

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, asupra contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. din O1, judetul J1.

Contestatia este formulata impotriva deciziei de impunere din 03.06.2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in 27.05.2008 de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, privind impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia a fost inregistrata la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili in 09.07.2008, in raport de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 12.06.2008, dupa cum rezulta din confirmarea de primire aflata in copie la dosar, 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. Prin contestatia formulata societatea solicita anularea deciziei de impunere din 03.06.2008, pe baza urmatoarelor argumente:

Societatea arata ca in mod gresit organele fiscale au procedat la recalcularea impozitului pe profit aferent anilor 2003 - 2004, intrucat din raportul de inspectie fiscală întocmit la data de 26 mai 2006, care a avut ca perioadă de verificare, în ceea ce priveste impozitul pe profit, 1 ianuarie 2001 - 31 decembrie 2004, reiese că, in ceea ce priveste intervalul 2003 - 2004, organele fiscale au mai procedat la un control în anul 2006, contrar prevederilor art.105 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Societatea considera ca in conditiile in care, urmare a incheierii raportului de inspectie fiscală întocmit la data de 26 mai 2006, nu s-a emis, in conformitate cu art.109 alin.2 si alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, o

decizie de impunere sau decizie privind nemodificarea bazei de Impunere, organele de inspectie fiscala au fost decăzute din dreptul de a mai proceda la sanctionarea contribuabilului.

Cu privire la cheltuielile de deplasare ale managerului societății, înregistrate în intervalul 2003-2005:

Societatea considera ca în mod neîntemeiat nu a fost acordată deductibilitatea cheltuielilor de deplasare evidențiate în anii 2003, 2004 și respectiv 2005, arătând că acestea sunt justificate de SC X SRL cu facturi fiscale privind bilete de avion pentru deplasarea în străinătate, în interesul serviciului, a administratorului unic al societății, la diferite sedințe, întruniri, etc, acesta având încheiat cu societatea contract de muncă și fiind directorul general al SC X SRL.

Întrucât X nu are un departament de marketing și unul de aprovizionare, pentru discutarea strategiilor de aprovizionare cu materii prime, a strategiilor de marketing și calitate, precum și pentru analiza lunară a acestor activități a fost necesar ca administratorul unic să facă lunar deplasări în străinătate - SUA, Marea Britanie, China, etc., acestea efectuându-se strict în scopul obținerii de venituri impozabile, întrucât fără asigurarea aprovizionării cu materii prime și a vânzării producției, fabrica X din România nu ar putea funcționa.

Fata de prevederile art. 6 alin. 1 din Legea nr. 82/1991, societatea considera că agenții economici nu sunt obligați să întocmească ordine de deplasare nominale, datele necesare înregistrărilor în contabilitate fiind cele privind emitentul, suma înregistrată, conținutul operațiunii patrimoniale etc, iar ordinele de deplasare cu caracter nominal sunt specifice instituțiilor publice, regiilor autonome și societăților comerciale cu integral sau majoritar de stat, celelalte unități economice neavând obligația întocmirii respectivelor ordine de deplasare.

Contestatoarea arată că la nivelul grupului de firme X sunt organizate diferite întâlniri de lucru, instruirii, simpozioane, etc., la care este necesar să participe atât directorii cât și unii dintre salariații societății. Aceste deplasări s-au făcut cu avionul, rezervările fiind făcute prin firma T S.R.L., care a emis de fiecare dată factură fiscală ce conține atât contravaloarea biletelor de avion cât și a serviciilor sale. Se arată că echipa de inspectie a respins de la deductibilitate cheltuielile pentru deplasarea administratorului societății, în timp ce cheltuielile de deplasare a celorlalți salariați, efectuate în străinătate pentru diferite instruirii, cursuri profesionale, au fost acceptate la deductibilitate.

Societatea considera că în privința cheltuielilor reprezentând costul deplasărilor în străinătate ale managerului general al societății în perioada 2003 - 2004, se impune refacerea controlului, urmând că

echipa de control să analizeze actele care au, într-adevăr, calitatea de "document justificativ" potrivit Legii nr. 82/1992.

În ceea ce privește cheltuielile de deplasare înregistrate de X în anul 2005, pe care echipa de inspecție le-a considerat nedeductibile, motivând că societatea a înregistrat pierderi contabile atât la data de 31 decembrie 2005, cât și în anii precedenți, societatea arată ca potrivit dispozițiilor art.21 alin.2 lit.e) din Legea nr.571/2003, aceste cheltuieli sunt deductibile în măsura în care contribuabilul realizează profit în anul pentru care solicită deducerea cheltuielilor de deplasare și/sau în anii precedenți, or, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală, X a realizat în anul 2004 profit impozabil, calculat de către organele fiscale. Mai mult decât atât, echipa de inspecție a calculat pentru anul 2005 profit impozabil, prin urmare X a realizat profit atât în anul curent, cât și în anul precedent celui pentru care se solicită deducerea cheltuielilor de deplasare.

Cu privire la cheltuielile cu serviciile externe (refinantarea creditului contractat și serviciile juridice) înregistrate de X în intervalul de timp 2003-2004, societatea consideră ca acestea au fost excluse de la deductibilitate în mod netemeinic și nelegal, precizând următoarele:

La înființare, în vederea construirii și utilizării unei fabrici în România, X a contractat un împrumut în dolari SUA. Astfel, prin contractul de împrumut din data de 29 iulie 1994, încheiat cu BANCA, X a obținut un împrumut, iar prin contractul încheiat cu O, un alt împrumut.

Întrucât X s-a dezvoltat în mod continuu, mărindu-și capacitatea de producție, împrumutul nu a fost rambursat la termenul prevăzut în contract, sursele atrase fiind reinvestite. Pentru acest motiv, a fost necesar să fie găsiți alți creditori care să preia creanța de la cei inițiali și astfel să se asigure continuarea finanțării. În acest scop, X, ajutată și de celelalte societăți care fac parte din același grup, a apelat la ajutorul celor mai bune societăți de avocatură și consultantă în acest domeniu. Acestea au avut misiunea de a căuta, de a găsi, de a negocia și de a încheia contracte de cesiune a creanței de la creditorii inițiali către alți creditori. În acest mod, s-a asigurat refinanțarea societății X prin încheierea unor noi contracte de împrumut, cu dobânzi mai avantajoase. Astfel, la data de 9 august 2001, prin intermediul unui contract de cumpărare și cesiune, G a achiziționat de la BANCA și O creanțele împotriva X decurgând din contractele de împrumut inițiale.

La data de 19 martie 2002, în temeiul acestei cesiuni, X, în calitate de debitor, a încheiat cu G, în calitate de creditor, un contract de împrumut având ca obiect o sumă mai mare decât suma inițială. Suma totală ce figurează în contractul de împrumut încheiat între X și G

reprezintă valoarea împrumutului initial obtinut de la BANCA si O, la care s-a adăugat valoarea costurilor avansate de G pentru încheierea acestui contract.

Astfel, la totalul creantei initiale preluate de la BANCA si O, G a adăugat costurile pe care le-a suportat anterior încheierii contractului de împrumut mentionat pentru studiile de fezabilitate efectuate de specialisti asupra X, precum si costurile ocazionate de încheierea acestui contract si a documentelor aferente, în special onorariile avocatale avansate de aceasta în vederea refinanțării X.

În baza contractului de împrumut din 19 martie 2002 X a înregistrat diferenta fata de suma initiala în contul de împrumut pe termen lung, alături de suma initiala, întrucât era o obligatie de plată față de creditorul G. Întrucât această sumă a reprezentat un cost de refinanțare a împrumutului initial a fost înregistrată în contabilitate prin următorul articol contabil: 471 "cheltuieli înregistrate în avans" = 162 "Credite bancare pe termen lung", suma aferenta urmând a fi înregistrată esalonat pe costuri. Astfel, începând cu anul 2002, aceste cheltuieli au fost înregistrate pe costuri în contul 628 "cheltuieli cu serviciile executate de terti", analitic 628.13, "cheltuieli de refinanțare", prin următorul articol contabil: 628.13, "cheltuieli de refinanțare" = 471 "cheltuieli înregistrate în avans".

Ulterior încheierii contractului de împrumut între X si G, s-a încheiat un acord de restructurare prin care F a preluat 11,11 % din creantele detinute de G împotriva X. Odată cu încheierea acestui acord de restructurare, a fost necesară încheierea a numeroase contracte de garantii asupra bunurilor X, contracte de gaj si ipotecă.

Pentru încheierea contractului de împrumut, a acordului de restructurare, precum si a contractelor de garantii, G si F au angajat societăți de avocatură din România si din străinătate, urmând ca toate costurile să fie suportate de X, având în vedere faptul că împrumuturile au fost acordate în vederea refinanțării sale. O parte din onorariile avocatale au fost achitate de X, iar o parte din contractele de asistentă juridică au fost încheiate de alte firme din Holding, respectiv X ANGLIA si de B sau de P, ambele din SUA.

Având în vedere faptul că serviciile prestate pentru G si F de societățile de avocatură si consultantă străine, desi contractate de X ANGLIA, B sau P, au fost prestate în beneficiul exclusiv al societății din România, este firesc ca acestea să fie suportate de X. De altfel, toate aceste servicii, în lipsa fondurilor disponibile ale X, au fost avansate initial de X ANGLIA si P, fiind apoi refacturate către X. Numai în acest mod a fost posibil ca societatea X să beneficieze în continuare de împrumutul, datorită sprijinului acordat de către societățile din Holding în

vederea angajării societăților de consultanță și avocatură pentru refinanțarea creditului de către G și F în condițiile mai sus descrise.

În vederea negocierii și a încheierii contractului de împrumut, a contractului de restructurare și a contractelor de garanții cu G și F, X, prin intermediul firmelor din cadrul Grupului (X ANGLIA, P și B), a apelat la sprijinul unor societăți de avocatură din străinătate pentru a pregăti și încheia aceste contracte. Onorariile avocatale au fost avansate inițial de X ANGLIA și P, fiind apoi refacturate către X.

Contravaloarea acestor servicii au fost înregistrate în contabilitatea X ca cheltuieli în avans în contul 471, sub denumirea servicii juridice, în momentul primirii documentelor justificative (factura emisă de X ANGLIA, P sau B, după caz, însoțită de facturile emise de societățile de avocatură și de fișele de prestații privind serviciile efectuate), fiind introduse pe costuri în mod esalonat pe trei ani, 2002 - 2004.

Societatea arată ca echipa de inspecție fiscală a apreciat că sumele reprezentând cheltuieli de refinanțare (inclusiv cheltuielile efectuate de creditorii pentru serviciile juridice) sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, argumentând că un contract de împrumut nu ar putea constitui document primar în emiterea facturilor.

În ceea ce privește cheltuielile juridice efectuate de către X, societatea arată ca din punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală, contractele de asistență juridică nu conțin decât clauze generale, astfel încât nu s-ar putea justifica realitatea și utilitatea serviciilor pentru nevoile X.

Contestatoarea arată ca potrivit textelor legale invocate de organele fiscale, cheltuielile înregistrate de contribuabil reprezentând contravaloarea serviciilor prestate în beneficiul său sunt deductibile dacă sunt efectuate în baza unui contract încheiat în formă scrisă și dacă sunt necesare pentru desfășurarea activității sale, condiții îndeplinite în speta, cheltuielile de refinanțare fiind realizate în baza contractului de împrumut, acestea fiind necesare pentru continuarea activității desfășurate de X.

În ceea ce privește cheltuielile înregistrate cu titlu de servicii juridice, care au fost plătite pentru pregătirea și încheierea contractelor de refinanțare a împrumutului, a contractului de restructurare, precum și a contractelor de gaj și ipotecă, fișele de prestații aferente serviciilor avocatale demonstrează realitatea prestării efective a acestora, precum și că acestea au fost prestate în beneficiul X, fiind necesare desfășurării activității acesteia. Chiar dacă nu ar exista un contract între societățile care au angajat serviciile avocatale și X, este limpede că aceasta din urmă tot ar fi avut obligația de a le indemniza pe acestea pentru toate cheltuielile necesare și utile făcute în interesul său, în temeiul institutiei

mandatului tacit. Astfel, contribuabilul nu este de acord cu afirmatiile organelor fiscale potrivit cărora cheltuielile de refinantare nu sunt deductibile întrucât o parte din contractele de asistentă juridică au fost încheiate de alte societăți din același grup.

Cu privire la necesitatea suportării cheltuielilor de către X, aceasta arată ca în cazul în care nu ar fi beneficiat de serviciile externe menționate, refinantarea nu ar fi fost posibilă, fapt ce ar fi condus la lichidarea sa ca urmare a procedurii falimentului inițiate de creditorii neîndestulați ai societății. Prin urmare, cheltuielile cu serviciile externe au fost achitate de X pentru a-și putea desfășura activitatea și implicit pentru a obține venituri.

În consecință, societatea consideră ca în mod greșit organele fiscale au apreciat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu serviciile externe refinantarea creditului contractat și serviciile juridice avansate de X în intervalul de timp 2003 - 2004.

Cu privire la amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare înregistrate de X în intervalul de timp 2003-2006:

Societatea arată ca organele de inspecție fiscală au exclus în mod netemeinic și nelegal de la deductibilitate cheltuielile de cercetare-dezvoltare, considerând că din analiza contractului încheiat în anul 2001 cu X ANGLIA, care în conținutul deciziei va fi înscrisă sub denumirea X ANGLIA, a rezultat că acesta cuprinde clauze generale, motiv pentru care nu poate fi acceptat ca document primar în emiterea facturilor fiscale. Astfel, echipa de control a apreciat că documentele prezentate de X nu atestă punerea în executare a contractului, nedefinind în mod concret natura serviciilor prestate de X ANGLIA, termenele la care s-au realizat și tarifele practicate.

Contestatoarea arată ca din punctul de vedere al echipei de control, facturile externe nu au o explicație comercială, neexistând o comandă fermă sau un contract ferm încheiat între cele două societăți, cu atât mai mult cu cât X ANGLIA are calitatea de acționar al X.

Potrivit textelor legale indicate chiar de organele fiscale în susținerea deciziei de impunere a X, cheltuielile avansate de contribuabil pentru recompensarea serviciilor prestate în beneficiul său sunt deductibile dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: sunt efectuate în baza unui contract încheiat în formă scrisă; sunt necesare pentru desfășurarea activității contribuabilului. Toate aceste condiții sunt pe deplin îndeplinite în cauză. Astfel, X a prezentat echipei de control contractul - cadru de colaborare în domeniul cercetării-dezvoltării încheiat cu X ANGLIA, în baza căruia au fost efectuate respectivele cheltuieli. De asemenea, au fost prezentate documente de corespondență și situații de transfer emise de către X ANGLIA către X.

Din analiza coroborată a acestor documente rezultă realitatea serviciilor prestate de X ANGLIA în beneficiul X, pentru ridicarea randamentului acesteia și a poziției concurențiale pe care o ocupă pe piața relevantă.

În ceea ce privește necesitatea efectuării serviciilor, așa cum rezultă din actele puse la dispoziție echipei de inspecție fiscală, obiectul de activitate al societății constă în fabricarea rășinilor schimbătoare de ioni. Or, activitatea de cercetare-dezvoltare în acest domeniu presupune infrastructură adecvată, cercetători, consumuri de utilități etc. și implicit costuri importante pentru lansarea în fabricație a produselor solicitate de piață.

Pentru o mai bună optimizare a costurilor, încă de la înființarea societății X din România s-a avut în vedere sistemul de lucru caracteristic holdingului. Prin urmare, în organigrama X, ca societate distinctă, nu a fost prevăzut un departament propriu pentru cercetare - dezvoltare. Pentru întregul grup de societăți X există un singur centru de cercetare situat în Marea Britanie, societatea din România neavând un laborator propriu și nici specialiști cu experiență în măsură a întreprinde o cercetare adecvată pentru îmbunătățirea produselor existente sau descoperirea de noi produse care să satisfacă cerințele pieței.

