SRL, neexistand nici un document justificativ in acest sens, respectiv in care sa se precizeze termene de executie, graficele lucrarilor sau care sa ateste efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale.

Echipa de control a constatat si faptul ca societatea supusa inspectiei fiscale nu poate justifica faptul ca serviciile au fost destinate nevoilor firmei si au dat nastere unor operatiuni taxabile. S-a constatat incalcarea prevederilor art.22 alin.( 4) lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, referitoare la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Perioada 01.01.2003 -31.12.2003

Echipa de control nu a admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma inregistrata de societate in baza facturilor fiscale din 30.03.2003, din 30.06.2003 si din 30.09.2003 emise de SC P SRL in baza contractului lui de comision din 09.09.2002, in care, la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" se mentioneaza "comision aferent...", fara a se preciza natura acestor servicii. In acest sens, s-a



constatat faptul ca SC X SRL nu justifica prestarile de servicii efectuate de SC P SRL, neexistand nici un document justificativ prin care sa se demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate, in care sa se precizeze termene de executie, graficele lucrarilor sau orice document corespunzator care sa ateste efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale, cu incalcarea prevederilor art.22, alin.(4) lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscala, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

III.1. Referitor la cheltuielile inregistrate de societate in anii 2002 si respectiv 2003, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii sumelor inregistrate de societate ca reprezentand contravaloarea serviciilor inregistrate in baza contractului de comision, in conditiile in care pentru respectivele servicii societatea nu prezinta documente in masura sa justifice prestarea efectiva.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.04.2002 - 31.12.2003

In fapt, intre S.C. X S.R.L., in calitate de beneficiar, si SC P SRL, in calitate de prestator, a fost incheiat contractul de comision din 09.09.2002, avand ca obiect efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de catre beneficiar cu terte firme de pe piata romaneasca. In baza contractului si a facturilor emise de SC P SRL, societatea a inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" si a dedus la calculul profitului impozabil aferent perioadelor 01.04.2002 - 31.12.2002 si 01.01.2003 - 31.12.2003, sumele pentru care organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea nu detine documente in masura sa demonstreze prestarea efectiva a serviciilor, respectiv activitatile desfasurate de prestator, astfel ca sumele facturate nu pot fi deduse la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.s din Legea nr.414/2002 si pct.9.14 din Hotararea Guvernului nr.859/2002.

Societatea contrazice constatarile efectuate, sustinand ca a prezentat organului fiscal documente justificative care atesta efectuarea serviciilor, respectiv rapoarte de lucru anexate facturilor emise de prestator, ordine de deplasare, iar sumele in cauza au fost supuse

impozitarii la prestator, solicitand desfiintarea deciziei de impunere contestate.

În drept, pentru perioada 01.04.2002 - 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art.9(7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza faptul ca nu sunt deductibile fiscal "cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, prestari de servicii sau asistența, în situația în care nu sunt încheiate contracte în forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata", si pct.9.14. din Instrucțiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.859/2002, conform caruia:

"[...] În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizeaza prin analiza documentelor justificative care atesta efectuarea serviciilor - situații de lucrari, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzatoare".

Fata de prevederile legale de mai sus, se retine ca legiuitorul a conditionat deductibilitatea cheltuielilor privind serviciile de justificarea pe baza de documente a prestarii efective a serviciilor si indeplinirea conditiilor privind incheierea contractului si forma acestuia, precum si de imprejurarea ca aceste cheltuieli sa fie necesare, respectiv sa fie aferente veniturilor realizate, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ.

Din analiza contractului de comision - pagina 61 din dosar, se retine ca acesta a prevazut urmatoarele obligatii ale prestatorului: urmarirea intocmirii in timp util a comenzilor si ofertelor; supravegherea onorarii comenzilor, urmarirea primirii facturilor; informarea societatii beneficiare asupra oricaror modificari intervenite pe parcursul executarii contractelor; verificarea respectarii conditiilor si termenelor de livrare; urmarirea corelarii dintre comenzile transmise si platile efectuate in avans; urmarirea facturarii comisionului convenit catre beneficiari; transmiterea facturilor catre acestia si incasarea contravalorii etc.

