

**R O M Â N I A**  
**CURTEA DE APEL TIMIȘOARA**  
**SECȚIA CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**  
**DOSAR NR. ....**

**OPERATOR .....**

### **SENTINȚA CIVILĂ NR.....**

S-a luat în examinare acțiunea în contencios administrativ formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. Arad, împotriva pârâtelor Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad și Agenția Națională de Administrare Fiscală -Administrația Financiară pentru Contribuabili Mijlocii Arad, Activitatea de inspecție Fiscală, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Data fără citarea părților.

Instanța constată că mersul dezbaterilor și concluziile părților sunt consemnate în încheierea de ședință din .....ce face parte integrantă din prezenta sentință.

### **CURTEA**

Asupra acțiunii de contencios administrativ de față constată: Prin acțiune reclamanta S.C. X S.R.L. Arad a chemat în judecată pe pârâtele Administrația finanțelor pentru contribuabilii mijlocii Arad -Activitatea de inspecție fiscală contribuabilii mijlocii Arad și Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad solicitând ca prin sentință să se anuleze ca nelegală decizia de impunere fiscală nr.....2008, Raportul de inspecție fiscală nr.....2008 emise de pârâta I și decizia nr..... 2008 emisă de pârâta II în procedură prealabilă, privind obligarea sa de a plăti suma totală de ..... lei reprezentând impozit pe profit în quantum de .....lei pentru perioada 1.1.2005 -31.XII.2007 cu majorări de întârziere în sumă de .....lei calculate pentru perioada 26.IV.2005 - 12.VI.2008 și TVA. în quantum de .....lei pentru perioada 1.1.2005 - 31.XII.2007, cu majorări de întârziere aferente în sumă de ..... lei calculate pentru perioada 25.II.2005 - 12.VI.2008, cu cheltuieli de judecată în sumă de .....lei.

În motivare reclamanta susține că nu datorează impunerea pentru că: Cu privire la T.V.A., în Raportul de inspecție fiscală, subcapitolul III 2.1, organul fiscal a stabilit suma de .....lei pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....lei reprezentând diferențe de preț calculate pentru anul 2007, prin recalcularea bazei impozabile cu diferențele de preț rezultate prin menținerea cursului de schimb valutare utilizat pentru baza de impozitare a TVA la data încasării avansului, pentru facturile.....2006,.....2006 și nr.....2007 emise de petentă către beneficiarul SC N România SRL în baza contractelor de servicii în interiorul țării.

Consideră că diferența suplimentară de TVA colectată este eronat calculată, deoarece suma de .....lei nu reprezintă diferența de preț care să reîntregească masa profitului impozabil al petentei, deoarece aceasta nu a emis către SC N

ROMÂNIA SRL facturi exprimate in valuta. Organele fiscale au stabilit asupra facturilor emise in lei diferențe de preț care constau de fapt in diferențe de curs valutar calculate de la data facturării avansului si pana la data emiterii facturilor in suma de .....lei cu care a procedat la majorarea veniturilor petentei in anul 2007 si implicit a bazei TVA , stabilind TVA suplimentara in cuantum de .....lei. Potrivit dispozițiilor art. 153 pct.2 din Codul fiscal pentru prestări de servicii in interiorul țării, contractate in valuta cu decontare in lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat in factura si cursul de schimb utilizat la data încasării nu este considerat diferența de preț.

Precizează că HG nr. 1861/2006 invocat ca temei legal a avut aplicabilitate pana la data de 2.03.2007, data la care pct. 22(1) si pct. 22(2) din HG nr. 44/2004 sunt modificate de HG nr. 213/28.02.2007, act normativ la care organul fiscal nu face nicio referire. Pe de alta parte potrivit dispozițiilor art. 126 din Codul fiscal o operațiune este impozabila in România daca prestarea de servicii este realizata de o persoana impozabila si daca locul de prestare a serviciilor este România, astfel că rezultă fără echivoc ca stabilirea in sarcina petentei a sumei de .....lei reprezentând TVA suplimentara, a dobânzilor si penalităților, este lipsita de temei legal motiv pentru care a solicitat exonerarea sa de la plata acestei sume.

Referitor la suma .....lei stabilita ca venit suplimentar la finele anului 2005, a dobânzilor in cuantum de .....lei si penalităților in cuantum de ..... lei pe perioada oct.2005 - sept. 2006, aferente TVA de plata in cuantum de .....lei(anexa HL2.2), reclamanta apreciază că măsura dispusă este nelegala din următoarele motive:

În data de 5.12.2006 petenta a emis pe numele SC I... SA București factura fiscala cu nr.....2006 in valoare de .....lei (fără TVA). În Raportul de inspecție fiscala organele de control in mod eronat au precizat ca suma din factura reprezintă "prestări servicii octombrie 2005 - septembrie 2006 - lucrări de mentenanță sediul central BRD - ev anexa nr. 2/5.12.2006." Mentenanța constă din totalitatea operațiilor de întreținere și reparație ale unui sistem tehnic, în acest sens petenta a încheiat in data de ....2003 un nou contract cu SC I SA. in data de ....2003, cu termen de valabilitate intre .....2003 - .....2006.

Organele de control au apreciat ca modul de facturare nu este corect deoarece veniturile din prestarea de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, iar factura se emite cel mai târziu pana „la finele lunii in care prestarea a fost efectuata potrivit dispozițiilor art. 155 alin.2 din Codul fiscal si pct. 5.3 din OMF nr. 306/2002. Echipa de control a inclus contravaloarea acestor facturi in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei cărora le aparțin efectuând regularizări in luna decembrie 2006 ( data includerii in veniturile impozabile a contravalorii serviciilor efectuate beneficiarului) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma de .....RON, calculate după cum urmează: .....EURO : 12 luni = .....euro; .....EURO x .....RON/EURO = .....RON; .....RON x 3 luni ( 01.10 2005 -31.12.2005) =.....RON.

Începând cu 01.01.2006, OMFP nr. 306/2002 menționat ca temei legal, și-a încetat aplicabilitatea fiind abrogat de art. 10 din ORD. nr. 1752/2005, organele de control au aplicat prevederile acestui ordin și pentru anul 2006.

Reclamanta arată că potrivit contractului, petenta a întocmit facturi in timpul derulării acestuia numai in cazul in care au fost necesare lucrări de întreținere si reparații, iar in perioada in care nu s-au efectuat aceste lucrări s-a întocmit factura finala ia data încheierii contractului, iar potrivit prevederilor legale petenta avea

obligatia să întocmească factura la finele lunii septembrie, depășind termenul cu 66 zile.

Cu privire la modul de calcul a acestor sume contestate reclamanta arată că organele de control nu au indicat temeiul legal al acestuia, respectiv temeiul de drept al împărțirii sumei la 12 luni și de ce era obligată să întocmească lunar o factura de plata. Sumele totale din anexa III.2.2 sunt greșit adunare, respectiv suma totală pentru TVA prestare este în cuantum de ....lei și nu de .....lei, iar totalul dobânzii este în cuantum de .....lei și nu de .... lei.

Pe de altă parte s-au calculat dobânzi și penalități pe perioada 26.11.2005 -25.01.2007 cu toate că termenul de facturare era 30.09.2006, data de la care se calculează dobânzi și penalități, astfel că modul de calcul al TVA, dobânzilor și penalităților din Anexa nr. III.2.2 este calculat eronat și cu greșita aplicare a prevederilor legale.

Se mai arată că, cu privire la suma de .....lei reprezentând TVA dedusă în baza unor facturi care nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate, pentru care nu s-a acordat drept de deducere deoarece organele de control au constatat că petenta a dedus TVA în baza unor copii ale facturilor originale cuprinse în Anexa nr. III. 1.10 și că a anexat cererii de chemare în judecată originalele acestor facturi precum și facturile cu mențiunea că acestea înlocuiesc facturile inițiale cu rugămintea de a le lua în considerare și a acorda dreptul de deducere a sumei de .....lei precum și exonerarea sa de la plata dobânzilor și penalităților aferente acestei sume.

Referitor la suma de .....lei reprezentând TVA dedusă în baza facturilor emise de SC F. I. SRL - Anexa nr. 111.2.13, reprezentând c/v chirie în baza contractului de închiriere nr.....2005 pentru care nu s-a acordat drept de deducere, reclamanta consideră că această sumă este eronat calculată deoarece: organele fiscale au reținut în raportul de inspecție fiscală că a dedus TVA în baza facturilor emise de SC F I SRL în cadrul contractului de închiriere nr.....2005 a imobilului din B, str.....2005.

Organele fiscale au constatat în raportul de inspecție fiscală faptul că SC X SRL nu are drept de deducere a TVA în suma de .....ron aplicată greșit de furnizor pentru o operațiune scutită conform pct.44 din HG 44/2004 respectiv pct.40 din HG 44/2004 venituri întrucât SC F I SRL a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere prevăzută la art. 141 alin.2 lit k) din Codul Fiscal, concluzionând că operațiunea de taxare se exercită de la data depunerii notificării, respectiv 02.04.2007. Această concluzie este eronată întrucât conform pct.38 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare "(1) în sensul art. 141 al.3 din Codul Fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxa prevăzută la art. 141 al.2 lit. e din Codul Fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia. construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin.(2) - (9). Pentru bunurile imobile sau părți ale acestora, construite, achiziționate, transformate sau modernizate înainte de data aderării se aplică prevederile tranzitorii de la art. 161 din Codul fiscal. în sensul prezentelor norme sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. (3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă

în notificare. În situația în care opțiunea se exercită numai pentru o parte din bunul mobil, aceasta parte din bunul mobil care se intenționează a fi utilizat pentru operațiuni taxabile, exprimată în procente, se va comunica în notificarea transmisă organului fiscal. Pentru bunurile imobile sau părțile din bunurile imobile pentru care au fost încheiate contracte de leasing care sunt în derulare la data de 1 ianuarie 2007, notificarea se va depune în termen de 90 de zile de la data aderării, în situația în care proprietarul bunului dorește să continue regimul de taxare pentru operațiunea de leasing cu bunuri imobile."