Activitatea de cercetare-dezvoltare fiind indispensabilă unei activități de producție performante, prin acordul de înființare și apoi prin contractul de management și servicii tehnice încheiat la data de 2 mai 1997 între X și X ANGLIA, s-a convenit ca o serie de servicii de înaltă calificare să fie prestate de către aceasta din urmă.

Toate produsele fabricate sunt produse sub licență "X", indiferent de statul în care se află fabrica producătoare, fiind astfel necesar ca activitatea de cercetare-dezvoltare să se deruleze la nivelul grupului de firme pentru toate fabricile producătoare.

Această decizie economică este justificată ținând cont de faptul că, pe de o parte, apelând la specialiști de înaltă calificare, se asigură o cercetare de calitate pentru dezvoltarea produselor, garantându-se astfel calitatea acestora, iar pe de altă parte, prin acest sistem de organizare se asigură o reducere a costurilor pentru activitatea de cercetare, atât la nivelul Grupului cât și la nivelul fiecărei fabrici. Prin acest sistem de organizare se asigură creșterea calității produselor fabricate, precum și menținerea prestigiului Grupului X.

Deși X nu a investit sume mari în activitatea de cercetare-dezvoltare, productivitatea sa a crescut în mod continuu. Astfel, deși la data înființării, X a început activitatea în România cu fabricarea a trei tipuri de rășini schimbătoare de ioni, în prezent, ca urmare a activității de cercetare, X fabrică rășini și alte produse chimice, fapt ce rezultă din situația stocurilor de produse finite și mișcarea acestora.

Fiecare tip de rășină se produce în baza unei rețete de fabricație și a unui proces tehnologic specific, care are la bază o activitate de cercetare - dezvoltare îndelungată. Nu poate fi lansat în fabricație un produs fără a avea la bază o activitate de cercetare - dezvoltare, care presupune teste și încercări de laborator pentru ca în final produsul să corespundă scopului destinat.

Vânzarea produselor finite s-a făcut pe baza facturilor prezentate organelor fiscale. Mai mult decât atât, realitatea și utilitatea avansării cheltuielilor de cercetare-dezvoltare de către X rezultă și din înregistrarea în contabilitate a producției obținute. Mișcările produselor finite ar fi putut fi verificate de organele fiscale cu ajutorul "fiselor produselor".

Prin inspectia efectuată, echipa de control ar fi putut constata faptul că cifra de afaceri a X a crescut de la un an la altul, iar în fiecare an societatea a realizat profit din activitatea de exploatare și chiar un profit operational considerabil, ceea ce dovedește o dată în plus faptul că aceste servicii au fost necesare și utile realizării obiectului de activitate, asigurând rentabilitatea și dezvoltarea activității.

Prin urmare, realitatea și necesitatea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare reiese atât din înscrisurile prezentate echipei de control, cât și din rezultatele financiare obținute din activitatea de producție.

Un argument important în susținerea deductibilității cheltuielilor de cercetare-dezvoltare îl reprezintă hotărârile judecătorești definitive și irevocabile pronunțate de Curtea de Apel J1 în două litigii care au vizat perioada decembrie 2001 - ianuarie 2002, prin care s-a stabilit că serviciile de cercetare - dezvoltare efectuate în perioada respectivă, în baza aceluși contract ce a fost analizat și în cadrul prezentei inspectii fiscale, au fost reale, utile și necesare activității societății, motiv pentru care au fost admise la deductibilitate.

X a prezentat echipei de inspectie fiscală inclusiv rapoartele de expertize contabile efectuate în cauzele menționate în paragraful anterior. Cu toate acestea, organele de control au apreciat fără nici un temei că aceste cheltuieli nu sunt justificate și ca urmare au dispus respingerea lor de la deductibilitate, ignorând toate dovezile prezentate.

În consecință, societatea consideră că în mod greșit organele fiscale a considerat nedeductibila amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare înregistrate de X în intervalul de timp 2003 - 2006.

Cu privire la cheltuielile pentru mesele festive acordate de X salariaților, în intervalul de timp 2005-2006:

Societatea sustine ca in mod netemeinic si nelegal organele de inspectie fiscala au exclus de la deductibilitate cheltuielile cu mesele festive acordate salariatilor. Prin regulamentul intern, firma X organizează de două ori pe an petreceri cu toti salariatii, sub forma unor mese festive. Aceste petreceri acordate salariatilor au valoarea unor cadouri în natură, care se acordă tuturor salariatilor în mod egal, în afara celorlalte drepturi salariale, pentru munca depusă în cadrul societății, având drept scop motivarea angajatilor si crearea unei atmosfere de echipă.

Societatea arata ca echipa de inspectie fiscală a considerat valoarea sumelor plătite pentru mesele festive drept cheltuieli de protocol, astfel încât a aplicat deductibilitatea limitată în cotă de 2% raportată la diferenta dintre veniturile impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit. În realitate, mesele festive acordate tuturor salariatilor de două ori pe an au valoarea unor cadouri în natură, fiind acordate tuturor salariatilor în mod egal. În aceste conditii, cheltuielile avansate de X pentru organizarea meselor festive oferite salariatilor se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, fiind calificate gresit ca fiind cheltuieli de protocol.

Cheltuielile sociale sunt reglementate distinct de Codul de procedură fiscală, având un regim juridic fiscal diferit de acela al cheltuielilor de protocol, fiind deductibile în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. In cadrul acestei limite pot fi deduse si cheltuielile reprezentând cadouri in bani sau in natură acordate salariatilor. Societatea arata ca mesele festive oferite salariatilor reprezintă cadouri în natură acordate acestora, astfel ca sumele aferente organizării acestor mese se încadrează în categoria cheltuielilor sociale.

Contestatoarea arata ca X a efectuat cheltuieli cu salariile în anul 2005, în anul 2006, fata de sumele angajate de societate pentru organizarea meselor festive, rezultind în mod cert că sumele de bani inregistrate cu titlu de cheltuieli sociale se încadrează în plafonul de 2% impus de art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003, fiind prin urmare deductibile.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 27.05.2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 03.06.2008 reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au constatat, referitor la impozitul pe profit, urmatoarele:

Ultima verificare privind impozitul pe profit pentru care s-a incheiat procesul verbal 05.06.2001 a stabilit la 31.12.2000 pierdere fiscala .

Anul 2003:

a. Referitor la cheltuieli privind deplasările:

Agentul economic a inregistrat in evidenta contabila, in contul 625.1, facturi fiscale emise de diversi prestatori, ce reprezinta contravaloarea biletelor de avion pentru deplasari in strainatate si alte cheltuieli aferente - asigurari inchiriere elicopter.

Organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea documentelor care sa justifice realitatea si necesitatea acestor cheltuieli. Agentul economic nu a prezentat, pentru facturile fiscale, documente justificative - ordine de serviciu nominale ale persoanelor care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare, si alte documente in sustinere - din care sa rezulte locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca deplasările au fost efectuate in interesul serviciului.

Conform raspunsului directorului economic al societatii la nota explicativa prin care sa solicitat sa se precizeze in baza caror documente justificative s-au considerat cheltuielile de deplasare inregistrate in cont 625.1 ca fiind deductibile fiscal la calculul profitului impozabil / pierdere fiscala, "in cont 625.1 au fost inregistrate facturi reprezentand contravaloarea biletelor de avion, cumparate de managerii firmei cu ocazia deplasarilor in Anglia si SUA pentru diferite sedinte, intalniri, la care trebuie sa fie prezenti toti managerii din intregul grup".

Echipa de inspectie fiscala a stabilit cheltuielile ca fiind nedeductibile fiscal, in baza art.9 alin.1 si art.9 alin.7 lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

b. Referitor la cheltuielile cu servicii externe considerate de SC X S.R.L ca "refinantare costuri":

1. SC X S.R.L, denumita anterior X2 a incheiat la data de 19.03.2002 un contract de imprumut cu G, societate inmatriculata in statul NEW YORK, in preambulul contractului specificandu-se:

"(A) in baza unui contract de imprumut din data de 29 iulie 1994, Banca (BANCA) a pus la dispozitia debitorului (X2) o facilitate de imprumut garantat, respectivul contract de imprumut fiind modificat si actualizat printr-un contract de imprumut modificat si actualizat la data de 28 aprilie 1997 incheiat intre aceleasi parti, prin care suma principala maxima a facilitatii de imprumut a fost majorata.

(B) In baza unui contract de imprumut din data de 15 decembrie 1994, O (O) a pus la dispozitia debitorului, o facilitate de imprumut garantat, respectivul contract de imprumut fiind modificat printr-un prim act aditional la data de 6 mai 1997 incheiat intre aceleasi parti.

**(D) prin intermediul unui contract - cadru de cumparare si cesiune din data de 9 august 2001 si a diferite documente de transfer din data de 10 august 2001 incheiate intre creditor (G) si BANCA si, respectiv intre creditor si O (numite impreuna "contractele de cesiune"), creditorul a achizitionat de la BANCA si O pe baza de cesiune, toate drepturile, beneficiile si pretentiile BANCA si O decurgand din sau avind legatura cu Contractul Initial de Imprumut BANCA, cu Contractul Initial de Imprumut O, ... impreuna cu toate drepturile, beneficiile si pretentiile care pot fi scadente sau pot deveni scadente in baza tuturor documentelor si instrumentelor incheiate in baza Contractului Initial de Imprumut BANCA si in baza Contractului Initial de Imprumut O ."*

Conform punctului 2.2 din contract, suma totala datorata prin contractul de imprumut BANCA si prin contractul de imprumut O, va constitui suma principala datorata G, incepind cu data intrarii in vigoare a contractului aceasta suma reprezentand "imprumutul".

Pe baza contractului mentionat, societatea a inregistrat in evidentele contabile in anul 2002, prin formula contabila $471.12 = 162$, diferenta fata de imprumutul initial, ca fiind cheltuieli de refinantare costuri.

In anul 2003, agentul economic a inregistrat in contul 628.13 in corespondenta cu contul 471.12, o parte din totalul diferentei mentionate.

Echipe de inspectie fiscala a solicitat directorului economic, nota explicativa prin care sa precizeze ce reprezinta diferenta, precum si alte documente justificative - grafic de rambursare a imprumutului, sau orice anexa a contractului din care sa rezulte explicit ratele scadente, dobinzile aferente si eventuale costuri legate de imprumut - care au stat la baza inregistrarii pe cheltuieli a sumei inregistrate din totalul diferentei.

Din raspunsul formulat reiese ca "la 31.12.2001 noul contract de imprumut cu G stabilea ca suma datorata la BANCA si O a fost cesionata de catre noul imprumutator; diferenta reprezinta cheltuieli de refinantare. Pentru inregistrarea acestei operatiuni s-a folosit nota contabila : $471.12 = 162$. Din cont 471 s-a descarcat pe cheltuieli refinantare (628.13) suma aferenta anului 2002, restul urmind a se descarca in urmatoorii 4 ani.

Echipe de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

-conform punctului 2.2 din contractul de imprumut suma totala imprumutata, inclusiv diferenta fata de imprumutul initial, reprezinta "imprumut" la data acestui contract,

-agentul economic nu a prezentat alte documente justificative in sustinerea modului de inregistrare in contabilitate si a deductibilitatii "cheltuielilor de refinantare" inregistrate in cont 628.13.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar la inregistrarea pe cheltuieli, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executare a contractului, nu definesc concret in ce au constat aceste cheltuieli de refinantare, astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabileasca cuantumul acestora, aceasta suma nu poate fi admisa la deductibilitate.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca aceste sume considerate de catre societate "cheltuieli de refinantare" sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Masura organelor de inspectie fiscala s-a intemeiat pe art.7 alin.1 si art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.9.14 din HG nr.859/2002.

Prin raportul de inspectie fiscala se mai constata ca din documentele prezentate de societate nu se poate stabili natura cheltuielilor de refinantare.

2. SC X SRL O1 a inregistrat o suma in contul 628.13, prin corespondenta cu contul 471.15. Initial agentul economic a inregistrat in evidentele contabile prin formula contabila $471.15 = 408$, o suma din care face parte prima suma, reprezentind contravaloarea facturii externe din 13.04.2002 emisa de X Anglia. Din traducerea legalizata a facturii externe din 13.04.2002 reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de costurile juridice platite de catre X ANGLIA in numele X O1. Societatea a prezentat urmatoarele documente: doua facturi externe, din 31.01.2002, emise de Tj catre G; documente de corespondenta ale prestatorului Tj; extras din contractul de imprumut incheiat cu G la data de 19 martie 2002 in care se specifica: "debitorul va plati creditorului, la cerere: a) toate costurile si cheltuielile (inclusiv cheltuielile judiciare si cheltuielile curente, precum si orice taxe pe valoarea adaugata aferenta) suportate de creditor cu intocmirea, negocierea si punerea in aplicare a fiecaruia dintre Documentele Finantarii, precum si cu orice modificare sau prelungire a acestora, sau cu acordarea oricarei renuntari sau aprobari in baza oricaruia dintre Documentele Finantarii. B) toate costurile si cheltuielile (inclusiv cheltuielile judiciare si cheltuielile curente, precum si orice taxa pe valoarea adaugata aferenta) suportate de creditor in vederea sau, in alt mod, in legatura cu exercitarea sau cu conservarea oricaror drepturi ce

decurg din oricare dintre Documentele Finantarii sau, in alt mod, in ceea ce priveste oricare dintre obligatiile ce ii revin Debitorului in temeiul oricarui dintre Documentele Finantarii."

Conform traducerilor legalizate ale celor doua facturi emise de catre Tj catre G, ele reprezinta servicii profesionale, studiere, taxe notariale, taxe pentru registrul de cadastru si traduceri, consiliere juridica romaneasca, curier, fax si alte servicii.

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca pe baza documentelor prezentate de catre societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate prin factura externa din 13.04.2002, nu poate fi stabilita realitatea acestor prestari de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face referire in facturile externe ale prestatorului Tj ca destinatia acestora este catre Grupul B, fara a se putea detalia partea care ii revine societatii X O1.

Contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fii verificati prestatorii in legatura cu natura acestor cheltuieli, in contract fiind prevazute clauze generale, realitatea serviciilor neputind fi verificata, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare - cu atat mai mult cu cit X Anglia este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabileasca cuantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca X ANGLIA, care refactureaza serviciile, este actionar la societatea beneficiara, s-a constatat ca nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli.

Simpla incheiere a contractului de imprumut nu reprezinta o conditie suficienta ca aceste cheltuieli juridice sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate de catre societate nu se poate stabili natura acestor servicii refacturate, deoarece contractul de imprumut incheiat si

care sta la baza facturilor externe inregistrate initial in contul 471.15, prevede clauze generale legate de imprumutul extern, iar din documentele prezentate in sustinerea justificarii nu s-a putut stabili realitatea acestor prestari de servicii, efectuarea lor de catre specialisti straini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de acestia, astfel incit sa se poata constata ca sumele refacturate au fost corect stabilite. Orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, desi X ANGLIA este parte afiliata - actionar la SC X O1.

Deoarece agentul economic nu a prezentat alte documente -contract incheiat cu firma de avocatura Tj- in vederea sustinerii necesitatii, realitatii si legalitatii inregistrarii pe cheltuieli, s-a solicitat directorului economic ca prin raspunsul la nota explicativa sa precizeze ce argumente - documente prezinta in sustinerea deductibilitatii sumei reprezentind "costuri aferente refinantarii" inregistrate in contabilitate in cont 628.13. Prin raspunsul formulat se precizeaza urmatoarele: "in octombrie 2002 s-a inregistrat in cont 471.15, obligatia de plata catre firma de avocatura TJ, a costurilor aferente refinantarii de catre G, care se descarca pe cheltuiala cont (628.13) pe perioada imprumutului de 5 ani, suma reprezentand cheltuiala pentru al doilea an."