La dosarul cauzei societatea anexeaza urmatoarele documente:

Pentru factura din 30.09.2002:

- raportul de activitate - 2 pagini, aflat la pagina 56 din dosarul cauzei, fara data, transmis de prestator, conform caruia acesta a desfasurat urmatoarele activitati:

- deplasari la furnizorii de pacura si motorina - F1 ( verificare timpi de incarcare a trenurilor, verificarea existentei certificatelor de calitate si a calitatii marfurilor, verificarea modului de operare a ordinelor de plata si stabilirea soldului de plata sau de incasat) si F2 (verificare timpi de incarcare a trenurilor, verificarea documentelor de livrare si a cantitatilor receptionate),

- deplasari la clientii SC X SRL, respectiv SC C1 SA, C4, SC C3 SA, in vederea verificarii cantitatilor de motorina receptionate, verificarea ordinelor de plata si intocmirea necesarului de livrari.

- anexa din 2002 la contractul de comision, fila 54 din dosarul cauzei, prin care se stabileste comisionul convenit prestatorului, respectiv 30% din adaosul comercial aferent marfurilor livrate de beneficiar in trimestrul III 2002.

- un numar de 5 tabele nepersonalizate, filele 53-49 din dosarul cauzei, - 5 pagini, reprezentand livrari aferente lunilor august si septembrie 2002

- 3 ordine de deplasare emise de prestator pentru administratorii A1 si A2, referitoare la delegarea acestora catre C1 Tulcea, C4 si F2

- adresa privind acordul privind realizarea platii prin compensare.

Pentru factura din 30.10.2002:

- raportul de activitate - 2 pagini, aflat la pagina 44 din dosarul cauzei, fara data, acelasi cu cel anexat la factura precedenta

- anexa din 2002 la contractul de comision, prin care se stabileste comisionul convenit prestatorului, respectiv 30% din adaosul comercial aferent marfurilor livrate de beneficiar in trimestrul IV 2002.

- un numar de 8 tabele nepersonalizate, filele 34-41 din dosarul cauzei - 8 pagini, incluzand si tabele anexate pentru factura precedenta.

- 2 ordine de deplasare emise de prestator pentru administratorii A2 si A1, referitoare la delegarea acestora catre F2 si F1.

Pentru factura din 30.03.2003:

- raportul de activitate - 2 pagini, aflat la paginile 28-29 din dosarul cauzei, fara data, acelasi cu cel anexat pentru facturile aferente anului 2002.

- anexa nr.1 la contractul de comision, prin care se stabileste comisionul convenit prestatorului, respectiv 30% din adaosul comercial aferent marfurilor livrate de beneficiar in trimestrul I 2003.

- un tabel - numit "grafic de aprovizionare si consum pacura", privind clientul beneficiarei serviciilor, semnat "director Dep. ..." din cadrul SC C1 SA, din care rezulta asadar faptul ca a fost intocmit de o terta societate decat prestatorul SC P SRL

- adresa SC C1 SA catre SC X SRL si F2, privind necesarul de pacura in luna martie 2003, din care nu rezulta rolul de intermediar al prestatorului.

- 8 ordine de deplasare emise de prestator pentru asociatii A1 si A2, referitoare la delegarea acestora catre furnizori si clienti ai beneficiarei.

Pentru factura din 30.06.2003:

- raportul de activitate - 2 pagini, aflat la paginile 13-14 din dosarul cauzei, fara data, acelasi cu cel anexat pentru facturile aferente de mai sus.

- anexa nr.2 la contractul de comision, prin care se stabileste comisionul convenit prestatorului, respectiv 30% din adaosul comercial aferent marfurilor livrate de beneficiar in trimestrul II 2003.