Dispoziția prevăzută în art.1 din Codul civil ce precizează că " Legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactivă", invocată printre motivele care justifică refuzul de a acorda dreptul de deducere a TVA , "este adevărată" dar organele de control nu corelează principiul de drept cu câmpul de aplicare al acestuia în cadrul speței. Astfel, prevederile " HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, stipulează foarte clar că regimul de taxare se aplică de la data înscrisă în notificare "astfel ca data înscrisă în notificare poate fi una anterioară notificării sau ulterioară, fără nici o implicare a aplicabilității legii în timp/<sup>1</sup>

Modificările privind regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiilor de închiriere de bunuri imobile au fost introduse de către OG nr. 36/2003 și au fost apoi preluate și detaliate într-o serie de alte acte normative în vigoare.

Pentru încadrarea în prevederile art. 141 alin.(2), lit.k) din Codul fiscal, Societatea SC F. I. SRL , depune notificare înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice în care precizează data de la care optează pentru taxare, bunurile imobile pentru care se aplică opțiunea fiind imobilul de la adresa Str. B nr.... București, indicând și suprafața de 3041 metri pătrați. Astfel, motivul invocat de organul de inspecție fiscală în respingerea dreptului de deducere a TVA cu privire la faptul că opțiunea din notificare operează numai pentru viitor, deci numai după data depunerii notificării, nu are temei legal.

Depunerea cu întârziere a notificării nu poate anula opțiunea de taxare a operațiilor respective pentru perioada de întârziere, aceasta fiind numai o condiție formală. Legea nu prevede că nedeținerea în termen a notificării conduce la aplicarea obligatorie a scutirii, ci dimpotrivă conține prevederi clare prin care se subliniază că regimul de taxare se aplică de la data înscrisă în notificării.

Fata de invocarea principiului neretroactivității legii de către organele de control, acesta nu poate fi reținut ca aplicabil articolului 42 pct (3) din HG 44/2004 (referitor la opțiunea de aplicare a regimului de taxare ce se aplică de la data înscrisă în notificare ), preluat din legislația anului fiscal 2003, sintagma " se aplică de la data înscrisă în notificare" fiind imperativă și aplicabilă chiar de la data publicării actului normativ, și nu înaintea acestuia, astfel că reclamanta solicită instanței să constate că petenta are dreptul la deducerea sumei de .....lei reprezentând TVA și să exonereze petenta de la plata dobânzilor și penalităților aferente acestei sume.

Cu privire la suma de .....lei, reprezentând TVA dedusă în baza facturilor emise pentru serviciile achiziționate de la SC X SRL și care au fost vândute (facturate de petenta mai departe către SC M SA), cu profit, pentru care nu s-a acordat drept de deducere, deoarece organele fiscale au considerat că suma reprezintă cheltuieli pentru care aceasta nu poate justifica necesitatea, se arată că organele fiscale au reținut corect în raportul de inspecție fiscală ca petenta a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada ianuarie 2006-decembrie 2006 servicii de la SC X C SRL , în suma de .....lei, fără TVA, în baza contractului de prestări de servicii nr.....2005, anexa nr.III.1.17 în actul de control, având ca obiect executarea de servicii de

supraveghere și întreținere pentru obiectivele: .....care aparțin SC M SA București și faptul că SC X SRL a realizat venituri din derularea contractului încheiat cu SC X C SRL întrucât serviciile achiziționate au fost facturate beneficiarului SC M SA.

Reclamanta arată că în mod incorect organele fiscale fără nici un temei legal și fără a proba în vreun fel, constata că "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifică prestarea efectivă a serviciului. Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative, echipa de control a constatat că actele prezentate de petenta nu constituie documente justificative în emiterea facturilor", deși ulterior, în același raport de inspecție fiscală a constatat că : " obiectului contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar" concluzionând, prin depășirea atribuțiilor conferite prin OG nr.92/2003 - Codul de procedură fiscală că " SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract"

Modul de utilizare a personalului angajat al reclamantei este la latitudinea administratorului și prin volumul și specificul lucrărilor executate în anul 2006 a asigurat o utilizare optimă a acestuia, așa cum rezultă și din cifra de afaceri înregistrată de societate, atât în anul 2006, cât și în perioadele următoare, venituri realizate care au condus la încadrarea societății la contribuabilii mijlocii.

În mod eronat s-a constatat că deși obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar, serviciile prestate nu au fost justificate cu situații de lucrări, procese verbale de recepții, studii de fezabilitate, de piață , "astfel încât operațiunea economică nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de ....ron" suma pentru care echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru încălcarea prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.4, lit.m din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din HG nr.44/2004, , fără a prezenta motivele de fapt care să demonstreze că au fost îndeplinite prevederile articolelor menționate.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală reieșea că reclamanta a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada ianuarie 2006-decembrie 2006 servicii de la SC X CSRL , în suma de .....ron, în baza contractului de prestări de servicii nr.....2005, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele:....., obiective care aparțin SC M SA București cheltuielile pentru care echipa de inspecție nu a acordat dreptul de deducere dar în același timp reprezentanțele organului fiscal recunosc veniturile impozabile obținute de SC X SRL din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, procedând practic la o dublă impozitare , o dată prin considerarea cheltuielilor nedeductibile și o dată prin recunoașterea veniturilor rezultate din acest contract în calculul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2006.

În mod evident veniturile încasate de SC X SRL în derularea acestor contracte sunt dovada cea mai bună că cheltuielile efectuate cu serviciile cumpărate de la SC X CSRL este în scopul obținerii de venituri, astfel că solicită anularea măsurii dispuse și exonerarea sa de la plata dobânzilor și penalităților.

Reclamanta arată că pentru anul 2005 s-a stabilit impozit pe profit în sumă de .....lei față de .....lei cât a stabilit reclamanta mai mult cu suma de .....ron. Diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de ....lei este compusă din : obligații fiscale accesorii de plată fără a fi precizată exact suma, pentru o bază impozabilă în sumă de .....lei reprezentând venituri impozabile recalulate pentru anul 2006 la factura fiscală nr.....2006 și regularizate (nu calculate). În decembrie 2006 în derularea contractului încheiat de societate cu SC I SA întrucât s-a constatat că nu au fost emise facturi fiscale până la finele lunii în care prestarea ar fi fost efectuată și ca urmare nu ar fi fost înregistrate la venituri contravaloarea prestațiilor de servicii în perioada la care se referă.

Obligații fiscale accesorii de plată fără a fi precizată suma, pentru o bază impozabilă în sumă de .....lei reprezentând garanții de bună execuție în procent de 10%. Organele de control au constatat că petenta a reținut garanțiile de bună execuție în procent de 10%, facturând către SC T SA, 90% din valoarea devizului final. Garanția de 10% a fost facturată și înregistrată în evidența contabilă la venituri după expirarea perioadei de garanție care este de 12 luni. Prin neînregistrarea la venituri a garanțiilor reținute petenta a încălcat prevederile art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003, pct. 12 din HG 44/2004 și pct. 5.5. din OMFP nr. 306/2002.

Articolele de lege invocate de organele fiscale sunt: - Art. 19. - (1) din Legea nr. 571/2003 care prevede că : " Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare"; Norme metodologice: HG 44/2004 - „12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul Fiscal"; O.M.F.P. nr. 306/2002 - „ 5.5. - Cheltuielile unității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligații legale sau contractuale etc. Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natura de alte tipuri de cheltuieli. În cadrul cheltuielilor exercițiului se cuprind, de asemenea, amortizările și provizioanele constituite".

Reclamanta arată că din coroborarea acestor texte de lege menționate ca temei legal nu a rezultat că ea avea obligația facturării garanției de 10% exact la expirarea termenului de garanție de 12 luni impus de organele de control, prin urmare înregistrarea în contabilitate efectuată de ea a fost corectă.

Suma de .....lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron reprezentând cheltuieli cu reparațiile autovehiculelor societății incluse eronat în accepțiunea reprezentatelor organului fiscal pe cheltuielile deductibile fiscal ale anului 2005, aceste cheltuieli fiind aferente exercițiului financiar 2004.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de .....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:

Reprezentantele organului fiscal s-au rezumat in a face constatarea că " Societatea a înregistrat eronat in exercițiul financiar 2005,pe cheltuieli deductibile fiscal, suma totala de .....ron reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme,cheltuieli aferente exercițiului financiar 2004.(anexa III. 1.27)" suma pentru care in baza pct.13 din HG nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare echipa de control nu a acordat drept de deducere, fără a prezenta motivele de fapt care sa demonstreze ca au fost întrunite prevederile articolelor invocate.

Factura fiscala nr....., inclusa in anexa III.1.27 a raportului de inspectie fiscala este emisa de furnizorul SC X C P SRL pentru suma de .....ron fără tva reprezentând reparații auto , data emiterii fiind 30.11.2005, dată la care factura a fost înregistrata corect in contabilitatea societății, pe cheltuieli deductibile întrucât privește reparații efectuate asupra mijloacelor de transport amortizabile aflate in patrimoniul societății.