In consecinta echipa de inspectie fiscala a constatat ca agentul economic nu a prezentat un contract scris incheiat cu firma de avocatura Tj iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinatia acestor servicii fiind pentru Grupul B.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suma ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile Legii 414/2002, art.9 alin.7.

3. Agentul economic a inregistrat pe cheltuieli, in cont 628.13, o suma, prin corespondenta cu contul 471.17

Initial agentul economic a inregistrat in evidentele contabile in cont 471.17 suma din care face parte prima suma, reprezentind contravaloarea facturii externe din 28.11.2003 emisa de X Anglia.

Din traducerea legalizata a facturii externe din 28.11.2003 reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de onorariile juridice platite catre GC in numele X O1.

In sustinere societatea a prezentat urmatoarele documente:factura externa din 16.09.2003 si nota de debitare emisa de GF catre X Anglia. Conform traducerilor legalizate ale celor doua

documente emise de catre GC, ele reprezinta onorarii profesionale si alte costuri, legate de consultanta juridica, cu destinatia X Anglia.

- contractul de garantie asupra bunurilor societatii X S.A incheiat intre GF in calitate de agent, "BANCILE" listate in respectivul document in calitate de imprumutatori, si X S.A in calitate de garant. In traducerea legalizata se precizeaza:

"(A). B Limited, B Corp. si anumite sucursale ale acestora (denumite in Acordul de Facilitati) inclusiv Garantul, au incheiat printr - un acreditiv reinnoit automat de US\$ 30.000.000 un acord de facilitati datat ___ 2003(Acordul de Facilitati) cu agentul si cu Bancile.

(B) este o conditie a intrarii in vigoare a Acordului de Facilitati ca Garantul sa garanteze aceasta garantie in favoarea Agentului si a Bancilor pentru a asigura (direct sau indirect) toate sau oricare din obligatiile si responsabilitatile (prezente sau viitoare actuale sau neprevazute) ale Debitorilor conform Documentelor de Finante (ai caror termeni izati sunt definiti in Acordul de Facilitati);

- contractul de ipoteca atasat contractului de garantie

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca pe baza documentelor prezentate de catre societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate prin factura externa din 28.11.2003 nu poate fi stabilita realitatea prestarilor de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face referire in factura externa a prestatorului ca destinatia acestora este X Anglia, fara a se putea detalia partea care ii revine societatii X O1. Nu exista o cuantificare a serviciilor prestate pentru X O1 -perioada la care se refera, scopul efectuarii cit si momentul efectuarii- pentru a se putea stabili legatura cu contractul de garantie.

Contractul de garantie nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Totodata, din documentele prezentate nu au putut fi verificati prestatorii in legatura cu natura cheltuielilor, in contract fiind prevazute clauze generale, realitatea serviciilor neputind fi verificata, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, factura fiind acceptata la plata fara o documentatie de control corespunzatoare - cu atat mai mult cu cit X Anglia este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta

punerea in executare a contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabileasca cuantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca X Anglia, care refactureaza serviciile este persoana afiliata, fiind actionar in societatea beneficiara, s-a stabilit ca nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli fara o concretizare si materializare a serviciilor refacturate.

Simpla incheiere a contractului de imprumut nu reprezinta o conditie suficienta ca aceste cheltuieli juridice sa fie deductibile la calculul profitului impozabil cu atat mai mult cu cit contractul de garantie s-a incheiat urmare a renoirii acreditivului pentru Grupul B Limited, B si anumite sucursale ale acestora, asa cum este precizat prin contract la punctul 3 lit.A.

Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate de catre societate nu s-a putut stabili realitatea acestor prestari de servicii, efectuarea lor de catre specialisti straini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de acestia, astfel incit sa se poata constata ca sumele refacturate au fost corect stabilite, avind in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate, factura externe fiind acceptata la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit X Anglia este parte afiliata in calitate de actionar la SC X O1.

S-a solicitat directorului economic ca prin nota explicativa formulata sa precizeze ce argumente - documente prezinta in sustinerea deductibilitatii sumei reprezentind "cheltuieli legate de onorariile juridice GCC" inregistrate in contabilitate in cont 628.13. Prin raspunsul formulat in nota explicativa se precizeaza: "in anul 2003 s-a inregistrat in cont 471.17, valoarea facturii din 28.11.2003 emisa de X Anglia si reprezentind valoarea costurilor cu serviciile Firmei de avocati C din Romania, care s-au ocupat cu redactarea si inregistrarea contractelor de garantare ca parte a noului contract de refinantare cu GC. Din contul 471.17 s-au descarcat sume pe cheltuieli (628.13) in 2003 si in 2004. Am prezentat contractul de refinantare unde se specifica ca orice cheltuiala a finantatorului se recupereaza de la "imprumutat" si contractul de gaj intre GC si X."

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca agentul economic nu a prezentat documente relevante in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli, neputindu-se stabili ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinatia serviciilor fiind pentru Grupul B si eventuale sucursale cu atat mai mult cu cit s-au refacturat serviciile de catre X Anglia si nu s-au facturat catre X O1 direct de catre prestator. Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit suma ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la

calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile Legii 414/2002 art.9 alin.7 lit.s si j.

c. Referitor la cheltuielile juridice

SC X SRL O1 a inregistrat in contabilitate in anul 2003 cheltuieli juridice in contul 628.13 in corespondenta cu cont 471.13.

Initial, in anul 2001, agentul economic a inregistrat in cont 471.13 o suma mai mare din care face parte prima suma, pe baza facturilor externe emise de catre P SUA, respectiv facturile din 22.08.2001, din 30.08.2001, din 24.09.2001, din 17.09.2001 si din 22.10.2001.

Din traducerea legalizata a facturilor externe reiese ca acestea reprezinta "note de plata" ale serviciilor prestate pentru F si S.

Societatea a prezentat urmatoarele documente:

-acordul cu privire la taxa de restructurare, datat 19 martie 2002, incheiat, conform traducerii, intre Grupul B , X si X2, denumiti debitori, pe de o parte, si G si F, numiti imprumutatori, de cealalta parte.

-pentru factura din 22.08.2001: invoice din 31.07.2001, referitor la F, din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document, cum ar fi: conferinte prin telefon, revizuri de documente, traduceri etc.

-pentru factura din 30.08.2001: invoice din 29.06.2001 emisa de S catre F - conform traducerii: "pentru taxele profesionale in legatura cu consilierea in problemele legate de X asa cum sunt detaliate: onorarii, taxe pentru fotocopii, faxuri, cercetare, telefon, bilet de calatorie".

-pentru factura din 24.09.2001: invoice din 13.09.2001, referitor la F , din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document , cum ar fi : revizuri si redactari de documente, conferinte prin telefon, traduceri etc.

-pentru factura din 17.09.2001: invoice din 20.08.2001 emisa de S catre F - conform traducerii: "pentru taxele profesionale in legatura cu consilierea in problemele legate de X asa cum sunt detaliate onorarii, taxe pentru fotocopii, cercetare, bilet calatorie.

-pentru factura din 22.10.2001: invoice din 30.09.2001 - conform traducerii - referitor la F , din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document, cum ar fi: conferinte prin telefon, revizuri si pregatiri de documente, revizuri e-mail-uri, traduceri etc.

Echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

Pe baza documentelor prezentate de catre societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate de catre P SUA catre X O1, prin facturile externe mentionate, nu poate fi stabilita realitatea

acestor prestari de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, pentru X O1, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face mentiunea pe facturile emise de P: "note de plata pentru F si S".

Analizind documentele anexate, respectiv facturile externe ale prestatorilor si anexele aferente s-a constatat ca destinatia acestora este Grupul X sau B Company, in legatura cu tranzactia efectuata la data de 10 august 2001, "prin care se retine ca partile implicate sunt Banca si O in calitate de vinzatori, pe de o parte si G in calitate de cumparator pe de alta parte cu privire la cesionarea imprumutului contractat initial de la BANCA si O, fara a se putea face dovada faptului ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, cu atat mai mult cu cit nu exista o cuantificare a acestor servicii - nu se stabilesc tarifele practicate de acestia astfel incit sa se poata constata ca sumele facturate au fost corect stabilite, orice relatie comerciala trebuind sa aiba la baza documente care sa permita verificarea realizarii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate, neputindu-se verifica prestatorii externi in legatura cu prestarea acestor servicii, pentru a se putea stabili legatura cu facturile externe emise de P SUA-, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar a beneficiarului.

Contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Totodata, din documentele prezentate nu au putut fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestor cheltuieli, in contractul sus mentionat fiind prevazute clauze generale, realitatea serviciilor neputind fi verificata, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executare a contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabileasca realitatea destinatiei acestor servicii pentru X O1, avind in vedere si faptul ca pe documentele prestatorilor se fac referiri la Grupul X sau B Company iar pe facturile de refacturare emise de P SUA se specifica: "note de plata pentru F si S", cu atat mai mult cu cit P SUA este persoana implicata

fiind actionar in societatea beneficiara, s-a stabilit ca nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli fara o concretizare si materializare a serviciilor refacturate.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate de catre societate nu rezulta natura serviciilor refacturate, deoarece contractul incheiat si care sta la baza facturilor externe inregistrate initial in cont 471.13 prevede clauze generale legate de imprumutul extern, iar din documentele prezentate in sustinerea justificarii nu s-a putut stabili realitatea destinatiei corecte a acestor prestari de servicii, efectuarea lor de catre diversi prestatori straini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de acestia, astfel incit sa se poata constata ca sumele refacturate au fost corect stabilite, avind in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X O1.

Deoarece agentul economic nu a prezentat alte documente in sustinerii necesitatii, realitatii si legalitatii inregistrarii pe cheltuieli a sumei , s-a solicitat directorului economic sa precizeze ce argumente - documente prezinta in sustinerea deductibilitatii sumei reprezentind "cheltuieli juridice" inregistrate in contabilitate in cont 628.13.

Prin raspunsul formulat in nota explicativa se precizeaza urmatoarele: "in anul 2001 s-a inregistrat in contul 471.13 suma reprezentind valoarea facturilor emise de catre P si reprezentind refacturarea costurilor aferente refinantarii, cu serviciile juridice achitate catre avocatii angajati de societatea finantatoare F conform cu contractul de finantare din 2001 intre G, F si X, prin care se cesioneaza imprumutul initial de la BANCA si O catre G si F".

Echipa de inspectie fiscala nu si-a insusit punctul de vedere formulat prin nota explicativa a directorului economic si a constatat ca agentul economic nu a prezentat un contract scris incheiat in vederea sustinerii legalitatii si realitatii cheltuielilor juridice inregistrate pe costuri, iar din documentele prezentate si mentionate mai sus nu s-a putut stabili ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinatia acestora fiind pentru "X - B Company", si a stabilit suma respectiva ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor Legii 414/2002, art.9 alin.7 lit.s.

Prin analogie, in sustinerea celor stabilite mai sus se mentioneaza ca prin actul de control anterior -Procesul verbal din 05.06.2001 incheiat de catre inspectori din cadrul D.C.F J1, in care sunt mentionate constatarile controlului efectuat pentru perioada 1998 - 2000, la capitolul privind impozitul pe profit se face referire la

nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor reprezentind "servicii juridice legate de refinantare" inregistrate pe costuri de catre agentul economic in anul 2001 si care reprezinta servicii juridice prestate de catre avocati din Marea Britanie si SUA in favoarea X si refacturate de catre P SUA.

Acest aspect a facut obiectul contestatiei formulate de catre X O1 si urmare careia prin decizia din 26.04.2002 emisa de Ministerul Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor s-a dispus respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S C X2 S.A pentru cheltuieli juridice. Prin decizie s-a retinut ca nu se poate justifica necesitatea serviciilor juridice prestate de avocati din Marea Britanie si SUA pentru SC X2 S.A.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca initial a existat un litigiu international intre BANCA, O si X ANGLIA pentru plata sumelor datorate in baza unui contract de furnizare datat 29 iulie 1994, prin care BANCA si O au acordat in anul 1994 lui X O1 un credit in dolari SUA.

Prin tranzactia de la data de 10 august 2001 se retine ca partile implicate sunt Banca (BANCA) si O (O) in calitate de vinzatori, pe de o parte si G in calitate de cumparator pe de alta parte. Tranzactia de la 10 august 2001, care a solutionat litigiul consta in preluarea de catre G a participarii BANCA la ul social al SC X2 O1, a creditului acordat de BANCA si O, astfel ca " implicarea X2 O1 in litigiul international care a fost solutionat prin tranzactie la data de 10 august 2001 consta in faptul ca actionarul majoritar X Anglia nu a returnat conform delegarii, creditele contractate, din sumele datorate societatii X2 O1 pentru marfa livrata, astfel ca BANCA si O au vindut participatia la ul social al X2 O1 precum si creditele nerambursate in totalitate cu dobinzile aferente catre G. Cheltuielile de natura juridica au un regim diferit, ele putand fi recuperate pe calea instantei, iar suportarea lor de catre partea care a cazut in pretentii reprezinta o solutie fireasca, conform art 274 alin.1 din Codul de procedura civila, deoarece aceasta a fost in culpa procesuala determinind prin atitudinea sa in proces aceste cheltuieli.

d. Referitor la amortizarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare:

SC X SRL O1 a inregistrat pe cheltuieli cu amortizarile, amortizarea aferenta cheltuielilor de cercetare dezvoltare. Initial aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 203, in anii 2000 si 2001, pe baza facturilor externe emise in acest sens de X Anglia conform contractului incheiat in anul 2001.

In sustinerea inregistrarii pe cheltuieli cu amortizarile agentul economic a prezentat contractul pentru serviciile de cercetare dezvoltare

- traducere datata 17 octombrie 2001; documente de corespondenta; situatii transfer emise de catre X Anglia.

Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin contractul cadru, incheiat in anul 2001 pentru serviciile de cercetare dezvoltare se mentioneaza ca X ANGLIA este de acord sa ofere ajutor in dezvoltarea noilor produse, procese si aplicatii pe baza cererii SC X O1, intrucit aceasta din urma nu dispune de personal cu experienta si calificare in acest domeniu. In acest contract se fac referiri la costul estimat al dezvoltarii unor produse care fac obiectul activitatii de cercetare dezvoltare.

S-a constatat ca serviciile in cauza sunt descrise sumar si nu in detaliu, contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fii verificati prestatorii in legatura cu natura cheltuielilor, in contract fiind prevazute clauze generale, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1. Contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabilasca cuantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca prestatorul este actionar in societatea beneficiara.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca pentru aceste cheltuieli de cercetare dezvoltare, amortizarea sa fie deductibila la calculul profitului impozabil.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate nu se poate stabili natura cheltuielilor inregistrate ca privind cercetarea dezvoltarea, deoarece contractul incheiat prevedea clauze generale, iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili realitatea prestarii serviciilor, astfel incat sa se poata constata ca sumele facturate au fost corect stabilite, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare cu atat mai mult cu cit X anglia este actionar la SC X

O1, iar contravaloarea acestor facturi externe este neachitata la data prezentei inspectii fiscale.

In completarea celor de mai sus se precizeaza faptul ca prin procesul verbal de control din 05.06.2001 incheiat de consilieri din cadrul D.G.F.P J1, in care sunt mentionate rezultatele verificarii anterioare cu privire la impozitul pe profit, inclusiv anul 2000, se specifica, ca agentul economic a inregistrat in evidentele contabile, pe cheltuieli de cercetare dezvoltare in baza unor facturi externe emise de catre X Anglia.

Prin procesul verbal de control mentionat se stabileste ca aceste facturi nu au o explicatie comerciala, neexistind o comanda sau un contract ferm incheiat in acest sens, X ANGLIA fiind o societate care are doar calitatea de actionar la X2 S.A, astfel ca orice relatie comerciala intre cele doua societati trebuie sa se desfasoare pe principii comerciale, avind la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii, necesitatii operatiunilor si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Procesul verbal din 05.06.2001 a facut obiectul contestatiei formulate de catre S C X SRL, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice in 13.07.2001, solutionata prin decizia din 26.04.2002 emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor, contestatia fiind respinsa ca nefondata.