- un tabel - numit "grafic de aprovizionare si consum pacura", privind clientul beneficiarei serviciilor, semnat "director Dep. ..." din cadrul SC C1 SA, din care rezulta asadar faptul ca a fost intocmit de o terta societate decat prestatorul SC P SRL

Pentru factura din 30.09.2003:

- raportul de activitate - 2 pagini, aflat la paginile 9-10 din dosarul cauzei, fara data, acelasi cu cel anexat pentru facturile de mai sus.

- anexa nr.3 la contractul de comision, prin care se stabileste comisionul convenit prestatorului, respectiv 30% din adaosul comercial aferent marfurilor livrate de beneficiar in trimestrul III 2003.

- adresa SC C1 SA catre SC X SRL, privind necesarul de pacura in luna iulie 2003, din care nu rezulta rolul de intermediar al prestatorului.

- raspunsul transportatorului la adresa SC X SRL, din care nu rezulta rolul de intermediar al prestatorului

- adresa SC X SRL, prin director A, din care nu rezulta rolul de intermediar al prestatorului.

- un tabel - o pagina - nepersonalizat -, purtand antetul SC C1 SA, numit "grafic de livrari pacura",

- un tabel - numit "grafic de aprovizionare si consum pacura", privind clientul beneficiarei serviciilor, semnat nelizibil de directorul Dep. ... din cadrul SC C1 SA, din care rezulta intocmirea acestuia de o terta societate decat prestatorul SC P SRL.

Se retine fata de documentele de mai sus, anexate in copie celor 5 facturi emise de prestator, faptul ca acestea nu sunt de natura a justifica prestarea efectiva a serviciilor, in sensul prevederilor legale in materia impozitului pe profit, societatea prezentand o serie de corespondente si tabele din care nu rezulta rolul prestatorului.

Societatea prezinta pentru cele cinci facturi copia aceluiasi raport de activitate, nedatat, fiind evident ca prestatorul nu putea efectua exact aceleasi activitati in fiecare dintre perioadele la care se refera cele 5 facturi.

Societatea nu demonstreaza cu documente ca deplasările efectuate de A1 si A2, au fost efectuate pentru operatiunile inscrise in raportul de activitate si nu prezinta documente din care sa rezulte ca s-a efectuat verificarea cantitatii de motorina, punctajul incasarilor, modul cum s-a stabilit esalonarea platilor.

In ceea ce priveste modul de stabilire a tarifelor, si sumele facturate, se retine ca nejustificata plata comisionului, ca reprezentand cota din adaosul comercial practicat pentru marfurile livrate de beneficiara, respectiv cedarea unei cote din veniturile din exploatare ale societatii, si nu remunerarea prestatorului in raport de complexitatea activitatii si tariful orar convenit prestatorului.

In consecinta, se retine ca in cauza societatea nu face dovada prestarii efective a serviciilor facturate de prestator in anul 2002 si respectiv 2003, si nici a necesitatii contractarii serviciilor, conditii explicite prevazute de lege la acordarea deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile. In aceste conditii, sustinerea societatii privind inregistrarea sumelor in cauza si impozitarea acestora la prestator, nu poate fi luata in considerare in solutionarea cauzei, nefiind de natura sa deroge de la respectivele prevederi legale.

Fata de considerentele de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in baza contractului de comision din 2002, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru impozitul pe profit contestat de societate, precum si pentru majorarile de intarziere aferente, in baza principiului "accessorium sequitur principale".

III.2. Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarilor de intarziere calculate pentru neplata pentru trimestrul IV 2005 a impozitului pe profit in suma egala cu cel aferent trimestrului III 2005, in conditiile in care aceasta sustine ca a declarat si achitat impozitul pe profit aferent anului 2005 pana la data de 15 februarie 2006.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 26.01.2006 - 11.02.2006

In fapt, conform raportului de inspectie fiscala - pagina 24 - si anexei nr.19 la acest raport, organele de inspectie fiscala au constatat neachitarea pentru trimestrul IV 2005 a unei sume egale cu impozitul pe profit aferent trimestrului III 2005, in conformitate cu prevederile art.34 alin.6 din Legea nr.571/2003.