Potrivit art.2(l) din Legea Contabilității nr.82/1991 cu modificările si completările ulterioare: "Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datorilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prev. de art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologica și sistematică.", după cum potrivit art.6(l) din același act normativ: "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.", condiții îndeplinite numai de formularul factură fiscală, formular care la data emiterii, respectiv 30.11.2005 avea regim special de tipărire si inseriere si numerotare conform HG nr. 831/1997 art.1 (2): "Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formularele tipizate cu regim special, comune pe economie", fiind unicul document legal de înregistrare a veniturilor furnizorului, societatea înregistrând in mod corect factura emisa de prestator.

Comenzile ce au stat la baza efectuării lucrărilor de reparații nu sunt prevăzute de nici un act normativ ca documente justificative de înregistrare in contabilitatea beneficiarului. De regula data deschiderii unei comenzi de reparații nu coincide cu data finalizării lucrărilor comandate, care funcție de complexitate si de necesar de piese schimb se poate prelungi semnificativ, astfel că organul de inspectie fiscala nu a avut temei legal pentru calcularea de penalități si majorări așa cum au fost înscrise in decizia de impunere.... Astfel reclamanta solicită să fie reconsiderat calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, a dobânzilor si penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală si calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Suma de .....lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron reprezentând cheltuieli cu amortizarea legala a activelor amortizabile aferenta perioadei 2001-2004, din care .....lei aferenta exercițiului financiar 2004, cheltuieli pentru care reprezentatele organului fiscal pe nu au acordat drept de deducere in exercițiul financiar 2005.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de .....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive :

În aplicarea dispozițiilor Legii nr..... din societate, în luna iulie 2005, constatând că amortizarea pentru activele amortizabile deținute nu a fost corect calculata a procedat la recalcularea amortizării tuturor activelor amortizabile pentru

perioada 2001-2004, utilizând amortizarea liniara funcție de duratele normate de exploatare, rezultând in urma regularizărilor făcute fata de amortizarea înregistrata, pentru exercițiul financiar 2004, o influenta contabila constând in amortizări legale suplimentare in suma de .....ron, suma ce a fost înregistrata in contabilitatea societății, in momentul constatării.

Din punct de vedere fiscal reclamanta trebuia să depună declarație rectificativă la calculul impozitului pe profit aferentă anului 2004, declarație din care ar fi rezultat următoarele:

- cheltuieli deductibile suplimentare - .....ron;
- impozit pe profit plătit în plus : .....ron (pentru exercițiul financiar 2004, societatea a calculat impozitul pe profit cu cota de 25%);
- pierdere fiscala an 2004, de recuperat in următorii 5 ani: .....ron.

În ceea ce privește rezultatul fiscal al anului 2005, acesta nu trebuia influențat cu suma de .....ron, în declarația de impozit pe profit, această sumă nefiind luată în considerare. Rezultă un impozit pe profit de plată pentru anul 2005 cu .....ron mai mare decât cea declarată. Cumulat, în cazul în care societatea ar fi depus corect cele două declarații, ar fi rezultat un impozit pe profit constituit și plătit în plus la bugetul statului în valoare de .....lei. Reclamanta nu a întocmit declarație rectificativă la declarația de impozit pe profit aferentă anului 2004 și consideră cheltuielile ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2005, plătind în plus la bugetul statului suma de .....ron. În această situație, reclamanta consideră că reprezentantele organului fiscal nu au procedat corect, interpretând această sumă ca fiind nedeductibilă, fără a merge mai departe și fără a stabili influenta fiscală cumulată a acesteia.

Conform O.M.F.P. nr. 306 din 26 februarie 2002 (aplicabila la data înregistrării regularizărilor de amortizare - în iulie 2005) corectarea erorilor contabile aferente perioadelor anterioare, care pot să apară ca urmare a unui calcul greșit, al aplicării greșite a metodelor contabile, al interpretării greșite a evenimentelor,..... poate fi efectuată pe seama rezultatului perioadei curente.

Conform art.21(1) din Legea nr.571 pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, suma de .....ron reprezentând amortizarea legala a activelor deținute de societate și utilizate de aceasta in obținerea de venituri.

Nedepunerea declarației rectificative pentru anul 2004, nu poate conduce la stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu amortizările aferente acestui an și înregistrate în anul 2005, ele corectându-se în anul în care s-a constatat omisiunea, (existând posibilitatea depunerii declarației 101 rectificative pentru anul 2004 și in timpul soluționării prezentei contestații dar nu și pentru anul 2005 supus inspecției fiscale) întrucât cumulat, în cazul în care societatea ar fi depus corect cele două declarații, ar fi rezultat un impozit pe profit constituit și plătit în plus la bugetul statului în valoare de... lei.

Având în vedere aceste aspecte reclamanta solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de ..... ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:



Reprezentantele organului fiscal au constatat cheltuieli 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 în suma de .....ron, reprezentând totalul facturilor cuprinse în anexa nr.III.1.10 a raportului de inspecție fiscală, cu mențiunea că înlocuiește factura, în sensul reconsiderării calculului impozitului pe profit aferent anului 2005, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de ..... ron nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Suma de .....ron, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron, suma pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2005, fără a preciza despre ce este vorba, respectiv ce documente sau ce operațiuni sunt contrare legii și fără a le identifica ori proba.

Echipa de control nu a acordat drept de deducere pentru suma de .....ron, sumă pe care reclamanta arată că nu știe ce reprezintă, pentru încălcarea prevederilor art.21, a) lin.4, lit.f din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare și pct. 2.4 din OMF 306/2002, fără a prezenta constările care au condus la stabilirea acestei sume, a nedeductibilității acesteia ori motivele de fapt care să demonstreze că au fost întrunite prevederile articolelor de le menționate.

Suma de .....ron, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .... ron, suma pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2005, motivând că suma o reprezintă cheltuieli ce nu sunt aferente realizării veniturilor societății.

Suma de ..... ron, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de ....ron, reprezentând servicii achiziționate de la SC X CSRL și care au fost vândute (facturate) de societate mai departe la SC M SA, cu profit, pentru care reprezentatele organului fiscal pe nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2005, motivând că suma o reprezintă cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

Reprezentantele organului fiscal au reținut corect în raportul de inspecție fiscală că reclamanta a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada septembrie 2005 - decembrie 2005, serviciu de la SC X CSRL, în sumă de .....ron, în baza contractului de prestări de serviciu nr.....2005, anexa nr.III.1.17 în actul de control, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiective:....., obiective care aparțin SC M SA București.

De asemenea reprezentatele organului fiscal au reținut corect în raportul de inspecție fiscală faptul că SC X SRL a realizat venituri din derularea contractului încheiat cu SC X CSRL întrucât serviciile achiziționate au fost facturate beneficiarului SC M SA.

Încorect este faptul că organul fiscal fără nici un temei legal și fără a proba în vreun fel constată că "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifică prestarea efectivă a serviciului. Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative...Echipa de control a constatat că actele prezentate de societate nu constituie documente justificative în emiterea facturilor", deși ulterior, în același raport de inspecție fiscală constată că: "obiectului contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar" concluzionând prin depășirea atribuțiilor conferite prin OG nr.92/2003 - Codul de procedură fiscală ca "SC X SRL

avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract".

Modul de utilizare a personalului angajat al societății este la latitudinea administratorului și prin volumul și specificul lucrărilor executate în anul 2005 a asigurat o utilizare optimă a acestuia, așa cum rezulta și din cifra de afaceri înregistrată de societate atât în anul 2005 cât și în perioadele următoare, venituri realizate care au condus la încadrarea societății la contribuabilii mijlocii;

În mod eronat reprezentantele organului fiscal au constatat că deși obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar, serviciile prestate nu au fost justificate cu situații de lucrări, procese verbale de recepții, studii de fezabilitate, de piață, "astfel încât operațiunea economică nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de ....ron" suma pentru care echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru încălcarea prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin.4, lit.m din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din HG nr.44/2004, , fără a prezenta motivele de fapt care să demonstreze că au fost îndeplinite prevederile articolelor menționate.

Punctul de vedere al echipei de inspecție fiscală rezulta și din alin. 2 al paginii nr.13 a Raportului de inspecție fiscală unde se află constatarea că: „Echipa de inspecție fiscală precizează că societatea trebuia să probeze cu documente care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale, datele cantitative aferente operațiunii efectuate", fiind probabil dificil ca în lămurirea oricăror dubii cu privire la efectuarea prestațiilor să solicite explicații scrise de la angajații SC X CSRL care au participat la supravegherea permanentă și întreținerea sistemelor tehnice din obiectivele stabilite, ori de la SC M SA.

Din conținutul raportului de inspecție fiscală a reieșit că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada septembrie 2005-decembrie 2005 servicii de la SC X C SRL , în suma de .....ron, în baza contractului de prestări de servicii nr. ....2005, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele: ....obiective care aparțin SC M SA București, cheltuiala pentru care echipa de inspecție nu a acordat dreptul de deducere, dar în același timp reprezentantele organului fiscal recunosc veniturile impozabile obținute de SC X SRL din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, procedând practic la o dubla impozitare , o dată prin considerarea cheltuielilor nedeductibile și o dată prin recunoașterea veniturilor rezultate din acest contract în calculul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2005.