In decizia din 26.04.2002 se mentioneaza la pagina 14 " documentele prezentate in completarea contestatiei in scopul justificarii cheltuielilor de management... constau in anexele la factura din 31.10.2000, care fac referiri la "potentiale afaceri", la utilizarea unui laborator special, la costurile pentru R care au fost trecute in contul X2 intrucit X continua sa lucreze impreuna cu R ... "

Urmare celor constatate echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarile, acestea fiind nedeductibile in conformitate cu art.9 alin.7 lit.s si j din Legea nr.414/2002.

Anul 2004:

a. Referitor la cheltuieli privind deplasările:

Agentul economic a inregistrat in evidenta contabila in contul 625.1, facturi fiscale emise de T, ce reprezinta contravaloarea biletelor de avion pentru deplasari in strainatate.

Organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea documentelor care sa justifice realitatea si necesitatea serviciilor evidentiatae.

Agentul economic nu a prezentat in toate situatiile documente justificative - ordine de serviciu nominale ale persoanelor

care au efectuat aceste deplasari, deconturi de justificare, si alte documente in sustinere- din care sa rezulte locul si scopul deplasarii, neputand face astfel dovada faptului ca aceste deplasari au fost efectuate in interesul serviciului.

Societatea nu a prezentat in sustinere documentele justificative pentru facturile fiscale. S-a solicitat nota explicativa directorului economic, prin care sa se precizeze in baza caror documente justificative s-au considerat cheltuielile de deplasare inregistrate in cont 625.1 ca fiind deductibile fiscal. Prin raspunsul formulat se mentioneaza: "in cont 625.1 au fost inregistrate facturi reprezentand contravaloarea biletelor de avion, cumparate de managerii firmei cu ocazia deplasarilor in Anglia si SUA pentru diferite sedinte, intalniri la care trebuie sa fie prezenti toti managerii din intregul grup".

Echipa de inspectie a stabilit cheltuielile ca fiind nedeductibile fiscal in baza Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal art. 21 alin 4 lit.f

b. Referitor la cheltuielile cu servicii externe considerate de SC X S.R.L ca "refinantare costuri":

1.Societatea a inregistrat in cont 628.13 o suma, in corespondenta cu contul 471. Suma a fost inregistrata initial in anul 2002 in contul 471.12 in corespondenta cu contul 162 ca fiind cheltuieli de refinantare costuri, pe baza contractului de imprumut, aspect analizat si la capitolul referitor la anul 2003.

SC X S.R.L a incheiat la data de 19.03.2002 un contract de imprumut cu G, societate inmatriculata in statul NEW YORK. , in preambulul contractului specificandu-se:

"(A) in baza unui contract de imprumut din data de 29 iulie 1994, Banca a pus la dispozitia debitorului (X2) o facilitate de imprumut garantat, respectivul contract de imprumut fiind modificat si actualizat printr-un contract de imprumut modificat si actualizat la data de 28 aprilie 1997 incheiat intre aceleasi parti, prin care suma principala maxima a facilitatii de imprumut a fost majorata.

(B) In baza unui contract de imprumut din data de 15 decembrie 1994, O a pus la dispozitia debitorului, o facilitate de imprumut garantat, respectivul contract de imprumut fiind modificat printr-un prim act aditional la data de 6 mai 1997 incheiat intre aceleasi parti.

(D) prin intermediul unui contract - cadru de cumparare si cesiune din data de 9 august 2001 si a diferite documente de transfer din data de 10 august 2001 incheiate intre creditor (G) si BANCA si respectiv intre creditor si O (numite impreuna "contractele de cesiune"),

creditorul a achizitionat de la BANCA si O pe baza de cesiune, toate drepturile, beneficiile si pretentiile BANCA si O decurgand din sau avind legatura cu Contractul Initial de Imprumut BANCA, cu Contractul Initial de Imprumut O, ... impreuna cu toate drepturile, beneficiile si pretentiile care pot fi scadente sau pot deveni scadente in baza tuturor documentelor si instrumentelor incheiate in baza Contractului Initial de Imprumut BANCA si in baza Contractului Initial de Imprumut O .”

Conform punctului 2.2 din contract, suma totala datorata prin contractul de imprumut BANCA si prin contractul de imprumut O, va constitui suma principala datorata G, incepind cu data intrarii in vigoare a contractului aceasta suma reprezentand “imprumutul”. Echip de inspectie fiscala a solicitat directorului economic, nota explicativa prin care sa precizeze ce reprezinta diferenta fata de imprumutul initial, precum si alte documente justificative - grafic de rambursare a imprumutului, sau orice anexa a contractului din care sa rezulte explicit ratele scadente, dobinzile aferente si eventuale costuri legate de imprumut. Din raspunsul formulat reiese ca "la 31.12.2001 noul contract de imprumut cu G stabilea ca suma initiala datorata la BANCA si O a fost cesionata de catre noul imprumutator pentru suma initiala plus diferenta; diferenta reprezinta cheltuieli de refinantare. Pentru inregistrarea acestei operatiuni s-a folosit nota contabila : $471.12 = 162$.

Din cont 471 s-a descarcat pe cheltuieli refinantare o suma in primul an (2002), restul urmind a se descarca in urmtorii 4 ani".

Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca intrucat contractul nu se poate constitui ca document primar la inregistrarea pe cheltuieli, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executare a contractului, nu definesc concret in ce au constat aceste cheltuieli de refinantare, astfel incat organul de control sa fie in masura sa stabileasca cuantumul acestora, aceasta suma nu poate fi admisa la deductibilitate.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca aceste sume considerate de catre societate "cheltuieli de refinantare" sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Masura organelor de inspectie fiscala s-a intemeiat pe art.19 alin.1 si art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 si pct.48 din HG nr.44/2004.

Prin raportul de inspectie fiscala se mai constata ca din documentele prezentate de societate nu se poate stabili natura cheltuielilor de refinantare.

2. SC X SRL O1 a inregistrat o suma in contul 628.13, prin corespondenta cu contul 471.15. Initial agentul economic a inregistrat in evidentele contabile prin formula contabila $471.15 = 408$ o suma din

care face parte prima suma, reprezentind contravaloarea facturii externe din 13.04.2002 emisa de X ANGLIA.

Din traducerea legalizata a facturii externe din 13.04.2002 reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de costurile juridice platite de catre X ANGLIA in numele X O1.

Societatea a prezentat urmatoarele documente: doua facturi externe din 31.01.2002 emisa de Tj, catre G; documente de corespondenta ale prestatorului Tj; extras din contractul de imprumut incheiat cu G la data de 19 martie 2002 in care se specifica: " debitorul va plati creditorului, la cerere: a) toate costurile si cheltuielile(inclusiv cheltuielile judiciare si cheltuielile curente, precum si orice taxe pe valoarea adaugata aferenta) suportate de creditor cu intocmirea, negocierea si punerea in aplicare a fiecaruia dintre Documentele Finantarii, precum si cu orice modificare sau prelungire a acestora, sau cu acordarea oricarei renuntari sau aprobari in baza oricaruia dintre Documentele Finantarii. b) toate costurile si cheltuielile (inclusiv cheltuielile judiciare si cheltuielile curente, precum si orice taxa pe valoarea adaugata aferenta) suportate de creditor in vederea sau, in alt mod, in legatura cu exercitarea sau cu conservarea oricaror drepturi ce decurg din oricare dintre Documentele Finantarii sau, in alt mod, in ceea ce priveste oricare dintre obligatiile ce ii revin Debitorului in temeiul oricarui dintre Documentele Finantarii."

Conform traducerilor legalizate ale celor doua facturi emise de catre Tj catre G, ele reprezinta servicii profesionale, studiere, taxe notariale, taxe pentru registrul de cadastru si traduceri, consiliere juridica romaneasca, curier, fax si alte servicii.

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca pe baza documentelor prezentate de catre societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate prin factura externa din 13.04.2002, nu poate fi stabilita realitatea acestor prestari de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face referire in facturile externe ale prestatorului Tj ca destinatia acestora este catre Grupul B, fara a se putea detalia partea care ii revine societatii X O1.

Contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fii verificati prestatorii in legatura cu natura acestor cheltuieli, in contract fiind prevazute clauze generale, realitatea serviciilor neputind fi verificata,

neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare - cu atat mai mult cu cit X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabileasca cuantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca X ANGLIA, care refactureaza serviciile, este actionar la societatea beneficiara, s-a constatat ca nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli.

Simpla incheiere a contractului de imprumut nu reprezinta o conditie suficienta ca aceste cheltuieli juridice sa fie deductibile la calculul profitului impozabil.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate de catre societate nu se poate stabili natura acestor servicii refacturate, deoarece contractul de imprumut incheiat si care sta la baza facturilor externe inregistrate initial in contul 471.15, prevede clauze generale legate de imprumutul extern, iar din documentele prezentate in sustinerea justificarii nu s-a putut stabili realitatea acestor prestari de servicii, efectuarea lor de catre specialisti straini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de acestia, astfel incit sa se poata constata ca sumele refacturate au fost corect stabilite. Orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, desi X ANGLIA este parte afiliata - actionar la SC X O1.

Deoarece agentul economic nu a prezentat alte documente -contract incheiat cu firma de avocatura Tj- in vederea sustinerii necesitatii, realitatii si legalitatii inregistrarii pe cheltuieli a sumei respective, s-a solicitat directorului economic ca prin raspunsul la nota explicativa sa precizeze ce argumente - documente prezinta in sustinerea deductibilitatii sumei reprezentind "costuri aferente refinantarii" inregistrate in contabilitate in cont 628.13. Prin raspunsul formulat se precizeaza urmatoarele: "in octombrie 2002 s-a inregistrat in cont 471.15, obligatia de plata catre firma de avocatura TJ, a costurilor aferente refinantarii de catre G, care se descarca pe cheltuiala cont (628.13) pe perioada imprumutului de 5 ani."

In consecinta echipa de inspectie fiscala a constatat ca agentul economic nu a prezentat un contract scris incheiat cu firma de avocatura Tj iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili ca

aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinatia acestor servicii fiind pentru Grupul B.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suma ca nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile Legii 571/2003, art.21 alin.4.

3. Agentul economic a inregistrat cheltuieli, in cont 628.13, prin corespondenta cu contul 471.17

Initial agentul economic a inregistrat in evidentele contabile in cont 471.17 suma din care face parte prima suma, reprezentind contravaloarea facturii externe din 28.11.2003 emisa de X ANGLIA.

Din traducerea legalizata a facturii externe din 28.11.2003 reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de onorariile juridice platite catre GC in numele X O1.

In sustinere societatea a prezentat urmatoarele documente:

-factura externa din 16.09.2003 si nota de debitare emisa de GF catre X ANGLIA. Conform traducerilor legalizate ale celor doua documente emise de catre GC, ele reprezinta onorarii profesionale si alte costuri, legate de consultanta juridica, cu destinatia X ANGLIA.

- contractul de garantie asupra bunurilor societatii X S.A incheiat intre GC in calitate de agent, "BANCILE" listate in respectivul document in calitate de imprumutatori, si X S.A in calitate de garant. In traducerea legalizata se precizeaza:

"(A). B Limited, B Corp. si anumite sucursale ale acestora (denumite in Acordul de Facilitati) inclusiv Garantul, au incheiat printr-un acreditiv reinnoit automat un acord de facilitati datat 2003(Acordul de Facilitati) cu agentul si cu Bancile.

(B) este o conditie a intrarii in vigoare a Acordului de Facilitati ca Garantul sa garanteze aceasta garantie in favoarea Agentului si a Bancilor pentru a asigura (direct sau indirect) toate sau oricare din obligatiile si responsabilitatile (prezente sau viitoare actuale sau neprevazute) ale Debitorilor conform Documentelor de Finante (ai caror termeni izati sunt definiti in Acordul de Facilitati);

- contractul de ipoteca atasat contractului de garantie

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca pe baza documentelor prezentate de catre societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate prin factura externa din 28.11.2003 nu poate fi stabilita realitatea prestarilor de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face referire in factura externa a prestatorului ca destinatia acestora este X ANGLIA, fara a se putea detalia partea care ii revine societatii X O1. Nu exista o cuantificare a serviciilor prestate pentru X O1 -perioada la care

se refera, scopul efectuării și momentul efectuării - pentru a se putea stabili legătura cu contractul de garanție.

Contractul de garanție nu conține elemente care să definească concret natura prestațiilor contractate și efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate, tarifele negociate și acceptate de părți, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și achitării acestora de către beneficiar.

Totodată, din documentele prezentate nu au putut fi verificați prestatorii în legătura cu natura cheltuielilor, în contract fiind prevăzute clauze generale, realitatea serviciilor neputând fi verificată, neexistând documente care să confirme efectuarea serviciilor, factura fiind acceptată la plată fără o documentație de control corespunzătoare - cu atât mai mult cu cât X ANGLIA este parte afiliată în calitate de acționar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar în emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atestă punerea în executare a contractului, nu definesc concret în ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de părți, astfel încât organul de control să fie în măsură să stabilească cuantumul acestora în vederea facturării, având în vedere și faptul că X Anglia, care refacturează serviciile este persoană afiliată, fiind acționar în societatea beneficiară, s-a stabilit că nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli fără o concretizare și materializare a serviciilor refacturate.

Simpla încheiere a contractului de împrumut nu reprezintă o condiție suficientă ca aceste cheltuieli juridice să fie deductibile la calculul profitului impozabil cu atât mai mult cu cât contractul de garanție s-a încheiat urmare a reînnoirii acreditivului pentru Grupul B Limited, B și anumite sucursale ale acestora, așa cum este precizat prin contract la punctul 3 lit.A.

Ca urmare, echipa de inspecție fiscală a stabilit că din documentele prezentate de către societate nu s-a putut stabili realitatea acestor prestări de servicii, efectuarea lor de către specialiști străini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de aceștia, astfel încât să se poată constata că sumele refacturate au fost corect stabilite, având în vedere că orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a serviciilor prestate, factura externe fiind acceptată la plată fără o documentație de control corespunzătoare, cu atât mai mult cu cât X ANGLIA este parte afiliată în calitate de acționar la SC X O1.

S-a solicitat directorului economic ca prin nota explicativă formulată să precizeze ce argumente - documente prezintă în susținerea deductibilității sumei reprezentând "cheltuieli legate de onorariile juridice

GC" inregistrate in contabilitate in cont 628.13. Prin raspunsul formulat in nota explicativa se precizeaza: "in anul 2003 s-a inregistrat in cont 471.17, valoarea facturii din 28.11.2003 emisa de X ANGLIA si reprezentind valoarea costurilor cu serviciile Firmei de avocati C din Romania, care s-au ocupat cu redactarea si inregistrarea contractelor de garantare ca parte a noului contract de refinantare cu GC. Din contul 471.17 s-au descarcat sume pe cheltuieli (628.13) . Am prezentat contractul de refinantare unde se specifica ca orice cheltuiala a finantatorului se recupereaza de la "imprumutat" si contractul de gaj intre GC si X."

Echipe de inspectie fiscala a constatat ca agentul economic nu a prezentat documente relevante in sustinerea deductibilitatii acestor cheltuieli, neputindu-se stabili ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinatia serviciilor fiind pentru Grupul B si eventuale sucursale cu atat mai mult cu cit s-au refacturat serviciile de catre X ANGLIA si nu s-au facturat catre X O1 direct de catre prestator. Ca urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit suma ca fiind cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile Legii 571/2003, art.21 alin.4.

c. Referitor la cheltuielile juridice:

SC X SRL O1 a inregistrat in contabilitate cheltuieli juridice in contul 628.13, in corespondenta cu cont 471.13. Initial, in anul 2001, agentul economic a inregistrat in cont 471.13 suma din care face parte prima suma, pe baza facturilor externe emise de catre P SUA, respectiv facturile din 22.08.2001, din 30.08.2001, din 24.09.2001, din 17.09.2001 si din 22.10.2001.