Prin contestatie societatea arata ca in mod gresit organele fiscale au constatat ca au fost incalcate prevederile art.34 aliniatul (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, calculand majorari de intarziere, nedatorate intrucat societatea a definitivat calculul impozitului pe profit pana la data de 15 februarie a anului urmator, prevazuta de art.34 aliniatul (7) din Legea nr.571/2003.

In drept, art.34 "Plata impozitului" din Legea nr.571/2003, aplicabil la data de 01.01.2006, prevede:

(6) Contribuabilii care efectueaza plati trimestriale si, respectiv, lunare platesc pentru ultimul trimestru sau pentru luna decembrie, în cazul Bancii Nationale a României, societăților comerciale bancare, persoane juridice române, si în cazul sucursalelor din România ale bancilor, persoane juridice straine, o suma egala cu impozitul calculat si evidentiat pentru trimestrul III al aceluasi an fiscal, respectiv o suma egala cu impozitul calculat si evidentiat pentru luna noiembrie a aceluasi an fiscal, urmând ca plata finala a impozitului pe profit pentru anul fiscal sa se faca pâna la data stabilita ca termen limita pentru depunerea situatiilor financiare ale contribuabilului.

(7) Contribuabilii care au definitivat pâna la data de 15 februarie închiderea exercitiului financiar anterior depun declaratia anuala de impozit pe profit si platesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat pâna la data de 15 februarie inclusiv a anului urmator."

Ordinul ministrului finantelor publice nr.91/2005 pentru modificarea Ordinului ministrului finanelor publice nr.281/2004 privind aprobarea modelului si continutului formularului 100 "Declaratie privind obligatiile de plata la bugetul general consolidat", cod 14.13.01.01/a, prevede:

"[...]contribuabilii prevazuti la art.34 alin.(7) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care au definitivat

pâna la data de 15 februarie închiderea exercitiului financiar anterior si care platesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat pâna la data de 15 februarie a anului urmator, nu completeaza formularul pentru impozitul pe profit pentru luna decembrie sau trimestrul IV, dupa caz.[...]"

Conform prevederilor legale de mai sus, contribuabilii care nu au platit impozitul pe profit definitiv datorat pentru anul 2005 pana la data de 15 februarie 2006, sunt obligati sa plateasca pentru trimestrul IV 2005, un impozit pe profit in suma egala cu impozitul calculat si evidenciat pentru trimestrul III al aceluasi an.

Societatile care au declarat si achitat impozitul pe profit datorat pentru anul 2005, pana la data de 15 februarie 2006, nu mai au obligatia platii impozitului pe profit in suma egala cu cel aferent trimestrului III 2005, in acest sens fiind si interpretarea Ordinului ministrului finantelor publice nr.91/2005.

Conform referatului nr.15558/08.08.2008 - pagina 14 - intocmit de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, contestate de societate, sunt cuprinse in totalul majorarilor de intarziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere contestata.

Se retine ca la dosarul cauzei societatea depune adresa din 14.03.2006 prin care Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a transmis un duplicat pentru declaratia 101 privind impozitul pe profit aferent anului 2005, precum si copia respectivului duplicat, conform careia SC X SRL a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 prin intermediul sistemului electronic national, in data de 11 februarie 2006.

Se retine ca din raportul de inspectie fiscala anexat deciziei de impunere contestate nu rezulta daca societatea a achitat pana la data de 15 februarie 2006 impozitul calculat si evidenciat pentru anul 2005, respectiv daca se confirma sustinerea societatii privind nedatorarea majorarilor de intarziere calculate pentru neplata pana la 25.01.2006 a unei sume egale cu impozitul pe profit calculat si evidenciat pentru trimestrul III 2005.