În mod evident veniturile încasate de SC X SRL în derularea acestor contracte sunt dovada cea mai bună că cheltuiala efectuată pentru serviciile cumpărate de la SC X C SRL este efectuată în scopul obținerii acestora, fapt pentru care anexează la prezenta contestație facturile emise beneficiarului și documentele de încasare, de care reclamanta a înțeles să se servească ca probe.

Reclamanta solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2005, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală și calculată în conformitate **cu prevederile legale în vigoare.**

Nu datorează nici suma de .... lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de ....ron, reprezentând contravaloare prestării servicii pe baza

contractului încheiat cu SC C C I SRL, suma pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2005, motivând ca pe documentele justificative (facturi fiscale) a fost înscris inițial "avans materiale", iar corectarea ulterioară a acestora de către emitent prin tăierea explicației greșite, înscrierea corectă a mențiunii „situație lucrări conform contract .....2006” și semnarea de corectare nu este conformă cu art. 160(1) din Legea nr.571/2003, fapt pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielii.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de .....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil din următoarele motive:

Toate facturile emise de furnizorul SC C C I SRL în anul 2005 identificate în anexa nr.III.1.24 a raportului de inspecție fiscală, în valoare totală de .....ron fără TVA, au fost înregistrate corect în contabilitate și în jurnalele de cumpărări aferente perioadei în care au fost emise.

Jurnalele de cumpărări se regăsesc în balanțele de verificare și deconturiile lunare de TVA aferente înregistrate la Administrația Finanțelor Publice Arad;

Eronat reprezentatele organului fiscal au reținut în raportul de inspecție fiscală ca suma de .....ron reprezintă plăți efectuate în avans furnizorului SC C C I SRL deoarece în timpul controlului prin răspunsurile formulate la adresa nr. 22/05.05.2008 li s-a explicat de către administratorul societății ca facturile au fost eronat întocmite la coloana de explicații fiind greșit înscrise "avans materiale", suma reprezentând în realitate contravaloare lucrări executate în baza contractului..... 2006, așa cum a rezultat și din copiile facturilor respective, transmise de furnizor, corectate prin semnătura și stampila furnizorului și prezentate organului fiscal împreună cu situații de lucrări și cu copii ale documentelor din contabilitatea furnizorului care atestă ca acesta a înregistrat corect suma pe venituri impozabile.

Reprezentatele organului fiscal s-au rezumat în a face constatarea ca suma de .....ron reprezintă plăți în avans către furnizorul SC C C I SRL București, efectuate în 2005 pentru care a dispus societății înregistrarea sumei ca avansuri la data de 17.06.2008, avansuri care în accepțiune organului de inspecție fiscală se vor regulariza în viitor pe baza facturilor ce vor fi remise de prestator, fapt pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielii ocazionate de .....ron motivând ca aceasta cheltuială este nedeductibilă fiscal, societatea încărcând prevederile art.21,alin.1 și alin.4,litf din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.2.4.din OMF nr. 306/2002, fără a prezenta motivele de fapt care să demonstreze ca au fost întrunite prevederile articolelor citate mai sus.

Reclamanta a depus la dosarul instanței facturile în original emise în anul 2005 de furnizorul SC C C I SRL București, corectate, mențiunile privind explicația operațiunii fiind efectuate sub semnătura și stampila furnizorului pe fiecare document în parte, precum și contractul menționat în situații de lucrări și facturi și a solicitat instanței să constate nelegalitatea recalculării impozitului pe profit aferent anului 2005.

Pentru anul 2006 au fost calculate impozit pe profit constând din: - obligații fiscale accesorii de plată fără a preciza suma pentru o bază impozabilă în sumă de .....ron reprezentând venituri impozabile recalulate pentru anul 2006 la factura fiscală nr.....2006 și regularizate de acesta în decembrie 2006 în derularea contractului încheiat de societate cu SC I SA, întrucât acesta a apreciat că nu au fost emise facturi fiscale până la finele lunii în care prestarea ar fi

fost efectuată și ca urmare nu ar fi fost înregistrate la venituri contravaloarea prestațiilor de serviciu în perioada la care se referă (regularizare, numai după majorări).

- obligații fiscale accesorii de plată, fără a se preciza suma, pentru o bază impozabilă în sumă de .....ron reprezentând conform reprezentantelor organului fiscal, garanții de bună execuție în procent de 10%, neînregistrate la venituri, decât la expirarea perioadei de garanție și regularizare de acesta în contractul încheiat cu SC T SA (regularizare, numai după majorări), măsura dispusă nu este nelegală din următoarele motive:

Organele de control fiscale au constatat că petenta a reținut garanțiile de bună execuție în procent de 10%, facturând către SC T SA 90% din valoarea devizului final. Garanția de 10% a fost facturată și înregistrată în evidența contabilă la venituri după expirarea perioadei de garanție care este de 12 luni. Prin neînregistrarea la venituri a garanțiilor reținute petenta a încălcat prevederile art. 19 al.1 din Legea nr. 571/2003, pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și pct. 5.5. din OMFP nr. 306/2002.

Reclamanta arată că organele fiscale au invocat următoarele articole de lege: art. 19 - (1) din Legea nr. 571/2003 : „(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”; Normele metodologice - Hotărârea Guvernului nr. 44/2004: „. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal” și OMFP nr. 306/2002 : „Cheltuielile unității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligații legale sau contractuale etc. Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice și pot rezulta sau nu ca urmare a desfășurării activității curente a persoanei juridice. Ele nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli. În cadrul cheltuielilor exercițiului se cuprind, de asemenea, amortizările și provizioanele constituite”.

Din coroborarea acestor texte de lege menționate ca temei legal nu rezulta că petenta avea obligația facturării garanției de 10% exact la expirarea termenului de garanție de 12 luni impus de organele de control, prin urmare înregistrarea în contabilitate efectuată de petenta a fost corectă.

Suma de .....lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron reprezentând cheltuieli cu reparațiile autovehiculelor societății incluse eronat în accepțiunea reprezentatelor organului fiscal pe cheltuielile deductibile fiscal ale anului 2006, aceste cheltuieli fiind aferente exercițiilor financiare anterioare.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de .....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:

Reprezentantele organului fiscal s-au rezumat în a face constatarea că: "Societatea a înregistrat eronat în exercițiul financiar 2006 pe cheltuieli deductibile fiscal, suma totală de .....ron reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme, cheltuieli aferente perioadei 2002-2004 (anexa II 1.1.27)" suma pentru

care in baza pct.13 din HG nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare echipa de control nu a acordat drept de deducere, fără a prezenta motivele de fapt care sa demonstreze ca au fost întrunite prevederile articolelor menționate.

Facturile fiscale incluse in anexa III.1.27 a raportului de inspecție fiscală si pe care reclamanta le-a anexat la contestație, ca probe , sunt emise de furnizorul SC X C P SRL pentru suma de .....ron fără tva reprezentând reparații auto , facturile fiind emise in anul 2006, si au a fost înregistrate corect in contabilitatea societății, pe cheltuieli deductibile întrucât privesc reparații efectuate asupra mijloacelor de transport amortizabile aflate in patrimoniul societății.

Potrivit art.2(I) din Legea Contabilității nr.82/1991 cu modificările si completările ulterioare: „Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriiilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică...” după cum potrivit art.6(1) din același act normativ "Orice operațiune economico-financiară efectuată se calitatea de document justificativ", condiții îndeplinite numai de formularul factură fiscală, formular care la data emiterii, respectiv anul 2006, avea regim special de tipărire, inseriere si numerotare conform HG nr. 831/1997 art. 1(2): "Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formularele tipizate cu regim special, comune pe economie." fiind unicul document legal de înregistrare a veniturilor furnizorului, societatea înregistrând in mod corect facturile emise de prestator.

Comenzile ce au stat la baza efectuării lucrărilor de reparații nu sunt prevăzute de nici un act normativ ca documente justificative de înregistrare in contabilitatea beneficiarului.

De regulă data deschiderii unei comenzi de reparații nu coincide cu data finalizării lucrărilor comandate, care funcție de complexitate si de necesar de piese schimb se poate prelungi semnificativ.

Reclamanta consideră că organul de inspecție fiscală nu a avut temei legal pentru calcularea de penalități si majorări, asa cum au fost înscrise in Decizia de impunere nr....

Reclamanta solicită reconsiderarea calculului impozitului pe profit aferent anului 2006, a dobânzilor si penalităților aferente, diferența suplimentară de .....lei nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Suma de ..... lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron reprezentând cheltuieli înregistrate in baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de înregistrare in contabilitate, pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere in exercițiul financiar 2006.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de ....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:

Reprezentantele organului fiscal au constatat cheltuieli 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 in suma de .....ron, reprezentând totalul facturilor prezentate in xerocopie.cuprinse in anexa nr.III.1.10 a raportului de inspecție fiscală, si pe care le anexează în original si/sau duplicat al acestora cu mențiunea ca înlocuiește factura inițiala la prezenta contestație spre a servi drept proba, cu rugămintea de a fi luate in considerare in

sensul reconsiderării calculului impozitului pe profit aferent anului 2006, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de ... ron nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Suma de ... ron pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .... ron sumă pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2006, motivând ca suma o reprezintă cheltuieli ce nu sunt aferente realizării veniturilor societății.