Din traducerea legalizata a facturilor externe reiese ca acestea reprezinta "note de plata" ale serviciilor prestate pentru F si S.

Societatea a prezentat urmatoarele documente:

-acordul cu privire la taxa de restructurare, datat 19 martie 2002, incheiat, conform traducerii, intre Grupul B Corp , X si X2, denumiti debitori, pe de o parte, si G si F , numiti imprumutatori, de cealalta parte.

-pentru factura din 22.08.2001: invoice din 31.07.2001, referitor la F , din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document, cum ar fi: conferinte prin telefon, revizuri de documente, traduceri etc.

-pentru factura din 30.08.2001: invoice din 29.06.2001 emisa de S catre F - conform traducerii: "pentru taxele profesionale in legatura cu consilierea in problemele legate de X asa cum sunt detaliate: onorarii, taxe pentru fotocopii, faxuri, cercetare, telefon, bilet de calatorie".

-pentru factura din 24.09.2001: invoice din 13.09.2001, referitor la F , din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document , cum ar fi : revizuri si redactari de documente, conferinte prin telefon, traduceri etc.

-pentru factura din 17.09.2001: invoice din 20.08.2001 emisa de S catre F - conform traducerii: "pentru taxele profesionale in legatura cu consilierea in problemele legate de X asa cum sunt detaliate onorarii, taxe pentru fotocopii, cercetare, bilet calatorie.

-pentru factura din 22.10.2001: invoice din 30.09.2001 - conform traducerii - referitor la F , din care reies detaliile privind onorariile pentru serviciile prestate de catre diverse persoane mentionate pe document, cum ar fi: conferinte prin telefon, revizuri si pregatiri de documente, revizuri e-mail-uri, traduceri etc.

Echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

Pe baza documentelor prezentate de societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor refacturate de P SUA catre X O1, prin facturile externe mentionate, nu poate fi stabilita realitatea acestor prestari de servicii, neexistind documente prin care sa se confirme si sa se constate efectuarea lor, pentru X O1, respectiv concretizarea si materializarea serviciilor facturate, cu atat mai mult cu cit se face mentiunea pe facturile emise de P: "note de plata pentru F si S".

Analizind documentele anexate, respectiv facturile externe ale prestatorilor si anexele aferente s-a constatat ca destinatia acestora este Grupul X sau B Company, in legatura cu tranzactia efectuata la data de 10 august 2001, "prin care se retine ca partile implicate sunt Banca si O in calitate de vinzatori, pe de o parte si G in calitate de cumparator pe de alta parte cu privire la cesionarea imprumutului contractat initial de la BANCA si O, fara a se putea face dovada faptului ca aceste servicii au fost prestate pentru X O1, cu atat mai mult cu cit nu exista o cuantificare a acestor servicii - nu se stabilesc tarifele practicate de acestia astfel incit sa se poata constata ca sumele facturate au fost corect stabilite, orice relatie comerciala trebuind sa aiba la baza documente care sa permita verificarea realizarii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate, neputindu-se verifica prestatorii externi in legatura cu prestarea acestor servicii, pentru a se putea stabili legatura cu facturile externe emise de P SUA-, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar a beneficiarului.

Contractul nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor, tarifele negociate si acceptate de parti, elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Totodata, din documentele prezentate nu au putut fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestor cheltuieli, in contractul sus mentionat fiind prevazute clauze generale, realitatea serviciilor neputind fi verificata, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1.

Deoarece contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executare a contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabileasca realitatea destinatiei acestor servicii pentru X O1, avind in vedere si faptul ca pe documentele prestatorilor se fac referiri la Grupul X sau B Company iar pe facturile de refacturare emise de P SUA se specifica: "note de plata pentru F si S ", cu atat mai mult cu cit P SUA este persoana implicata fiind actionar in societatea beneficiara, s-a stabilit ca nu pot fi admise la deductibilitate aceste cheltuieli fara o concretizare si materializare a serviciilor refacturate.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate de societate nu rezulta natura serviciilor refacturate, deoarece contractul incheiat si care sta la baza facturilor externe inregistrate initial in cont 471.13 prevede clauze generale legate de imprumutul extern, iar din documentele prezentate in sustinerea justificarii nu s-a putut stabili realitatea destinatiei corecte a acestor prestari de servicii, efectuarea lor de catre diversi prestatori straini pentru X O1, nefiind stabilite tarifele practicate de acestia, astfel incit sa se poata constata ca sumele refacturate au fost corect stabilite, avind in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit P SUA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X O1.

Deoarece agentul economic nu a prezentat alte documente in sustinerii necesitatii, realitatii si legalitatii inregistrarii pe cheltuieli s-a solicitat directorului economic sa precizeze ce argumente - documente prezinta in sustinerea deductibilitatii acestei sume, reprezentind "cheltuieli juridice", inregistrata in contabilitate in cont 628.13.

Prin raspunsul formulat in nota explicativa se precizeaza urmatoarele: "in anul 2001 s-a inregistrat in contul 471.13 valoarea facturilor emise de catre P si reprezentind refacturarea costurilor aferente refinantarii, cu serviciile juridice achitate catre avocatii angajati de societatea finantatoare F conform cu contractul de finantare din

2001 între G, F și X, prin care se cesionează împrumutul inițial de la BANCA și O către G și F”.

Echipa de inspecție fiscală nu și-a însușit punctul de vedere formulat prin nota explicativă a directorului economic și a constatat că agentul economic nu a prezentat un contract scris încheiat în vederea susținerii legalității și realității cheltuielilor juridice înregistrate pe costuri, iar din documentele prezentate și menționate mai sus nu s-a putut stabili că aceste servicii au fost prestate pentru X O1, destinația acestora fiind pentru "X - B Company", și a stabilit suma ca fiind cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil conform prevederilor Legii 414/2002, art.9 alin.7 lit.s.

Prin analogie, în susținerea celor stabilite mai sus se menționează că prin actul de control anterior -Procesul verbal din 05.06.2001 încheiat de către inspectori din cadrul D.C.F J1, în care sunt menționate constatările controlului efectuat pentru perioada 1998 - 2000, la capitolul privind impozitul pe profit se face referire la nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor reprezentând "servicii juridice legate de refinanțare" înregistrate pe costuri de către agentul economic în anul 2001 și care reprezintă servicii juridice prestate de către avocați din Marea Britanie și SUA în favoarea X și refacturate de către P SUA.

Acest aspect a făcut obiectul contestației formulate de către X O1 și urmare careia prin decizia din 26.04.2002 emisă de Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S C X2 S.A pentru cheltuieli juridice. Prin decizie s-a reținut că nu se poate justifica necesitatea serviciilor juridice prestate de avocați din Marea Britanie și SUA pentru SC X2 S.A.

Se precizează că inițial a existat un litigiu internațional între BANCA, O și X ANGLIA pentru plata sumelor datorate în baza unui contract de furnizare datat 29 iulie 1994, prin care BANCA și O au acordat în anul 1994 lui X O1 un credit indolari SUA.

Prin tranzacția de la data de 10 august 2001 se reține că părțile implicate sunt Banca (BANCA) și O (O) în calitate de vânzatori, pe de o parte și G în calitate de cumpărător pe de altă parte. Tranzacția de la 10 august 2001, care a soluționat litigiul constă în preluarea de către G a participării BANCA la ul social al SC X2 O1, a creditului acordat de BANCA și O, astfel ca " implicarea X2 O1 în litigiul internațional care a fost soluționat prin tranzacție la data de 10 august 2001 constă în faptul că acționarul majoritar X ANGLIA nu a returnat conform delegării, creditele contractate, din sumele datorate societății X2 O1 pentru marfa livrată, astfel ca BANCA și O au vândut participația la ul social al X2 O1 precum și creditele nerambursate în totalitate cu

dobinzile aferente catre G. Cheltuielile de natura juridica au un regim diferit, ele putand fi recuperate pe calea instantei, iar suportarea lor de catre partea care a cazut in pretentii reprezinta o solutie fireasca, conform art 274 alin.1 din Codul de procedura civila, deoarece aceasta a fost in culpa procesuala determinind prin atitudinea sa in proces aceste cheltuieli.

d. Referitor la amortizarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare:

SC X SRL O1 a inregistrat amortizarea aferenta cheltuielilor de cercetare dezvoltare. Initial aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 203, in anii 2000 si 2001, pe baza facturilor externe emise in acest sens de X ANGLIA conform contractului incheiat in anul 2001.

In sustinerea inregistrarii cheltuielilor cu amortizarile agentul economic a prezentat contractul pentru serviciile de cercetare dezvoltare - traducere datata 17 octombrie 2001; documente de corespondenta; situatii de transfer emise de catre X ANGLIA.

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin contractul cadru, incheiat in anul 2001 pentru serviciile de cercetare dezvoltare se mentioneaza ca X ANGLIA este de acord sa ofere ajutor in dezvoltarea noilor produse, procese si aplicatii pe baza cererii SC X O1, intrucit aceasta din urma nu dispune de personal cu experienta si calificare in acest domeniu. In acest contract se fac referiri la costul estimat al dezvoltarii unor produse care fac obiectul activitatii de cercetare dezvoltare.

S-a constatat ca serviciile in cauza sunt descrise sumar si nu in detaliu, contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fii verificati prestatorii in legatura cu natura cheltuielilor, in contract fiind prevazute clauze generale, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1. Contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa

stabilasca cuantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca prestatorul este actionar in societatea beneficiara.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca pentru aceste cheltuieli de cercetare dezvoltare, amortizarea sa fie deductibila la calculul profitului impozabil.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate nu se poate stabili natura cheltuielilor inregistrate ca privind cercetarea dezvoltarea, deoarece contractul incheiat prevede clauze generale, iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili realitatea prestarii serviciilor, astfel incat sa se poata constata ca sumele facturate au fost corect stabilite, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare cu atit mai mult cu cit X Anglia este actionar la SC X O1, iar contravaloarea acestor facturi externe este neachitata la data prezentei inspectii fiscale.

In completarea celor de mai sus se precizeaza faptul ca prin procesul verbal de control din 05.06.2001 incheiat de consilieri din cadrul D.G.F.P J1, in care sunt mentionate rezultatele verificarii anterioare cu privire la impozitul pe profit, inclusiv anul 2000, se specifica, ca agentul economic a inregistrat in evidentele contabile, pe cheltuieli de cercetare dezvoltare in baza unor facturi externe emise de catre X Anglia.

Prin procesul verbal de control mentionat se stabileste ca aceste facturi nu au o explicatie comerciala, neexistind o comanda sau un contract ferm incheiat in acest sens, X ANGLIA fiind o societate care are doar calitatea de actionar la X2 S.A, astfel ca orice relatie comerciala intre cele doua societati trebuie sa se desfasoare pe principii comerciale, avind la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii, necesitatii operatiunilor si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Procesul verbal din 05.06.2001 a facut obiectul contestatiei formulate de catre S C X SRL, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice in 13.07.2001, solutionata prin decizia din 26.04.2002 emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor, contestatia fiind respinsa ca nefondata.

In decizia din 26.04.2002 se mentioneaza la pagina 14 " documentele prezentate in completarea contestatiei in scopul justificarii cheltuielilor de management... constau in anexele la factura din 31.10.2000, care fac referiri la "potentiale afaceri", la utilizarea unui laborator special, la costurile pentru R care au fost trecute in contul X2 intrucit X continua sa lucreze impreuna cu R ... "

Urmare celor constatate echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarile, acestea fiind nedeductibile in conformitate cu art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003.

Anul 2005

a. Referitor la cheltuielile privind deplasarile:

Societatea a inregistrat in contul 625.1 contravaloarea biletelor de avion pentru deplasari externe, in baza facturilor emise de SC T J1, in care sunt inscise numele persoanelor care au beneficiat de transport, respectiv administratorul societatii si salariati.

In conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si cheltuielile de transport si cazare in tara si in strainatate efectuate de catre salariati si administratori, in cazul in care contribuabilul realizeaza profit in exercitiul curent si/sau din anii precedenti. Organele de inspectie fiscala au invocat si pct.28 din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal si avind in vedere ca agentul economic a realizat la 31.12.2005 pierdere contabila si rezultatul reportat aferent anilor precedenti este tot pierdere, conform debitului contului 117, au stabilit ca fiind nedeductibila fiscal suma respectiva conform art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003

b. Referitor la amortizarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare:

SC X SRL O1 a inregistrat amortizarea aferenta cheltuielilor de cercetare dezvoltare. Initial aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 203, in anii 2000 si 2001, pe baza facturilor externe emise in acest sens de X ANGLIA conform contractului incheiat in anul 2001. Agentul economic a prezentat contractul pentru serviciile de cercetare dezvoltare - traducere datata 17 octombrie 2001; documente de corespondenta; situatii de transfer emise de catre X ANGLIA.

Echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin contractul cadru, incheiat in anul 2001 pentru serviciile de cercetare dezvoltare se mentioneaza ca X ANGLIA este de acord sa ofere ajutor in dezvoltarea noilor produse, procese si aplicatii pe baza cererii SC X O1, intrucit aceasta din urma nu dispune de personal cu experienta si calificare in acest domeniu. In acest contract se fac referiri la costul estimat al dezvoltarii unor produse care fac obiectul activitatii de cercetare dezvoltare.

S-a constatat ca serviciile in cauza sunt descrise sumar si nu in detaliu, contractul sus mentionat nu contine elemente care sa

definaasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fii verificati prestatorii in legatura cu natura cheltuielilor, in contract fiind prevazute clauze generale, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1. Contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabilasca quantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca prestatorul este actionar in societatea beneficiara.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca pentru aceste cheltuieli de cercetare dezvoltare, amortizarea sa fie deductibila la calculul profitului impozabil.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate nu se poate stabili natura cheltuielilor inregistrate ca privind cercetarea dezvoltarea, deoarece contractul incheiat prevede clauze generale, iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili realitatea prestarii serviciilor, astfel incat sa se poata constata ca sumele facturate au fost corect stabilite, avand in vedere ca orice relatie comerciala trebuie sa aiba la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii operatiei si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare cu atat mai mult cu cit X anglia este actionar la SC X O1, iar contravaloarea acestor facturi externe este neachitata la data prezentei inspectii fiscale.

In completarea celor de mai sus se precizeaza faptul ca prin procesul verbal de control din 05.06.2001 incheiat de consilieri din cadrul D.G.F.P J1, in care sunt mentionate rezultatele verificarii anterioare cu privire la impozitul pe profit, inclusiv anul 2000, se specifica, ca agentul economic a inregistrat in evidentele contabile, pe cheltuieli de cercetare dezvoltare in baza unor facturi externe emise de catre X Anglia.

Prin procesul verbal de control mentionat se stabileste ca aceste facturi nu au o explicatie comerciala, neexistind o comanda sau un contract ferm incheiat in acest sens, X ANGLIA fiind o societate care are doar calitatea de actionar la X2 S.A, astfel ca orice relatie

comerciala intre cele doua societati trebuie sa se desfasoare pe principii comerciale, avind la baza documente care sa poata permite verificarea realitatii, necesitatii operatiunilor si modul de cuantificare a serviciilor prestate. Procesul verbal din 05.06.2001 a facut obiectul contestatiei formulate de catre S C X SRL, inregistrata la Ministerul Finantelor Publice in 13.07.2001, solutionata prin decizia din 26.04.2002 emisa de Directia Generala de solutionare a contestatiilor, contestatia fiind respinsa ca nefondata.