In aceste conditii se va desfiinta partial decizia de impunere pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa emita un nou act administrativ

fiscal, cu analizarea datei la care societatea a achitat impozitul pe profit declarat pentru anul 2005.

III.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor inregistrate de beneficiara contestatoare, in conditiile in care documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor in folosul operatiunilor taxabile.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.06.2002 - 31.12.2003

In fapt, dupa cum s-a aratat la capitolul III.1 din prezenta decizie, intre S.C. X S.R.L., in calitate de beneficiar, si SC P SRL, in calitate de prestator, a fost incheiat contractul de comision din 09.09.2002, avand ca obiect efectuarea operatiunilor de supraveghere a derularii contractelor comerciale incheiate de catre beneficiar cu terte firme de pe piata romaneasca. In baza contractului si a facturilor emise de SC P SRL, societatea a inregistrat in jurnalul de cumparari si in decont TVA deductibila, aferenta perioadelor 01.06.2002 - 31.12.2002 si 01.01.2003 - 31.12.2003.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea nu detine documente in masura sa demonstreze prestarea efectiva a serviciilor, respectiv activitatile desfasurate de prestator, astfel ca taxa pe valoarea adaugata facturata de prestator a fost inregistrata cu incalcarea prevederilor art.22 alin. 4 lit.a din Legea nr.345/2002.

Societatea contrazice constatarile efectuate, sustinand ca serviciile au fost contractate pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii economice a societatii, iar realitatea prestarii este dovedita cu documente justificative.

In drept, art.22 din Legea nr.345/2002 prevede:

“[...] (4) Persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de:

a) operatiuni taxabile;

(5) Taxa pe valoarea adaugata prevazuta la alin.(4) pe care persoana impozabila are dreptul sa o deduca este:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de catre o alta persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata [...]”



Astfel, si in materia taxei pe valoarea adaugata deductibilitatea este conditionata de prestarea efectiva, legiuitorului facand trimitere, conform art.22 alin.5 din Legea nr.345/2002, mai sus citat, la prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate beneficiarului persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Dupa cum s-a aratat la capitolul III.1 din prezenta decizie, documentele anexate de societate celor 5 facturi emise de prestator nu sunt de natura a justifica prestarea efectiva a serviciilor, societatea prezentand o serie de corespondente si tabele din care nu rezulta rolul prestatorului, de ce acestea nu puteau fi întocmite de persoane avand calitatea de salariat la SC X SRL sau de persoana juridica ce raspunde de conducerea contabilitatii societatii X SRL, respectiv SC C SRL.

Societatea prezinta pentru cele cinci facturi copia aceluiași raport de activitate, nedatat, fiind evident ca prestatorul nu putea efectua exact aceleasi activitati in fiecare dintre perioadele la care se refera cele 5 facturi.

In consecinta, se retine ca in cauza societatea nu face dovada prestarii efective a serviciilor facturate de prestator in anul 2002 si respectiv 2003, conditii explicite prevazute de lege la acordarea deductibilitatii TVA. In aceste conditii, sustinerea societatii privind înregistrarea sumelor in cauza si colectarea TVA de catre prestator, nu poate fi luata in considerare in solutionarea cauzei, nefiind de natura sa deroge de la prevederi legale privind conditiile de acordare a deductibilitatii TVA.

Fata de considerentele de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibila TVA înregistrata de societate in perioadele 01.06.2002 - 31.12.2002 si respectiv 01.01.2003 - 31.12.2003, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata taxa pe valoarea adugata suplimentar stabilita, cat si pentru majorarile de intarziere aferente, in baza principiului "accesorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei in temeiul art.216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

## D E C I D E

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva deciziei de impunere din 30.06.2008, cu privire la impozit pe profit; majorari de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere din 30.06.2008 pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit, urmand ca reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin alta echipa de inspectie fiscala, sa emita un nou act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel, in termen de 6 luni de la comunicare.