Suma de .....ron pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron, reprezentând servicii achiziționate de la SC X CSRL și care au fost vândute (facturate) de societate mai departe la SC M SA, cu profit, pentru care reprezentatele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2006, motivând ca suma o reprezintă cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

Organele fiscale au reținut corect în raportul de inspecție fiscală ca societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada ianuarie 2006-decembrie 2006 servicii de la SC X C SRL, în suma de ....ron, fără TVA, în baza contractului de prestări de servicii nr. ....2005, anexa nr.III.1.17 în actul de control, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele: ....., obiective care aparțin SC M SA București.

De asemenea reprezentatele organului fiscal au reținut corect în raportul de inspecție fiscală faptul ca SC X SRL a realizat venituri din derularea contractului încheiat cu SC X C SRL întrucât serviciile achiziționate au fost facturate beneficiarului SC M SA.

Reclamanta susține că este incorect faptul ca organul fiscal fără nici un temei legal și fără a proba în vreun fel constată că : "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifică prestarea efectivă a serviciului. Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative...Echipa de control a constatat ca actele prezentate de societate nu constituie documente justificative în emiterea facturilor" deși ulterior, în același raport de inspecție fiscală constată că: "obiectului contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar" concluzionând, prin depășirea atribuțiilor conferite prin OG nr.92/2003 - Codul de procedură fiscală că : „ SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract”;

Modul de utilizare a personalului angajat al societății este la latitudinea administratorului și prin volumul și specificul lucrărilor executate în anul 2006 a asigurat o utilizare optimă a acestuia, așa cum rezulta și din cifra de afaceri înregistrată de societate atât în anul 2006 cât și în perioadele următoare, venituri realizate care au condus la încadrarea societății la contribuabilii mijlocii.

În mod eronat reprezentatele organului fiscal au constatat că deși obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar, serviciile prestate nu au fost justificate cu situații de lucrări, procese verbale de recepții, studii de fezabilitate, de piață, "astfel încât operațiunea economică nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de ....ron" suma pentru care echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru încălcarea prevederilor art.21 alin.1 și art.21 alin 4, lit. m din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din HG nr.44/2004, , fără a prezenta

motivele de fapt care să demonstreze că au fost întrunite prevederile articolelor invocate.

Din conținutul raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare în perioada ianuarie 2006-decembrie 2006 servicii de la SC X C SRL , în suma de .....ron, în baza contractului de prestări de servicii nr, 7/01.07.2005, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele: .....obiective care aparțin SC M SA București cheltuiala pentru care echipa de inspecție nu a acordat dreptul de deducere dar în același timp reprezentantele organului fiscal recunosc veniturile impozabile obținute de SC X SRL din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, procedând practic la o dubla impozitare , o dată prin considerarea cheltuielilor nedeductibile și o dată prin recunoașterea veniturilor rezultate din acest contract în calculul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2006.

Se arată că în mod evident veniturile încasate de SC X SRL în derularea acestor contracte sunt dovada cea mai bună ca cheltuiala efectuată cu serviciile cumpărate de la SC X CSRL este în scopul obținerii de venituri, fapt pentru care reclamanta a anexat la prezenta contestație facturile emise beneficiarului și documentele de încasare, de care a înțeles să se servească ca probe.

Reclamanta solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Este nedovedită și suma de .....lei, calculată pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron, reprezentând contravaloare prestării servicii pe baza contractului încheiat cu SC C SRL, suma pentru care reprezentantele organului fiscal nu au acordat drept de deducere în exercițiul financiar 2006, motivând că pe documentele justificative (facturi fiscale) a fost înscris inițial "avans materiale", iar corectarea ulterioară a acestora de către emitent prin tăierea explicației greșite, înscrierea corectă a mențiunii „situație lucrări conform contract ..... 2006" și semnarea de corectare nu este conformă cu art. 160 (1) din Legea nr. 571/2003, fapt pentru care nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor.

Reclamanta consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de .....ron este eronat calculată, suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:

Toate facturile emise de furnizorul SC C C I SRL în anul 2006 identificate în anexa nr.III.1.24 a raportului de inspecție fiscală , în valoare totală de .....ron fără TVA, au fost înregistrate corect în contabilitate și în jurnalele de cumpărări aferente perioadei în care au fost emise.

Jurnalul de cumpărări se regăsește în bilanșele de verificare și deconturile lunare de TVA aferente înregistrate la Administrația Finanțelor Publice Arad.

Eronat reprezentantele organului fiscal au reținut în raportul de inspecție fiscală ca suma de .....ron reprezintă plăți efectuate în avans furnizorului SC C C I SRL deoarece în timpul controlului prin răspunsurile formulate la adresa nr..... 2008 li s-a explicat de către administratorul societății ca facturile au fost eronat întocmite la coloana de explicații fiind greșit înscrise "avans materiale", suma reprezentând în realitate contravaloare lucrări executate în baza contractului..... 2006, așa cum a rezultat și din copiile facturilor respective,

transmise de furnizor, corectate prin semnătura și stampila furnizorului și prezentate organului fiscal împreună cu situații de lucrări și cu copii ale documentelor din contabilitatea furnizorului care atesta că acesta a înregistrat corect suma pe venituri impozabile.

Reprezentantele organului fiscal s-au rezumat în a face constatarea că suma de .....ron reprezintă plăți în avans către furnizorul SC C C I SRL București, efectuate în 2006 pentru care a dispus societății înregistrarea sumei ca avansuri la data de .....2008, avansuri care în accepțiune organului de inspecție fiscală se vor regulariza în viitor pe baza facturilor ce vor fi remise de prestator, fapt pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielii ocazionate de .....ron motivând că aceasta cheltuială este nedeductibilă fiscal, societatea încălcând prevederile art.21,alin.1 și alin.4,lit.f din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și pct.2.4.din OMF 306/2002, fără a prezenta motivele de fapt care să demonstreze că au fost întrunite prevederile articolelor menționate.

Reclamanta depune la dosarul contestației facturile în original emise în anul 2006 de furnizorul SC C C I SRL București, corectate, mențiunile privind explicația operațiunii fiind efectuate sub semnătura și stampila furnizorului pe fiecare document în parte, precum și contractul menționat în situații de lucrări și facturi.

Reclamanta solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2006, a dobânzilor și penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală și calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Pentru anul 2007 s-a calculat eronat suma de .....lei pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de .....ron reprezentând venituri impozabile calculate de reprezentantele organului fiscal pentru anul 2007 prin reîntregirea masei profitului impozabil cu veniturile de natură diferențelor de preț rezultate prin menținerea cursului de schimb valutar utilizat pentru baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată la data încasării avansului, la data definitivării operațiunii, la facturile emise de societate, în lei, către beneficiarul SC N ROMÂNIA SRL, în baza contractelor de prestări de servicii în interiorul țării, nr.....2006,.....2006 și nr.....2007.

Consideră că diferența suplimentară de impozit pe profit de ....ron este eronat calculată, suma de ....ron nefiind venit suplimentar care să se reîntrească masa profitului impozabil al societății în exercițiul financiar, din următoarele motive:

Eronat, prin interpretare prevederilor art. 19 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare și procedând la "coroborarea" acestui articol cu pct.22(1) și pct.22(2) din HG nr.44/2004 așa cum a fost completată și modificată cu HG. nr. 1861/2006 reprezentantele organului fiscal au stabilit asupra facturilor emise în lei de societate în perioada 11.01.2007 la 03.12.2007 beneficiarului SC N ROMÂNIA SRL, în derularea contractelor nr. ....2006,.....2006 și.....2007, identificate în anexa nr. ....a raportului de inspecție fiscală, diferențe de preț care constau în fapt în diferențe de curs valutar, calculate de la data facturării avansului către beneficiar și până la data emiterii facturilor din anexa nr. III.1.30, în suma de ....ron cu care a procedat la majorarea veniturilor societății în anul 2007 și la stabilirea de impozit pe profit suplimentar.

Reprezentantele organului fiscal au stabilit, deși societatea nu a emis aceste facturi în valută, că au fost încălcate prevederile art. 19 alin.1 din Legea



nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare și procedând la "coroborarea" acestui articol cu pct.22 (1) și pct.22(2) din HG nr.44/2004 așa cum a fost completată și modificată cu HG. nr.1861/2006 fără a prezenta motivele de fapt care să demonstreze că au fost întrunite prevederile articolelor citate mai sus, întrucât: la Cap. II din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare - Calculul profitului impozabil sunt stabilite Reguli generale: "Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare." Normele metodologice (HG nr.44/2004 așa cum a fost completată și modificată cu HG. nr.1861/2006) prevăd în acest sens: „12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 Codul Fiscal. Exemple de elemente similare veniturilor;- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii; rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil."

Se arată că pct.22(1) și pct.22(2) din HG nr.44/2004 așa cum a fost completată și modificată cu HG. nr.1861/2006 nu se referă la calculul profitului impozabil ci la TITLUL VI din Codul Fiscal - Taxa pe valoarea adăugată, în aplicarea Art. 139<sup>1</sup> - Cursul de schimb valutar unde se prevede: ".(1) Dacă elementele folosite la stabilirea bazei de impozitare a unui import de bunuri se exprimă în valută, cursul de schimb valutar se stabilește conform prevederilor comunitare care reglementează calculul valorii în vama. (2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, altă decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză."