In decizia din 26.04.2002 se mentioneaza la pagina 14 " documentele prezentate in completarea contestatiei in scopul justificarii cheltuielilor de management... constau in anexele la factura din 31.10.2000, care fac referiri la "potentiale afaceri", la utilarea unui laborator special, la costurile pentru R care au fost trecute in contul X2 intrucit X continua sa lucreze impreuna cu R ... "

Urmare celor constatate echipa de inspectie fiscala a stabilit ca agentul economic a inregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarile, acestea fiind nedeductibile in conformitate cu art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003.

c. Referitor la cheltuielile de protocol:

Agentul economic a luat in calcul la determinarea rezultatului fiscal al anului 2005 cheltuieli de protocol raportate prin declaratia privind impozitul pe profit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

S-a constatat ca agentul economic a inregistrat pe cheltuieli de protocol contravaloarea unor mese de protocol, organele de inspectie fiscala stabilind ca nedeductibila aceasta suma in conformitate cu prevederile art.21 alin.3 din Legea nr.571/2003, conform carora deductibilitatea cheltuielilor de protocol este limitata la cota de 2 % aplicata asupra diferentei dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decit cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit.

Anul 2006

a. Referitor la cheltuielile de protocol:

Agentul economic a luat in calcul la determinarea rezultatului fiscal al anului 2006 cheltuieli de protocol raportate prin declaratia privind impozitul pe profit ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal.

Din verificarea efectuata s-a stabilit ca fiind nedeductibila la calculul profitului impozabil suma in cauza, in conformitate cu prevederile Legii 571/2003, art.21 alin.3.

b. Referitor la amortizarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare:

SC X SRL O1 a inregistrat amortizarea aferenta cheltuielilor de cercetare dezvoltare. Initial aceste cheltuieli au fost inregistrate in contul 203, in anii 2000 si 2001, pe baza facturilor externe emise in acest sens de X ANGLIA conform contractului incheiat in anul 2001. In sustinerea inregistrarii amortizarii agentul economic a prezentat contractul pentru serviciile de cercetare dezvoltare - traducere dataata 17 octombrie 2001; documente de corespondenta; situatii de transfer emise de catre X ANGLIA.

Echipe de inspectie fiscala a constatat faptul ca prin contractul cadru, incheiat in anul 2001 pentru serviciile de cercetare dezvoltare se mentioneaza ca X ANGLIA este de acord sa ofere ajutor in dezvoltarea noilor produse, procese si aplicatii pe baza cererii SC X O1, intrucit aceasta din urma nu dispune de personal cu experienta si calificare in acest domeniu. In acest contract se fac referiri la costul estimat al dezvoltarii unor produse care fac obiectul activitatii de cercetare dezvoltare.

S-a constatat ca serviciile in cauza sunt descrise sumar si nu in detaliu, contractul sus mentionat nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor contractate si efectuate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele si eficienta serviciilor prestate, tarifele negociate si acceptate de parti elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate in vederea facturarii si achitarii acestora de catre beneficiar.

Din documentele prezentate nu au putut fi verificati prestatorii in legatura cu natura cheltuielilor, in contract fiind prevazute clauze generale, neexistind documente care sa confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cit X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X SRL O1. Contractul nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executarea contractului, nu definesc concret in ce au constat serviciile, termenele la care sau realizat, tarifele negociate de parti, astfel incit organul de control sa fie in masura sa stabilasca quantumul acestora in vederea facturarii, avind in vedere si faptul ca prestatorul este actionar in societatea beneficiara.

Simpla incheiere a contractului nu reprezinta o conditie suficienta ca pentru aceste cheltuieli de cercetare dezvoltare, amortizarea sa fie deductibila la calculul profitului impozabil.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit ca din documentele prezentate nu se poate stabili natura cheltuielilor inregistrate ca privind cercetarea dezvoltarea, deoarece contractul incheiat prevede clauze

generale, iar din documentele prezentate nu s-a putut stabili realitatea prestării serviciilor, astfel încât să se poată constata că sumele facturate au fost corect stabilite, având în vedere că orice relație comercială trebuie să aibă la bază documente care să poată permite verificarea realității operației și modul de cuantificare a serviciilor prestate. Facturile externe au fost acceptate la plată fără o documentație de control corespunzătoare cu atât mai mult cu cât X Anglia este acționar la SC X O1, iar contravaloarea acestor facturi externe este neachitată la data prezentei inspecției fiscale.

În completarea celor de mai sus se precizează faptul că prin procesul verbal de control din 05.06.2001 încheiat de consilieri din cadrul D.G.F.P J1, în care sunt menționate rezultatele verificării anterioare cu privire la impozitul pe profit, inclusiv anul 2000, se specifică, că agentul economic a înregistrat în evidențele contabile, pe cheltuieli de cercetare dezvoltare în baza unor facturi externe emise de către X Anglia.

Prin procesul verbal de control menționat se stabilește că aceste facturi nu au o explicație comercială, neexistând o comandă sau un contract ferm încheiat în acest sens, X ANGLIA fiind o societate care are doar calitatea de acționar la X2 S.A, astfel că orice relație comercială între cele două societăți trebuie să se desfășoare pe principii comerciale, având la bază documente care să poată permite verificarea realității, necesității operațiilor și modul de cuantificare a serviciilor prestate. Procesul verbal din 05.06.2001 a făcut obiectul contestației formulate de către S C X SRL, înregistrată la Ministerul Finanțelor Publice în 13.07.2001, soluționată prin decizia din 26.04.2002 emisă de Direcția Generală de soluționare a contestațiilor, contestația fiind respinsă ca nefondată.

În decizia din 26.04.2002 se menționează la pagina 14 " documentele prezentate în completarea contestației în scopul justificării cheltuielilor de management... constau în anexele la factura din 31.10.2000, care fac referiri la "potentiale afaceri", la utilizarea unui laborator special, la costurile pentru R care au fost trecute în contul X2 întrucât X continua să lucreze împreună cu R ... "

Urmare celor constatate echipa de inspecție fiscală a stabilit că agentul economic a înregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizările, acestea fiind nedeductibile în conformitate cu art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, care au stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată,

invocate de contestator si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

In ceea ce priveste sustinerea societatii potrivit careia impozitul pe profit aferent perioadei 2003-2004 a mai fost supus controlului, fiind incheiat un raport de inspectie fiscala in data de 26.05.2006, astfel ca prin emiterea deciziei de impunere din 2008 au fost incalcate prevederile art.105 alin 3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, privind efectuarea o singura data a inspectiei fiscale pentru fiecare obligatie fiscala si pentru fiecare perioada supusa impozitarii, se retine ca dupa cum rezulta din procesul verbal incheiat in 15.07.2008 de reprezentantii Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, acestia au efectuat o verificare la fata locului in vederea stabilirii existentei unui raport de inspectie fiscala intocmit in data de 26.05.2006 la SC X SRL, astfel cum se afirma in contestatia societatii.

Conform acestui proces verbal, societatea a prezentat un document reprezentand raportul de inspectie fiscala datat 26.05.2006, fara ca acesta sa aiba in scris un numar de inregistrare la Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, nesemnat de organele de inspectie fiscala, neinregistrat la societate si necomunicat societatii.

Ca urmare, se retine ca raportul de inspectie fiscala la care face trimitere societatea nu a fost incheiat, nefiind insusit de organele de inspectie fiscala si nefiind emisa decizie de impunere sau de nemodificare a bazei de impunere si in raport de dispozitiile art.41 si urmatoarele din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, acesta nu are natura juridica a unui act administrativ, astfel ca se va respinge ca neintemeiata exceptia invocata de societate cu privire la dubla verificare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2003-31.12.2004.

III.1. Referitor la cheltuielile privind deplasările, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor privind deplasările, in conditiile in care societatea nu prezinta documente din care sa rezulte efectuarea deplasărilor in interesul societatii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2005

In fapt, societatea a inregistrat cheltuieli de deplasare, in anii 2003, 2004 si 2005, in baza facturilor fiscale emise de diversi prestatori, reprezentand deplasari efectuate cu avionul in strainatate, inchiriere aparate de zbor si cheltuieli aferente - asigurare elicopter. Conform

explicatiilor date de reprezentantul societatii organelor de inspectie fiscala, deplasarile au fost efectuate de managerii firmei in SUA si Anglia, la *“diferite sedinte, intalniri, la care trebuie sa fie prezenti toti managerii din intregul grup”*.

Prin raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere contestate, s-a constatat neprezentarea de catre contribuabil a documentelor din care sa rezulte locul si scopul deplasarilor, respectiv faptul ca nu s-a facut dovada efectuarii acestora in interes de serviciu, stabilindu-se ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind deplasarea efectuata cu avionul, in baza prevederilor art.9 alin.1 si art.9 alin.7 lit.j din Legea nr.414/2002.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor cu deplasarea in strainatate (SUA, UK, China etc) a administratorului unic si directorului general al societatii, in timp ce pentru ceilalti salariatii au fost admise ca deductibile cheltuielile privind deplasarea in strainatate, precum si faptul ca in lipsa unui departament de marketing si aprovizionare, a fost necesar ca administratorul unic al societatii sa efectueze deplasari lunare in strainatate pentru discutarea strategiilor de aprovizionare cu materii prime, de marketing si calitate, precum si pentru analiza lunara a activitatii.

In drept, art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002, aplicabila pana la 31.12.2003, prevede:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.”, iar conform art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002:

“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

c) suma cheltuielilor cu indemnizatia de deplasare acordata salariatilor, pentru deplasari în tara si în strainatate, care depaseste de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice; [...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii[...]”

Pct.9.7 din Hotararea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, prevede:

“Cheltuielile de transport si de cazare, ocazionate de deplasarea în tara si în strainatate a salariatilor în interes de serviciu, nu intra sub incidenta art.9 alin.(7) lit.c) din lege, ele fiind deductibile pe baza de documente justificative.”

Art.21 din Legea nr.571/2003, aplicabila de la 01.01.2004, prevede:

“(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: [...]

e) cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, în cazul în care contribuabilul realizează profit în exercitiul curent și/sau din anii precedenți;

Referitor la această prevedere, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 se precizează:

“28. Analiza în vederea acordării deductibilității cheltuielilor de transport și cazare în țară și străinătate, efectuate de către salariați și administratori, se efectuează pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Profitul în exercitiul curent reprezintă rezultatul contabil cumulat al lunii, respectiv trimestrului, după caz, urmând a se efectua regularizări periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistrează profit contabil, cheltuielile prevăzute la art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sunt deductibile.

Art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 prevede:

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;[...].”

Astfel, pentru anul 2003, în analiza deductibilității cheltuielilor privind deplasarea în străinătate sunt aplicabile prevederile generale referitoare la deductibilitatea acelor cheltuieli care sunt aferente obținerii de venituri impozabile, în acest sens prevăzându-se obligativitatea justificării cu documente a caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de contribuabil.

Pentru perioada 2004-2005, deductibilitatea cheltuielilor de transport efectuate de salariați și administratorii societăților comerciale este condiționată în egală măsură de justificarea cu documente a caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de contribuabil, respectiv de efectuarea deplasărilor în scopul realizării de venituri, în acest sens adăugându-se și condiția ca societatea să înregistreze profit în exercitiul curent, cumulat cu rezultatul reportat.

Această din urmă condiție, chiar dacă ar fi îndeplinită de societate, astfel cum susține aceasta, urmare măsurilor dispuse cu ocazia inspecției fiscale, nu este suficientă, fiind necesară prezentarea

documentelor de natura sa justifice scopul economic al deplasarii. Este de presupus ca legiuitorul nu a inteles sa acorde in mod neconditionat deductibilitatea cheltuielilor de deplasare pana la limita egalizarii cheltuielilor totale cu veniturile impozabile, o astfel de interpretare netinand seama de conditia generala ca orice cheltuiala sa fie aferenta veniturilor.

In cauza, pentru deplasările efectuate lunar in strainatate -SUA, China, Anglia etc-, care presupun cheltuieli substantiale, inclusiv efectuarea de curse charter, cu atat mai mult se impune prezentarea unor astfel de documente.

La dosarul cauzei contestatoarea a depus facturi din care rezulta contravaloarea cheltuielilor de transport efectuate de societate prin administratorul unic, fara sa prezinte ordinele de deplasare din care sa rezulte pentru fiecare din deplasările efectuate scopul efectuării, destinatia, durata, ziua plecării/sosirii, cheltuielile decontate si documentele prezentate in acest sens, alte documente privind deplasarea efectuata: taxe de participare, contracte incheiate etc.

In ceea ce priveste sustinerea societatii conform carora prezentarea ordinelor de deplasare nominale este obligatorie doar in cazul institutiilor publice, regiilor autonome si societatiilor comerciale cu integral sau majoritar de stat, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei, societatea nefacand trimitere la prevederea legala care sa confirme aceasta ipoteza, in plus, legiuitorul prevazand in mod explicit necesitatea justificarii serviciilor inregistrate, pe baza de documente, fara sa faca distinctie intre obligatiile contribuabililor, in functie de specificul activitatii acestora sau calitatea persoanelor care efectueaza deplasarea, fiind aplicabil principiul de drept potrivit caruia *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

In mod eronat societatea sustine faptul ca in acceptiunea Legii contabilitatii nr.82/1991 ordinul de deplasare nu reprezinta document justificativ, atat acesta, cat si *ordinul de deplasare (delegatie) în strainatate*, fiind incluse in Anexa 2 "*Nomenclatorul si normele de întocmire si utilizare a registrelor si formularelor financiar-contabile, comune pe economie, care nu au regim special de înscriere si numerotare*" din Ordinul ministrului finantelor publice nr.1850/2004 *privind registrele si formularele financiar-contabile*, cat si in Ordinul ministrului finantelor publice nr.425/1998 emis in baza art.2 din Hotararea Guvernului nr.831/1997 *pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora*.

In ceea ce priveste prevederile art.21 alin.2 lit.e din Legea nr.571/2003, invocate de societate in sustinerea deductibilitatii cheltuielilor cu deplasarea, aferente anului 2005, se retine ca in

aplicarea acestor prevederi, Hotararea Guvernului nr.44/2004 precizeaza: *“Analiza în vederea acordarii deductibilitatii cheltuielilor de transport si cazare în tara si strainatate, efectuate de catre salariati si administratori, se efectueaza pe baza rezultatului contabil curent, respectiv reportat. Rezultatul contabil curent reprezinta soldul contului “Profit si pierdere” la nivel de luna, respectiv trimestru, dupa caz, urmând a se efectua regularizari periodice. În cazul în care, prin cumularea rezultatului curent cu cel reportat, contribuabilul înregistreaza profit contabil, cheltuielile prevazute la art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal sunt deductibile. Profitul din anii precedenti reprezinta soldul contului “Rezultatul reportat” la data de 31 decembrie a anului anterior anului curent, indiferent de natura conturilor analitice.”* Astfel, analiza deductibilitatii cheltuielilor de deplasare se face, pe de o parte, pe baza documentelor care sa justifice efectuarea cheltuielilor in scopul realizarii de venituri - conditie, dupa cum s-a aratat, neindeplinita de societate. Pe de alta parte, deductibilitatea este conditionata si de rezultatul contabil al societatii, acesta neputand fi modificat in urma inspectiei fiscale, in mod eronat societatea invocand faptul ca urmare controlului a fost stabilit profit fiscal pentru anul 2005. Astfel, legiuitorul se refera la inregistrarea de profit contabil calculat, in sensul Legii nr.82/1991 ca diferenta dintre totalul veniturilor si cheltuielilor, si nu la profitul fiscal, adica profitul supus impozitarii, stabilit prin declaratia de impozit pe profit.

Avand in vedere prevederile de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile privind deplasarea, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

III.2. Referitor la cheltuielile de refinantare si juridice, 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 cheltuieli de refinantare si juridice, in conditiile in care pentru respectivele servicii societatea nu prezinta contracte incheiate cu prestatorii si documente in masura sa justifice prestarea efectiva, iar serviciile au fost facturate de prestatori catre terte companii si refacturate catre contestatoarea SC X SRL.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2004

In fapt, intre S.C. X S.R.L., fosta SC X2 SA in calitate de debitor, si G - SUA, in calitate de creditor, a fost incheiat in data de 19.03.2002 un contract de imprumut.

In *Preambulul* acestuia se arata faptul ca in anul 1994 S.C. X S.R.L. a imprumutat de la BANCA si de la O sume in dolari SUA.

Creditorul a achizitionat in anul 2001, de la BANCA si O “toate drepturile, beneficiile si pretentiile BANCA si O decurgand din sau avand legatura cu Contractul Initial de Imprumut BANCA, cu Contractul Initial de Imprumut O [...]”.

De asemenea, prin contractul de imprumut din 19.03.2002 - pagina 4 a fost definit “*Imprumutul*” ca reprezentand suma compusa din transa din imprumut purtatoare de dobanda fixa, transa din imprumut purtatoare de dobanda variabila si transa din imprumut nepurtatoare de dobanda.

Societatea a inregistrat cheltuieli in legatura cu serviciile de refinantare si serviciile juridice aferente refinantarii, in anii 2003 si 2004.

Cu privire la cheltuielile de refinantare aferente anului 2003 si anului 2004:

In baza contractului de imprumut mentionat, societatea a inregistrat diferenta dintre imprumutul acordat prin contract si suma aferenta *Contractelor initiale de imprumut* cu BANCA si O, in contul 471 Cheltuieli inregistrate in avans. Aceasta suma societatea a repartizat-o si inregistrat-o in anii 2003 si 2004, pe cheltuieli - 628 Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti.

Conform notei explicative a reprezentantului societatii, “la 31.12.2001 noul contract de imprumut cu G stabilea ca suma datorata la BANCA si O a fost cesionata de catre noul imprumutator pentru o suma mai mare; diferenta reprezinta cheltuieli de refinantare. Pentru inregistrarea acestei diferente s-a folosit nota contabila : 471.12 = 162.

Conform raportului de inspectie fiscala - paginile 13 si 36 - care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 03.06.2008, s-a constatat faptul ca pentru sumele inregistrate de societate ca reprezentand cheltuieli de refinantare, contractul de imprumut nu se poate constitui ca document primar, iar documentele prezentate nu atesta punerea in executare a serviciilor, nu definesc in ce au constat cheltuielile de refinantare. De asemenea s-a constatat ca in conformitate cu acordul de imprumut, diferenta respectiva este inclusa in totalul *Imprumutului* contractat de la G.

Prin contestatia formulata - pagina 7 - societatea arata ca in conditiile in care Contractele initiale de imprumut cu BANCA si O nu au fost rambursate la termen, urmare investitiilor efectuate, SC X SRL, prin firmele ce fac parte din acelasi grup, a apelat la ajutorul celor mai bune societati de avocatura si consultanta, in vederea negocierii si incheierii de contracte de cesiune de creante intre creditorii initiali si alte companii.

Astfel, s-a asigurat refinantarea societatii prin incheierea unor noi contracte de imprumut, cu dobanzi mai avantajoase.

Cu privire la cheltuielile de refinantare aferente anului 2003 si anului 2004:

Societatea a inregistrat in contul 471 Cheltuieli inregistrate in avans contravaloarea facturii externe din 13.04.2002 emisa de X ANGLIA. Aceasta suma societatea a repartizat-o si inregistrat-o in anii 2003 si 2004 pe cheltuieli - 628 Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti.

Din traducerea legalizata a facturii externe din 13.04.2002, aflata la dosar - pagina 209- reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de costurile juridice platite de catre X ANGLIA in numele X O1. Conform notei explicative a reprezentantului societatii, *"in octombrie 2002 s-a inregistrat in cont 471.15, obligatia de plata catre firma de avocatura TJ, a costurilor aferente refinantarii de catre G, care se descarca pe cheltuiala cont (628.13) pe perioada imprumutului de 5 ani."*

Conform raportului de inspectie fiscala - paginile 16 si 39 - care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, s-a constatat faptul ca societatea nu a prezentat contractul incheiat cu firma de avocatura TJ, iar din documentele prezentate nu rezulta natura serviciilor refacturate si prestarea efectiva a acestora.

Prin contestatia formulata - pagina 9 paragraful 4 - societatea arata ca serviciile facturate creditorului au fost contractate de X ANGLIA si refacturate de aceasta, catre beneficiarul SC X SRL.

Cu privire la cheltuielile de refinantare aferente anului 2004:

Societatea a inregistrat in contul 471 Cheltuieli inregistrate in avans contravaloarea facturii externe din 28.11.2003 emisa de X ANGLIA. Aceasta suma societatea a inregistrat-o in anii 2003 si 2004, pe cheltuieli - 628 Cheltuieli privind alte servicii prestate de terti.

Din traducerea legalizata a facturii externe din 28.11.2003, aflata in copie la dosar - pagina 171- reiese ca s-au refacturat de catre X ANGLIA, cheltuieli legate de onorariile juridice platite firmei GC Anglia de catre X ANGLIA, in numele X O1. Conform notei explicative a reprezentantului societatii, *"in anul 2003 s-a inregistrat in cont 471.17, valoarea facturii din 28.11.2003 emisa de X ANGLIA si reprezentind valoarea costurilor cu serviciile Firmei de avocati C din Romania, care s-au ocupat cu redactarea si inregistrarea contractelor de garantare ca parte a noului contract de refinantare cu GC. Din contul 471.17 s-au descarcat pe cheltuieli (628.13) sume in 2003 in 2004. Am prezentat contractul de refinantare unde se specifica ca orice cheltuiala a*

finantatorului se recupereaza de la "imprumutat" si contractul de gaj intre GC si X."

Conform raportului de inspectie fiscala - paginile 20 si 43 - care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, s-a constatat faptul ca din contractul de imprumut nu rezulta elementele care sa defineasca natura prestatilor, iar documentele prezentate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor. De asemenea, s-a constatat ca GC a refacturat serviciile catre X ANGLIA, fara a se putea detalia, in lipsa unei cuantificari a serviciilor aferente SC X SRL, cheltuiala care ii revine acesteia.

Cu privire la cheltuielile juridice aferente anilor 2003 si 2004:

Societatea a inregistrat in contul 471 Cheltuieli inregistrate in avans contravaloarea facturilor externe emise de catre P SUA, respectiv facturile din 22.08.2001, din 30.08.2001, din 24.09.2001, din 17.09.2001 si din 22.10.2001.

Din traducerea legalizata a facturilor externe, aflata la dosar - paginile 102, 79, 165, 151 si 147 - reiese ca acestea reprezinta "*note de plata pentru S*".

Conform notei explicative a reprezentantului societatii, "in anul 2001 s-a inregistrat in contul 471.13 valoarea facturilor emise de catre P si reprezentand refacturarea costurilor aferente refinantarii, cu serviciile juridice achitate catre avocatii angajati de societatea finantatoare F conform cu contractul de finantare din 2001 intre G, F si X, prin care se cesioneaza imprumutul initial de la BANCA si O catre G si F".

Conform raportului de inspectie fiscala - paginile 23 si 46 - care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, s-a constatat faptul ca din documentele prezentate nu rezulta natura serviciilor refacturate, iar societatea nu a prezentat contractele incheiate cu prestatorii si alte documente care sa sustina necesitatea si legalitatea serviciilor.

Prin contestatia formulata se arata ca sumele reprezinta contravaloarea serviciilor privind pregatirea contractelor de refinantare a imprumutului, a contractului de restructurare, precum si a contractelor de gaj si ipoteci, iar fisele de prestatii aferente serviciilor avocatale dovedesc prestarea efectiva a serviciilor.

In drept, pentru anul 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”.

Pentru perioada 01.01.2004-31.12.2004 sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte” si cele ale pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

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

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în 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 întreaga 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 efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”

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 documentelor prezentate de societate se retin urmatoarele:

Referitor la cheltuielile de refinantare inregistrate de societate in anii 2003, respectiv cheltuielile inregistrate de societate in anul 2004:

Societatea nu prezinta contractele incheiate cu societatile de avocatura si consultanta la care face trimitere in contestatie, din care sa rezulte, *termene de executie, serviciile prestate si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului*, carora sa le fie anexate facturi emise de prestatori, iar cu privire la justificarea prestarii serviciilor de intermediere in scopul refinantarii, nu sunt prezentate nici un fel de documente situatii de lucrari, rapoarte de lucru etc.

De altfel, legiuitorul nu distinge posibilitatea inregistrarii contractului incheiat cu prestatorul de o alta entitate. Or, prin faptul ca valoarea cheltuielilor de refinantare reprezentand diferenta fata de imprumutul initial a fost inclusa in imprumutul total acordat, ar rezulta ca G - USA a platit diferenta prestatorilor, in numele SC X SRL, caz in care dupa cum s-a aratat, in lipsa unui contract incheiat direct cu prestatorii, contestatoarea nu indeplineste conditiile exprese prevazute de lege in vederea deducerii cheltuielilor cu serviciile.

Chiar daca societatea a apelat la companii din cadrul grupului, in vederea identificarii celor mai bune societati de avocatura si consultanta, care sa intermedieze negocierile pentru refinantare - transfer creante, acest fapt nu justifica neincheierea contractului direct cu SC X SRL, societate care pretinde ca a efectuat cheltuiala. Mai mult, societatea nu prezinta nici facturi emise catre creditorul G sau orice societate din grup, din care sa rezulte ca prestatorii au facturat acestora serviciile de intermediere aferente refinantarii, iar acestea au refacturat sumele contestatoarei.

Societatea nu prezinta documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, respectiv modul de stabilire a contravalorii serviciilor in cauza, aratand ca - pagina 10 paragraful 2 din contestatie - *"ar fi fost absurd sa se inregistreze in contabilitatea X, pentru a fi prezentate organelor fiscale, documentele in temeiul carora creditorii au efectuat plata serviciilor aferente contractului de refinantare a imprumutului"*. Or, legiuitorul, prin actele normative in materia impozitului pe profit, a fost constant in a conditiona deductibilitatea cheltuielilor de management, consultanta si de prestari servicii, in

general, de existenta documentelor doveditoare, in functie de specificul prestarii, care sa permita organului fiscal sa vada modul de comensurare a acestora, in raport de valoarea de piata, mai ales ca in speta s-ar putea pune problema serviciilor in cadrul grupului, respectiv daca acestea sunt necesare si efectiv prestate. Prin urmare, cerintele legii nu sunt doar niste conditii de forma, ci au rolul de a asigura posibilitatea verificarii elementelor care tin de prestarea efectiva, necesitatea si justa comensurare a mai cu seama cand vorbim de asa-numitele "servicii intangibile".

Societatea nu prezinta nici documentele - "*contractele initiale de imprumut*" din care sa rezulte afirmatia - pagina 8 paragraful 4 din contestatie - conform careia in urma serviciilor inregistrate "*s-a asigurat refinantarea X prin incheierea unor noi contracte de imprumut, cu dobanzi mai avantajoase*".

In ceea ce priveste necesitatea serviciilor, societatea nu justifica de ce incheierea contractului si negocierea conditiilor de cesiune a creantelor nu putea fi efectuata de salariatii cu atributii juridice, angajati la societatea contestatoare.

In conditiile in care dupa cum s-a aratat, sumele in cauza au fost inregistrate fara indeplinirea conditiilor explicite prevazute de lege pentru cheltuielile privind serviciile, in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile privind refinantarea, inregistrate de societate in anii 2003 si respectiv 2004, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Se retine ca societatea nu prezinta contracte incheiate cu firma de avocatura Tj din Anglia, din care sa rezulte *termene de executie, serviciile prestate si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului*.

La dosarul cauzei - paginile 210-211- sunt anexate facturile din 31.01.2002, emise de Tj catre creditorul G, facturi din ale caror traduceri rezulta urmatoarele explicatii privind natura prestatilor:

-pentru factura din 2002: "*Servicii profesionale. In legatura cu datarea si incheierea evaluarilor pentru imprumut si garantie; evaluarilor pentru imprumutul O si garantie; noii garantii pentru imprumut; noii garantii pentru imprumutul O; noii garantii pentru facilitati de imprumut la termen; noii garantii pentru facilitati de acreditiv renoit automat; inclusiv consiliere si asistenta suplimentara diversa, toate in conformitate cu anexa.*"

-pentru factura 2002: "*Servicii profesionale. In legatura cu consilierea asupra structurarii si intocmirii urmatoarelor: facilitatile de imprumut Banca si O amendate, reformulate si consolidate; garantiile*

pentru facilitatile consolidate de imprumut; garantiile pentru facilitatile de imprumut la termen; aranjamente intercreditoare intre G, P si F . Consiliere juridica romaneasca. Plati. Curier, fax si alte servicii.”

La dosar - pagina 205 - societatea mai prezinta un fax datat 18.09.2002 prin care G ataseaza facturi in atentia B Corp, solicitand efectuarea platii direct catre prestatorul Tj, precum si factura din 13.02.2004 - pagina 209 din dosar - privind “Refacturarea cheltuielilor legate de costurile juridice platite X International” in numele SC X SRL O1, factura emisa catre aceasta din urma de X .

In consecinta serviciile au fost initial facturate de prestatorul Tj - Anglia catre creditorul societatii contestatoare, respectiv G - SUA, iar societatea nu prezinta contractul incheiat cu acesta din urma pentru serviciile inregistrate, in conformitate cu prevederile legale in materie, mai sus citate, fara ca legiuitorul sa distinga posibilitatea incheierii contractului de catre o alta entitate in numele beneficiarului.

De asemenea, societatea nu prezinta nici un fel de documente situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de refinantare, documentele mai sus mentionate nefiind de natura a justifica prestarea serviciilor.

In concluzie, pentru sumele astfel inregistrate de societate cu titlu de cheltuieli privind serviciile de refinantare, societatea nu numai ca nu indeplineste conditiile legale referitoare la incheierea in mod direct a contractului cu prestatorul si justificarea prestarii serviciilor pe baza de documente, dar din actele prezentate nu rezulta calitatea de beneficiar al serviciilor, dupa cum s-a aratat prestatorul emitand facturile catre G, serviciile fiind in final refacturate de X - Anglia catre contestatoare.

In ceea ce priveste necesitatea serviciilor, societatea nu justifica de ce prestatii de natura juridica in cauza nu putea fi efectuate de salariatii cu atributii juridice, angajati la aceasta societate.

In consecinta, avand in vedere considerentele de mai sus, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile in cauza, aferente anilor 2003 si respectiv 2004, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Dupa cum s-a aratat la prezentarea situatiei de fapt si avand in vedere nota explicativa a reprezentantului societatii, sumele in cauza reprezinta contravaloarea serviciilor firmei de avocati C din Romania, facturate catre GC Anglia si refacturate succesiv de aceasta din urma si de X ANGLIA.

Nici pentru aceste servicii contestatoarea nu prezinta, conform legii contractul incheiat cu prestatorul Cabinet individual de

avocatura C, din care sa rezulte *termene de execuție, serviciile prestate si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului.*

La dosarul cauzei sunt anexate: traducerea facturii din 28.11.2003, in copie, emisa catre SC X SRL O1 de X, pagina 171; copia contractului de consultanta juridica din 16.09.2003 - pagina 170, nepersonalizat, intre beneficiarul GC Anglia si Cabinetul individual de avocatura C, privind plata *onorarii profesionale si alte costuri si instiintarea de plata* privind aceasta din urma suma.

In consecinta serviciile au fost initial facturate de prestatorul Cabinet individual de avocatura C catre GC, fara ca legiuitorul sa distinga posibilitatea incheierii contractului de catre o alta entitate in nume propriu, dar pe seama beneficiarului.

De asemenea, societatea nu prezinta documente - situatii de lucrari, rapoarte de lucru, etc din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor.