Normele metodologice, HG nr.44/2004 așa cum a fost completată și modificată cu HG. nr.1861/2006 prevăd următoarele: "22. (1) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, contractate și decontate în valută, baza de impozitare a taxei se determină prin convertirea în lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Națională a României, sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care are loc faptul generator de taxă, sau, după caz, din data de 15 a lunii următoare în care a luat naștere faptul generator de taxă. În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb al unei bănci comerciale. Pentru avansurile încasate, înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei utilizat este cursul de la data încasării avansului, dacă factura este emisă în data respectivă sau, după caz, cursul din data de 15 a lunii următoare celei în care a fost încasat avansul.

În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a

taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.

H.G.nr.1861/2005de completare si modificare a HG nr.44/2004 a avut aplicabilitatea până la data de 02.03.2007, data la care punctele pct.22(1) si pct.22(2) din HG nr.44/2004 sunt din nou modificate prin HG nr. 213/28.02.2007, act normativ la care organul de inspecție fiscală nu face nici un fel de trimiteri ori coroborări.

Societatea nu a încasat si nici nu va putea incasa diferențele stabilite de reprezentantele organului fiscal, la data controlului contractul nr. 828/22.06.2006 fiind finalizat, cu plata contravalorii facturilor emise in lei inclus pentru lucrările suplimentare efectuate conform actelor adiționale si a devizelor de lucrări întocmite si acceptate de beneficiar, care au stat la baza emiterii facturilor fiscale in lei cu respectarea dispozițiilor art.126 din Legea nr. 571/2003 cu completările si modificările ulterioare, conform căruia din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133; c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoana impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare; d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Reclamanta solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, a dobânzilor si penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală si calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare

Măsura stabilirii de obligații fiscale accesorii pentru o bază impozabilă în sumă de ....lei reprezentând garanții de buna execuție in procent de 10%, neînregistrate la venituri decât la expirarea perioadei de garanție și regularizate de acesta în contractul încheiat cu SC T S.A.(regularizare, numai majorări).

Măsura dispusă este nelegală din motivele arătate anterior și solicită instanței să reconsidere calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, a dobânzilor și penalităților aferente care nu sunt reale și nu sunt calculate în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Diferența suplimentară de impozit pe profit de ..... lei este de asemenea eronat calculată, suma de suma de .....ron nefiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil, din următoarele motive:

Reprezentantele organului fiscal au constatat cheltuieli 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 in suma de .....ron, reprezentând totalul facturilor prezentate in xerocopie,cuprinse in anexa nr.III.1.10 a raportului de inspecție fiscală, si pe care le-a anexat in original al acestora cu mențiunea ca înlocuiește factura inițială la prezenta contestație spre a servi drept proba, cu rugămintea de a fi luate in considerare in sensul reconsiderării calculul impozitului pe profit aferent anului 2007, a dobânzilor si penalităților aferente, diferența suplimentară de .....ron nefiind reală si calculată în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sunt nelegale și impunerile în sumă de ..... lei și .... lei, pentru o bază impozabilă suplimentară în sumă de ....ron, reprezentând servicii achiziționate de la SC X CSRL si care au fost vândute(facturate) de societate mai departe la SC M SA, cu profit, pentru care reprezentatele

organului fiscal pe nu au acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2007, motivând ca suma o reprezintă cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

Reclamanta consideră că masurile dispuse sunt nelegale din următoarele motive:

Organele fiscale au reținut corect in raportul de inspecție fiscală că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada ianuarie 2007-mai 2007 servicii de la SC X C SRL , in suma de ....ron, fără TVA, in baza contractului de prestări de servicii nr.....2005, anexa nr.III.1.17 in actul de control, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele:....., obiective care aparțin SC M SA București.

De asemenea s-a reținut corect in raportul de inspecție fiscală faptul ca SC X SRL a realizat venituri din derularea contractului încheiat cu SC X CSRL întrucât serviciile achiziționate au fost facturate beneficiarului SC M SA.

Organul fiscal fără nici un temei legal si fără a proba in vreun fel constata ca "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifica prestarea efectiva a serviciului. Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative...Echipa de control a constatat ca actele prezentate de societate nu constituie documente justificative in emiterea facturilor" deși ulterior, in același raport de inspecție fiscală constata ca : " obiectului contractului ii reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanenta si întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar" concluzionând, prin depășirea atribuțiilor conferite prin OG nr.92/2003 - Codul de procedura fiscală ca " SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute in contract, nefiind necesara încheierea unui alt contract";

Modul de utilizare a personalului angajat al societății este la latitudinea administratorului si prin volumul si specificul lucrărilor executate in anul 2007 a asigurat o utilizare optima a acestuia, asa cum rezulta si din cifra de afaceri înregistrata de societate atât in anul 2007 cit si in perioada următoare, venituri realizate care au condus la încadrarea societății la contribuabilii mijlocii.

In mod eronat reprezentantele organului fiscal au constatat ca deși obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanenta si întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de "beneficiar, serviciile prestate nu au fost justificate cu situații de lucrări, procese verbale de recepții, studii de fezabilitate, de piața , "astfel incit operațiunea economica nu poate produce efecte in plan fiscal, in sensul deducerii din profitul impozabil a sumei de .....ron" suma pentru care echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru încălcarea prevederilor art.21 alin.1 si art.21 alin4, lit.m din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare coroborat cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fără a prezenta motivele de fapt care sa demonstreze ca au fost întrunite prevederile articolelor menționate.

Din conținutul raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada ianuarie 2007- mai 2007 servicii de la SC X C SRL , in suma de .....ron, in baza contractului de prestări de servicii nr. ...2005, având ca obiect executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele: ....., obiective care aparțin SC M SA București cheltuială pentru care echipa de inspecție nu a acordat

dreptul de deducere, dar în același timp reprezentantele organului fiscal recunosc veniturile impozabile obținute de SC X SRL din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, procedând practic la o dublă impozitare, o dată prin considerarea cheltuielilor nedeductibile și o dată prin recunoașterea veniturilor rezultate în acest contract în calculul impozitului pe profit aferent exercițiului financiar 2007. În mod evident veniturile încasate de reclamantă în derularea acestor contracte sunt dovada cea mai bună că această cheltuială efectuată cu serviciile cumpărate de la SC X C SRL este în scopul obținerii de venituri.

Prin întâmpinare pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad, în reprezentarea pârâtei Administrația finanțelor pentru contribuabilii mijlocii Arad a solicitat respingerea acțiunii ca inadmisibilă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....../2008 pentru că, potrivit art.85 Cod procedură fiscală, numai decizia de impunere fiscală constituie actul de stabilire a taxelor sau impozitelor, deci este titlu de creanță, raportul de inspecție consemnând numai rezultatul unor constatări ale organului de control fiscal.

Pentru fond, pârâta a cerut respingerea ca nefondată a acțiunii pentru că: Privitor la T.V.A. în sumă de .....lei, reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală pentru o bază impozabilă suplimentară, reprezentând diferențe de preț calculate pentru anul 200<sup>1</sup> prin recalcularea bazei impozabile cu diferențele de preț rezultate prin menținere cursului de schimb valutar utilizat pentru baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată la data încasării avansului pentru facturile emise de către reclamantă către beneficiarul SC N România SRL în baza contractelor de servicii încheiate în interiorul țării.

Reclamanta solicită exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de .....lei, a dobânzilor și a penalităților de întârziere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei, societatea afirmă ca nu este corect calculată de echipa de inspecție fiscală, întrucât aceasta nu a emis către SC N România SRL facturi exprimate în valută.

Reclamanta afirmă ca echipa de inspecție fiscală a stabilit asupra facturilor emise în lei de reclamantă diferențe de preț care constau de fapt în diferențe de curs valutar de la data facturării avansului și până la data emiterii facturilor.

În susținerea celor prezentate, reclamanta invocă « art.153 pct.2 din Codul fiscal potrivit căruia pentru prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută cu decontare în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura și cursul de schimb utilizat la data încasării nu este considerat diferența de preț ».

De asemenea, reclamanta invocă și prevederile art. 126 din Codul fiscal potrivit căruia o operațiune este impozabilă în România dacă prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă și dacă locul de prestare a serviciilor este România.

Societatea a prestat în perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 o serie de lucrări constând în extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierelor respectiv proiectarea și implementarea sistemului de comunicare mobilă al Ministerului Administrației și Internelor- Inspectoratul General al Poliției de Frontieră în baza contractelor încheiate cu SC N România SRL nr.....2006,.....2006 și nr.....2007.

Serviciile efectuate în interiorul țării, au fost contractate de către reclamantă și SC N România SRL în valută cu decontare în lei,

subcontractorul SC X SRL încasând avansuri (30% din contravaloarea contractului), cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare, fiind cursul de la data încasării avansului. În acest sens reclamant a emis o serie de facturi fiscale reprezentând contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrări.

Din verificarea modului de determinare a bazei de impozitare a TVA pentru aceste prestări de servicii, echipa de control a constatat că societatea a utilizat curs de schimb valutar de la data definitivării operațiunii, și nu cel de la data încasării avansurilor. În consecință societatea a încălcat prevederile pct.22(I) și pct.22( din HG nr.44/2004 completată și modificată de HG nr.1861/2006. Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, unde se stipulează că : " cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii", organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare a TVA, rezultând o diferență de preț în sumă de .....RON, cu TVA aferentă în suma de .....RON, prin aplicarea cotei TVA de 19 % (anexa nr.III. 1.30).

Societatea a prestat în perioada ianuarie 2006 - decembrie 2007 lucrări constând în extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierelor respectiv proiectarea și implementarea sistemului de comunicare mobilă al Ministerului Administrației și Internelor - Inspectoratul General al Poliției de Frontieră în baza contractelor încheiate cu S.C. N România S.R.L.

Aceste servicii efectuate în interiorul țării au fost contractate de către SC. N România S.R.L. și S.C. X S.R.L. în val cu decontare în lei, subcontractorul S.C. X S.R.L. încasând avansul ( 30% din contravaloarea contractului ), cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare fiind cursul de la data încasării avansului.

Din verificarea modului de determinare a bazei de impozitare a taxei valoarea adăugată pentru aceste prestări de servicii, echipa de control a constatat că societatea a utilizat cursul de schimb valutar de la data definitivării operațiunii și cel de la data încasării avansurilor.

În conformitate cu prevederile art. 139 A 1 alin.(2) și art. 140 alin.(I) din Legea : 571/2003 cu completările și modificările ulterioare:- „Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză.

La art. 140 din Codul fiscal prevede că cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supse cotei reduse".

La pct. 18 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, modificată și completată de Hotărârea Guvernului nr. 1840/2004 se precizează: „18. (1) Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării față de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat să emită factură fiscală pentru diferențe de preț în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectuează astfel: la data livrării/prestării facturile de avans se stornează integral și se emite factură

fiscală pentru contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determină prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans, evidențiindu-se și taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel încât suma facturată beneficiarului să nu fie majorată artificial, respectiv redusă, datorită creșterii/descreșterii cursului de schimb de la data livrării/prestării față de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care există diferențe în valută între contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și suma avansurilor încasate, aceasta va fi convertită în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

(2) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii taxabile, contractate și decontate în valută, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se determină prin convertirea în lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Națională a României din data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea în cauză. Astfel de decontări în valută pot interveni în cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii de către o persoană impozabilă din România către o persoană impozabilă stabilită în străinătate, care desfășoară operațiuni în România având reprezentant fiscal sau sediu permanent, ori în cazul în care o persoană impozabilă stabilită în străinătate nu realizează operațiuni taxabile în România, dar cumpără bunuri sau este beneficiar al unor prestări de servicii în calitate de nerezident, al operațiunilor din zonele libere care sunt decontate în valută și al oricăror altor operațiuni pentru care normele Băncii Naționale a României permit decontarea în valută pe teritoriul României. În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii".

Pct.18 (1) și (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 a fost modificat de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, fiind introduse pct.22.(1) și pct.22.(2) care prevăd:

„(1) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, contractate și decontate în valută, baza de impozitare a taxei se determină prin convertirea în lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Națională a României, sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care are loc faptul generator de taxă, sau, după caz, din data de 15 a lunii următoare în care a luat naștere faptul generator de taxă.

În contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb al unei bănci comerciale.

Pentru avansurile încasate, înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei utilizat este cursul de la data încasării avansului, dacă factura este emisă în data respectivă sau, după caz, cursul din data de 15 a lunii următoare celei în care a fost încasat avansul. În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.

(2) Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută cu decontare în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura întocmită conform alin. (1) și cursul de schimb utilizat la data încasării, nu este considerat diferență de preț."

Pct.22.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 a fost modificat de Hotărâre Guvernului nr.213/2007, având următorul cuprins:

"In contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb ai unei bănci comerciale. In cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele pentru achiziții intracomunitare sau livrări intracomunitare de bunuri, cursul de schimb valuta utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii."

Din textele de lege invocate, pârâta arată că prevederile pct.18 (1) și (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 așa cum a fost completată, și modificată prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 și Hotărârea Guvernului nr.213/2007, au fost menținute în sensul că în cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, iar pentru livrările de bunuri și prestării de servicii contractate în valuta cu decontare în lei, factura se întocmește la fel ca în cazul livrărilor contractate și decontate în valuta.

Singura modificare este aceea că diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura întocmită conform alin.(1) și cursul de schimb utilizat la data încasării, nu este considerată diferența de preț, echipa de inspecție fiscală neverificând modul de încasare a facturilor emise la definitivarea operațiunilor, deci nu poate fi vorba de calcularea acestei diferențe de preț cum în mod eronat afirmă reclamanta.

Referitor la afirmația reclamantei că echipa de inspecție fiscală a stabilit asupra facturilor emise în lei de societate diferențe de preț care constau de fapt în diferența de curs valutar de la data facturării avansului și până la data emiterii facturilor, pârâta arată că societatea a interpretat în mod eronat modul de determinare a bazei de impozitare efectuat de echipa de inspecție fiscală în condițiile în care societatea a încasat avansuri înainte de prestarea serviciilor, echipa de inspecție fiscală a recalculat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, la data definitivării operațiunii, utilizând la data emiterii facturii definitive cursul de schimb de la data încasării avansurilor, pentru partea de avans încasat anterior în conformitate cu prevederile pct.22 alin.(1) și pct.22 (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 completată și modificată de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 și Hotărârea Guvernului nr.213/2007.

De asemenea, societatea a redus baza de impozitare a TVA prin utilizarea la data definitivării operațiunii a cursului de schimb din data emiterii facturii fiscale, și nu cel de la data încasării avansurilor, în majoritatea cazurilor cursul de schimb de la data definitivării operațiunilor fiind mai mic decât cel de la data încasării avansurilor.

Echipa de inspecție fiscală a calculat în mod corect baza de impozitare conform prevederilor legale, diferențele de preț în plus stabilite de aceasta reprezintă în fapt diferențe de curs valutar cu care reclamanta și-a diminuat baza de impozitare.

Echipa de inspecție fiscală a recalculat baza de impozitare la data livrării: bunurilor care cuprinde : baza de impozitare determinată în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans; baza de impozitare constând în diferențe în valuta între contravaloarea integrală a bunurilor livrate și suma avansurilor încasate, aceasta fiind convertită în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii.

Referitor la dispozițiile art. 153 pct.2 din Codul fiscal invocate de reclamantă potrivit căruia pentru prestări de servicii în interiorul țării, contractate în valută și decontate în lei la cursul de schimb din data plății, diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat în factura și cursul de schimb utilizat la data încasării nu este considerat diferența de preț, pârâta arată că art. 153 (2) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare se referă la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

De asemenea, baza de impozitare calculată suplimentar de către organele de control în suma de .....lei, nu reprezintă diferențe de curs dintre cursul de schimb menționat în factura și cursul de schimb utilizat la data încasării, cum în mod eronat afirmă reclamanta.

Referitor la afirmația societății că echipa de inspecție fiscală nu a făcut referire la Hotărârea Guvernului nr.213/28.02.2007 care modifică pct.22(I) și pct.(22) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 completată de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 pârâta precizează că la pagina nr. 38 din raportul de inspecție fiscală nr.....2008 este invocat de către echipa de inspecție fiscală în susținerea celor argumentate de aceasta și Hotărârea Guvernului nr.213/28.02.2007.

Nu poate fi reținută solicitarea societății contestatoare de a încadra speța în cauza în alte prevederi legale decât cele care se referă în mod expres la stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii contractate în valută și decontate în lei, în sensul că nu poate fi ignorat aspectul esențial vizând utilizarea cursului de schimb valutar de la data încasării avansurilor pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data definitivării operațiunii, atâta timp cât legiuitorul a reglementat în mod expres astfel de situații.

Referitor la capătul de cerere privind sumele de .....lei reprezentând dobânzi și ..... lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoare; adăugată, pârâta arată că în data de 05.12.2006 reclamanta a emis către S.C. I S.A. factura fiscală nr. ....2006 în valoare totală de 100.000 Euro, contravaloarea a 343.220 RON (fără TVA), având mențiunea înscrisă pe factură „prestări servicii octombrie 2005- septembrie 2006-lucrări de mentenanță la sediul central BRD”.

Prin adresa înregistrată la reclamantă sub nr.....2008, organele de control au solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC I SA și a actelor adiționale ale acestuia în baza cărora a fost emisă factura, însă reclamanta nu a prezentat documentele solicitate.

În condițiile în care nu au putut fi verificate obiectul contractului, existența actelor adiționale în cazul în care au fost mărite termenele execuției respectiv specificarea termenelor de facturare, echipa de control a inclus contravaloarea acestei facturi în cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei cărora îi aparțin, efectuând regularizări în luna decembrie 2006 (data includerii veniturilor impozabile a contravalorii serviciilor executate beneficiarului) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 în suma de .....lei.

Art. 134 alin.(3), art. 155 alin. (2) și art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare (pentru perioada 2005-2006), prevede că."faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri, sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu".

Art. 155 prevede că: „pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii care prestarea a fost efectuată”.



În conformitate cu art.157 din Codul fiscal „persoanele obligate la plata taxei trebuie să achite taxa pe valoarea adăugată datorată, stabilită prin decontul întocmit pentru fiecare perioadă fiscală sau prin decontul special, până la data care au obligata depunerii acestora, potrivit art. 156 alin. (2) și (3)".

În raport de prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată în alta lună decât cea în care a devenit exigibilă a dus la diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată în perioada în care societatea era obligată la plata taxei.

Având în vedere aceste aspecte, în mod corect și legal organele control au procedat la calculul de dobânzi în suma de .....lei și penalități de întârziere în suma de ..... lei pentru taxa pe valoarea adăugată datorată, de la data care societatea avea obligația înscrierii în decontul de taxă pe valoarea adăugată taxei colectate și până la data la care operațiunea a fost înregistrată în decont, în conformitate cu art. 120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată completările și modificările ulterioare.