In concluzie, pentru sumele astfel inregistrate de societate cu titlu de cheltuieli privind serviciile de consultanta juridica, societatea nu numai ca nu indeplineste conditiile legale referitoare la incheierea in mod direct a contractului cu prestatorul si justificarea prestarii serviciilor pe baza de documente, dar din actele prezentate nu rezulta calitatea de beneficiar al serviciilor, dupa cum s-a aratat prestatorul emitand facturile catre GC Anglia, serviciile fiind in final refacturate de X - Anglia catre contestatoare.

In ceea ce priveste sustinerea societatii, din nota explicativa prezentata organelor de inspectie fiscala, conform carora serviciile prestatorului au constat in redactarea si inregistrarea contractelor de garantare ca parte a contractului de refinantare cu GC, se retine ca societatea nu prezinta documente din care sa rezulte aceasta natura a serviciilor si documente care sa probeze efectuarea activitatii de redactare a contractelor de garantare.

In ceea ce priveste necesitatea serviciilor, societatea nu justifica de ce entitatea care a efectuat refinantarea - GC Anglia - a apelat, in vederea redactarii contractelor de garantare - parte a contractului de refinantare, la serviciile unei firme romanesti, respectiv Firma de avocati C de ce serviciile in cauza nu putea fi efectuate de salariatii cu atributii juridice, angajati la aceasta societate.

Faptul ca, dupa cum sustine societatea, in contractul de refinantare se mentioneaza ca orice cheltuiala a finantatorului se recupereaza de la imprumutat, respectiv imprejurarea ca serviciile sa fie platite indirect, prin cele doua firme - X ANGLIA si GC din Anglia, nu este de natura a deroga de la prevederile legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor.

In consecinta, avand in vedere considerentele de mai sus referitoare la cheltuielile de refinantare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile in cauza, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Referitor la cheltuielile juridice aferente refinantarii, inregistrate de societate in anii 2003 si 2004:

Conform notei explicative date organelor de inspectie fiscala si contestatiei formulate, serviciile in cauza au aceeași natura ca si cele aferente anilor 2003 si 2004, respectiv servicii juridice aferente cesionarii imprumutului initial de la BANCA si O si redactare contracte de gaj si ipoteci. Societatea nu prezinta contractele aferente serviciilor juridice, in conformitate cu prevederile legale in materie, mai sus citate, din care sa rezulte *termene de executie, serviciile prestate si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului*, in mod neintemeiat sustinand ca pot fi luate in considerare contracte de asistenta juridica incheiate de alte societati din grup, situatie pe care legiuitorul nu o distinge.

Cu privire la justificarea prestarii serviciilor, societatea anexeaza facturile emise de X - Divizie a B - SUA, reprezentand "*Servicii juridice S*", traducerile "*Detaliilor onorariilor pentru serviciile prestate*" si platilor suportate in numele beneficiarului. Din analiza documentelor "Detail for Fee Services Rendered" - pagina 118 si 146 din dosarul cauzei - si a traducerilor mai sus mentionate si care se refera la tariful serviciilor prestate - conferinte si discutii telefonice, revizuire si intocmire documente, se retine ca acestea se refera la creditorul F , fara sa reflecte persoana care a efectuat serviciile. De asemenea, conform respectivelor fise de prestatii, serviciile au fost prestate in cursul anului 2001. Or sumele in cauza sunt aferente serviciilor aferente anilor 2003 si 2004.

Se retine ca in mod eronat societatea sustine - pagina 10 paragraful 5 din contestatie - deductibilitatea cheltuielilor privind serviciile juridice in virtutea imprejurarii ca societatea ar fi achitat contravaloarea acestor servicii, dupa cum s-a aratat pentru acordarea cheltuielilor cu serviciile fiind necesara indeplinirea conditiilor prevazute de art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003 si pct.48 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, fara ca plata cheltuielilor cu serviciilor sa justifice deducerea acestora la calculul impozitului pe profit.

In ceea ce priveste sustinerea societatii privind achizitionarea serviciilor in baza mandatului tacit acordat firmei P SUA, se retine ca aceasta imprejurare nu este de natura de a deroga de la

prevederile legale in materia deductibilitatii cheltuielilor privind serviciile. Astfel, societatea nu prezinta contractele incheiate de mandatar in numele sau, si nici documentele de natura sa justifice prestarea efectiva a serviciilor, iar faptul ca P SUA a emis facturile catre SC X SRL O1 arata faptul ca emitentul facturilor a achitat contravaloarea serviciilor juridice in nume propriu, si nu in calitate de mandatar. De altfel, chiar daca P SUA ar fi avut calitatea de mandatar, acesta ar fi avut obligatia de a da socoteala cu privire la indeplinirea mandatului, respectiv actele juridice incheiate in numele mandantului si documentele care atesta prestarea serviciilor a caror decontare este solicitata de mandatar.

Societatea nu justifica de ce serviciile juridice in cauza nu putea fi efectuate de salariatii cu atributii juridice, angajati la SC X SRL.

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal cheltuielile, inregistrate de societate in anii 2003 si respectiv 2004, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

III.3. Referitor la amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, inregistrata de societate in anii 2003, 2004, 2005 si respectiv 2006, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acesteia la calculul profitului impozabil, in conditiile in care societatea nu face dovada punerii in executare a clauzelor prevazute in Contractul pentru serviciile de cercetare-dezvoltare incheiat cu X - Anglia.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2003 - 31.12.2006

In fapt, conform *Contractului pentru serviciile de cercetare-dezvoltare*, a carui traducere autorizata de afla in copie la dosar, X - Anglia "a fost de acord sa ofere ajutor in dezvoltarea noilor produse, noilor procese si alicatii, pentru X2 SA. X2 a trebuit sa ceara aceste servicii de la X ANGLIA datorita faptului ca nu dispunea de personal cu experienta si calificat in acest domeniu".

In perioada in perioada 28.11.2000 - 30.11.2001, societatea a inregistrat un numar de 16 facturi avand inscris "*Management fee in respect of research & development*". Din sumele astfel inregistrate societatea a dedus amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare in anii 2003, 2004, 2005 si 2006.

Organele de inspectie fiscala - paginile 29, 52, 59 si 65 din raportul de inspectie fiscala - au constatat faptul ca prin *Contractul pentru serviciile de cercetare-dezvoltare* serviciile sunt descrise sumar iar contractul nu contine elemente privind natura concreta a prestatilor, cuantificarea acestora, eficienta prestatilor. Totodata s-a constatat ca din documentele prezentate nu rezulta realitatea prestarii serviciilor,

“facturile externe fiind acceptate fara o documentatie de control corespunzatoare, cu atat mai mult cu cat X ANGLIA este parte afiliata in calitate de actionar la SC X O1, iar contravaloarea acestor facturi externe este neachitata la data prezentei inspectii fiscale.”

Societatea - pagina 11 din contestatie - arata ca a prezentat echipei de control documente de corespondenta si situatii de transfer emise de X ANGLIA catre SC X SRL, iar serviciile au fost prestate in conditiile in care aceasta din urma nu are un departament propriu de cercetare-dezvoltare, conducand la diversificarea produselor fabricate de societate - rasini schimbatoare de ioni si alte produse chimice.

In drept, pentru anul 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 desfaourare 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”.

Pentru perioada 01.01.2004-31.12.2006 sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003: in perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 din Legea nr.571/2003:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultantă, asistentă sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte” si cele ale pct.48 din Normele de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004:

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

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în 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 întreaga 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."

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 in scopul veniturilor realizate.

Din analiza *Contractului pentru serviciile de cercetare si dezvoltare*, a carui traducere legalizata se afla in copie la dosar - pagina 48 - se retin ca intemeiate constatarile organelor de inspectie fiscala - pagina 29, 52, 59 si 65 - conform carora acesta prezinta o descriere sumara a serviciilor si nu contine elemente care sa defineasca concret natura prestatiilor, cuantificarea acestora, termenele la care se analizeaza rezultatele serviciilor. Astfel, prin contract s-a prevazut dezvoltarea de noi produse de catre X International Ltd, respectiv absorbanti M; schimbator de anioni; rasina schimbatoare de cationi C; resoniu de sodiu/calciu. De asemenea, prin contract se mai prevede suma de plata lunar catre prestator.

La dosarul cauzei sunt prezentate, urmatoarele materiale in limba engleza, nepersonalizate, insumand un numar de 6 pagini: "Servicii Tehnice de Cercetare Dezvoltare/ Controlul Calitatii - 2 pagini; "Cercetare Dezvoltare/ Servicii Tehnice/ Controlul Calitatii Gelatina" - 1 pagina; corespondenta privind firma R, data 16.03.2001 - 1 pagina; "Microperle" - 2 pagini, fara ca acestea sa ateste efectuarea activitatilor de cercetare dezvoltare, in cuantumul inregistrat de societate.

Intrucat *Contractul pentru serviciile de cercetare dezvoltare* din 2001 nu se poate constitui ca document primar in emiterea facturilor, contestatoarea trebuia sa prezinte in sustinere documente care sa ateste punerea in executare a contractului si prin care sa fie definite

concret serviciile, astfel incat sa se poata stabili, dupa caz, daca cuantumul serviciilor prestate contestatoarei de actionarul majoritar, X - Marea Britanie, reflecta valoarea de piata a serviciilor similare.

Simpla incheiere a contractului de management si servicii tehnice care a stat la baza emiterii facturilor de catre X Anglia si care reprezinta vointa juridica a partilor privind prestarea unor servicii de cercetare-dezvoltare, nu reprezinta o conditie suficienta pentru ca respectivele cheltuieli facturate sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, in conditiile in care, din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta punerea in executare a contractului.

Referitor la aprecierea societatii conform careia X nu a investit sume mari in activitatea de cercetare-dezvoltare, inregistrand insa o crestere a volumului de vanzari, ca urmare a diversificarii produselor in legatura cu activitatea de cercetare-dezvoltare contractata, se retine ca aceasta nu este de natura a deroga de la conditiile explicite prevazute de legislatia fiscala in materie, referitoare la elementele care stau la baza analizei deductibilitatii privind serviciile.

Se retine ca prin Decizia din 27.02.2004 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a fost mentinuta Decizia din 2002 a Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin care s-a respins contestatia SC X SRL, denumita initial SC X2 SA, cu privire la cheltuielile privind serviciile de management pentru cercetare-dezvoltare inregistrate in baza contractului de management si servicii tehnice din 1992. Astfel, prin decizia din 2004 s-a retinut ca *“instanta de fond a retinut corect faptul ca nici efectuarea cheltuielilor in domeniul cercetarii - dezvoltarii nu este atestata de inscrisurile depuse de reclamanta, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie de control corespunzatoare. Anexele acestor facturi, analizate de expertiza contabila, nu atesta efectuarea activitatii de cercetare de catre X , nu indica numele persoanelor care au prestat asemenea servicii, calitatea si pregatirea lor, temele de cercetare avute, proiectele si studiile intocmite, nu stabilesc tarifele practicate si negociate, pentru ca organele financiare sa fie in masura sa stabileasca daca valoarea serviciilor se inscrie in valoarea de piata a unor servicii similare.”*

Astfel, se retine ca desi sub acest aspect, al sanctiunii nedeductibilitatii cheltuielilor de cercetare-dezvoltare pe motivul lipsei unei documentatii corespunzatoare privind persoane, proiecte, studii, tarife percepute care sa demonstreze ca s-au prestat la valoarea de piata, societatea s-a confruntat cu un precedent judiciar, totusi nu a inteles sa procedeze la punerea in executare a dispozitiilor contractuale prin incheierea documentatiei cerute expres de legea fiscala. Fara a invoca autoritatea de lucru judecat in cauza, totusi, avand in vedere ca Inalta Curte s-a pronuntat pe o perioada anterioara, cat si faptul ca

dispozitiile legale incidente spetei s-au perpetuat in timp, se retine ca in cauza se poate face aplicabilitatea regulii de drept potrivit careia *res iudicata pro veritate habetur*, in sensul ca pentru aceleasi ratiuni, retinerile Inaltei Curti nu mai pot fi contrazise printr-o alta judecata a aceleiasi situatii supusa solutionarii, impunandu-se asadar a se tine cont de dezlegarea data de Inalta Curte.

Pe baza considerentelor de mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibila fiscal amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare, inregistrata de societate in anii 2003-2006, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

III.4. Referitor la cheltuielile de protocol, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate de societate in contul 623 *Cheltuieli de protocol*, in conditiile in care dupa cum rezulta din insasi contestatia formulata acestea depasesc limita legala de 2% aplicata asupra diferentei intre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente acestor venituri.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005 - 31.12.2006

In fapt, in anii 2005 si 2006, societatea a inregistrat in contul 623 *Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate* nedeductibile fiscal.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca fiind nedeductibile fiscal si sumele inregistrate de societate in anii 2005 si respectiv 2006, in temeiul art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind deductibilitatea limitata a cheltuielilor de protocol, in limita a 2% aplicata asupra diferentei intre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente acestor venituri - paginile 59 si 64 din raportul de inspectie fiscala.

Prin contestatia formulata - pagina 14 ultimul paragraf -, societatea arata ca sumele au fost inregistrate pe cheltuieli peste cota legala de 2% aplicabila la stabilirea cheltuielilor de protocol deductibile fiscal, dar sumele, desi inregistrate in contul 623 *Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*, reprezinta cheltuieli sociale, respectiv mese festive acordate salariatilor, deductibile in temeiul art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind deductibilitatea cheltuielilor sociale in limita unei cote de 2% aplicata asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

In drept, art.21 alin.3 din Legea nr.571/2003, prevede:

Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) *cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit;[...]*"

Conform prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr.306/2002, *pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, referitoare la Contul 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate":*

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta cheltuielilor de protocol, reclama si publicitate.

În debitul contului 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" se înregistreaza:

- sumele datorate sau achitate care privesc actiunile de protocol, reclama si publicitate (401, 408, 471, 512, 531, 542).

Acelasi Ordin prevede, referitor la conturile 645 si 423, urmatoarele:

"Contul 645 Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta cheltuielilor privind asigurarile si protectia sociala.

În debitul contului 645 "Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala" se înregistreaza:

- sumele acordate personalului, potrivit legii, pentru protectia sociala (423);

- contribuita unitatii la asigurarile sociale si de sanatate (431);

- contributia unitatii la constituirea fondului pentru ajutorul de somaj (437)."

"Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta ajutoarelor de boala pentru incapacitate temporara de munca, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces si a altor ajutoare acordate.

Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" este un cont de pasiv.

În creditul contului 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" se înregistreaza:

- ajutoarele materiale suportate din contributia unitatii pentru asigurari sociale, precum si alte ajutoare acordate (431, 645)."

Conform acestor prevederi legale, cheltuielile sociale in cota de 2% din cheltuielile cu salariile personalului, deductibile fiscal, se înregistreaza in contul 645 *Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala*, in mod neintemeiat societatea prevalandu-se de necunoasterea legii, cu consecinta înregistrarii eronate a cheltuielilor sociale in contul 623 *"Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate"*.

Astfel, avand in vedere pe de o parte incadrarea astfel efectuata de societate a sumelor in cauza, in categoria cheltuielilor de protocol, natura cheltuielilor - mese festive, cat si constituirea acestora peste limita de 2% prevazuta de art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003, dupa cum rezulta din insasi contestatia formulata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis ca deductibile fiscal aceste sume, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere.

Avand in vedere considerentele capitolelor III.1 - III.4 din prezenta decizie, se va respingere ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. X S.R.L. impotriva impozitului pe profit stabilit de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili prin decizia de impunere din 03.06.2008, cat si impotriva majorarilor de intarziere aferente impozitului pe profit, in baza principiului *accessorium sequitur principale*.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. X S.R.L. privind impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, stabilite de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili prin deciziei de impunere din 03.06.2008.

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