De asemenea, afirmațiile din contestație " (...) Precizăm "ca potrivit contractului, reclamanta a întocmit facturi în timpul derulării acestuia numai "în ca în care au fost necesare lucrări de întreținere și reparații iar în perioada în care ni au efectuat aceste lucrări s-a întocmit factura finală la data încheierii contractului nu sunt relevante întrucât potrivit art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. " societatea nu a prezentat documente cu care să probeze cele afirmate nici în timpul controlului, nici în procedura prealabilă.

Reclamanta face afirmația ca "potrivit prevederilor legale avea obligația să întocmească factura la finele lunii septembrie, depășind termenul cu 66 zile", fără a invoca temeiul legal în baza căruia termenul de facturare a prestărilor de serviciu este luna septembrie.

Referitor la afirmația reclamantei că organele de control nu au indicat temeiul legal al împărțirii sumei la 12 luni, se arată că temeiul de drept îl reprezintă actele normative menționate, prevederile legale la care s-au făcut referire și în actul atacat.

Întrucât, reclamanta nu a pus la dispoziție contractul menționat, echipa control nu a putut verifica obiectul contractului, existența actelor adiționale termenelor de execuție și specificarea termenelor de facturare. În consecință, echipa de inspecție fiscală a considerat prestarea efectivă a serviciilor lunară. Perioada derulare a contractului menționat în factura fiscală fiind de 12 luni (octombrie 2005 septembrie 2006), echipa de inspecție fiscală a împărțit contravaloarea facturii la luni, rezultând contravaloarea lunară a prestărilor de servicii.

De asemenea, reclamanta a afirmat în acțiune ca în anexa nr.III.2.2 suma tot este greșit adunată, respectiv suma totală pentru taxa pe valoarea adăugată este cuantum de .....RON, și nu de .....RON.

În legătura cu acesta afirmație, organul de inspecție fiscală afirmă ca suma corectă este suma de .....RON, însă aceasta a fost o greșeală de redactare care a avut nici o influență în calcularea majorărilor și penalităților de întârziere, astfel că pârâta solicită respingerea capătului de cerere privind accesoriile în suma totală de .....lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pârâta arată în legătură cu capătul de cerere privind suma de ...lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere menționează că reclamanta a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....RON în perioada 01.01.2005 - 20.12.2007, în baza unor facturi în xerocopie,

fără a prezenta organelor de control duplicatul acestora sau exemplarul reconstituit potrivit legii.

În conformitate cu prevederile art. 145 al.8 lit. a) (pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente: a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);" coroborate cu pct. 51 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii."

Art. 146 alin.(1) (pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 completata si modificata prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 prevede că: pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);" coroborate cu pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 completata si modificata prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa ca înlocuiește factura inițială."

Din documentele existente la dosarul cauzei, a rezultat ca organele de inspecție fiscală au solicitat reclamantei exemplarul original sau duplicatul facturilor în cauza prin adresele întocmite în data de 05.05.2008 (înregistrată la societate sub nr. 22/05.05.2008 ), respectiv în data de 15.05.2008 (înregistrată la societate sub nr. 25/15.05.2008 ) și confirmate de primire de către d-l Nicolae Daniel în calitate de administrator, însă societatea nu a prezentat documentele solicitate.

De asemenea, în acțiune societatea afirmă ca anexează originalele acestor facturi precum și facturile cu mențiunea ca înlocuiesc facturile inițiale, însă acestea nu sunt depuse nici acum, nici în perioada controlului și nici în procedura prealabilă.

Astfel întrucât exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prezentarea exemplarului original al facturilor respectiv a duplicatelor facturilor pe care să se menționeze ca înlocuiește factura inițială, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de

justificare, în condițiile în care societatea nu a adus argumente și documente care să infirme constatările organelor de control, pârâta solicită respingerea cererilor privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de .....RON.

Cu privire la suma de .....lei, contestată de reclamanta reprezentând TVA depusă în baza facturilor emise de SC F I SRL reprezentând contravaloare chirie menționează că S.C. X SRL, are închiriat imobilul situat în București, .....în baza contractului de închiriere nr.....2005 încheiat cu SC F I S.R.L. și în baza facturilor emise de către această societate, reclamanta și-a exercitat în perioada 22.08.2005-10.04.2007, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei în condițiile în care S.C. F I S.R.L. a optat pentru aplicarea regimului de taxare pentru operațiunea de închiriere prevăzută la art. 141 alin.(2) lit. k) din Codul Fiscal, conform notificării depuse și înregistrată la organele fiscale teritoriale sub nr.....2007, fără a avea menționat în rândul 4 „Data de la care se optează pentru taxare( trebuie să fie ulterioara depunerii notificării)”, data de la care societatea optează pentru taxare.

În conformitate cu prevederile pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabilă în perioada 2005 - 2006) "scutirile de taxa pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal pentru care art. 141 alin. (3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxa pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestații de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată."

La pct.38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 completată și modificată prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006( pentru anul 2007) se prevede că în sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxa prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, în condițiile prevăzute la alin. (2)-(9).

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o altă dată ulterioară înscrisă în notificare.

40). Cu excepția celor prevăzute la art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele impozabile nu pot aplica taxarea pentru operațiunile scutite prevăzute de art. 141 din Codul fiscal. Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxa livrări de bunuri și/sau prestații de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni

nu au dreptul de deducere sau de rambursare a taxei aplicate in mod eronat pentru o astfel de operațiune scutita. Aceștia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa si emiterea unei noi facturi fără taxa."

In raport de aceste prevederi legale, in condițiile in care opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere se va notifica organelor fiscale competente si se va exercita de la data depunerii notificării, in cazul in speța operațiunea de taxare se exercita de la data de 02.04.2007. Astfel ca S.C. F I S.R.L. a facturat in mod eronat cu taxa pe valoarea adăugata operațiunea de închiriere, care este operațiune scutita de taxa pe valoarea adăugata si in consecința SC X SRL nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugata in suma de .....lei aplicata in mod eronat pentru o operațiune scutita.

In acest sens, echipa de inspecție fiscala a întocmit Dispoziția de masuri nr.....2008 prin care SC X SRL trebuie sa solicite prestatorului SC F I SRL stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adăugata" si emiterea unor noi facturi fără taxa pe valoarea adăugata.

Referitor la afirmația reclamantei ca opțiunea de taxare se exercita de la data depunerii notificării sau la o alta data anterioara sau ulterioara înscrisa in notificare, pârâta arată că notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, prezentata de societate a fost depusa si înregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr.....2007, fără a avea menționat la rândul 4. .Data de la care se optează pentru taxare( trebuie sa fie ulterioara depunerii notificării), data de la care societatea optează pentru taxare, astfel incit, in cazul in speța operațiunea de taxare se exercita de la data de 02.04.2007.

Fata de afirmația reclamantei potrivit căreia regimul de taxare se aplica de la data înscrisa in notificare, care poate fi anterioara respectiv ulterioara notificării, pârâta precizează ca potrivit pct.38 (3) din HG nr.44/2004 completat si modificat de HG nr. 1861/2006 aplicabil in anul 2007 opțiunea de taxare se exercita de la data depunerii notificării sau de la o alta data ulterioara înscrisa in notificare, si nicidecum la o data anterioara notificării.

De asemenea, societatea afirma ca are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei, dar in același timp realizează operațiuni scutite fără drept de deducere constând in subînchirierea spațiului închiriat de la S.C. F I SRL, fără a calcula pro-rata.

Astfel organele de inspecție fiscala in mod corect si legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugata in suma de .....lei aplicata in mod eronat pentru o operațiune scutita, in conformitate cu prevederile pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare aplicabil pentru perioada 2005-2006, respectiv pct.38 (3) si pct. 40 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007, motiv pentru care solicităm respingerea acestui capăt de cerere.

Referitor la capătul de cerere privind suma de .....lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugata pentru care organele de inspecție fiscala nu au acordat drept de deducere, pârâta menționează că societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada septembrie 2005-mai 2007, servicii de la terți in suma totala de .....lei si a dedus taxa pe valoarea adăugata in suma de .....lei in baza contractului de prestări de servicii nr.....2005 încheiat cu S.C. „ X C" SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de . servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului".

Din verificarea efectuată s-a constatat că în executarea contractului nu au fost prezentate documente din care să rezulte date certe în legătură cu natura serviciilor ce urmează să se execute, tariful practicat, timpul consumat la executare, pe fiecare prestare de serviciu.

În condițiile în care au considerat că realitatea acestor servicii nu a putut fi verificată neexistând documente prin care să se confirme efectuarea serviciilor prin adresa înregistrată la societate sub nr. ....2008, organele de inspecție fiscală au solicitat în baza art.52 și art.56 din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, punerea la dispoziție a documentelor justificative care să ateste efectuarea serviciilor ( situații de lucrări, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare).

Prin adresa înregistrată la SC „X” SRL Arad sub nr. ....2008, referitor la contractul de prestări de servicii nr.....2005 încheiat cu SC „ X C” SRL, societatea a pus la dispoziție următoarele documente: - contractul scris încheiat între societățile mai sus menționate; anexa nr.....2005 la contractul nr.....2005 în care se menționează ca obiectivul la care se va efectua obiectul contractului este str....., anexa nr.....2005 la contractul nr.....2005 în care se menționează că începând cu data de.....2005 obiectivele sunt:....., obiective aparținând SC M SA București."

În contract și în actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiectul contractului, perioada de derulare (care este nedeterminată) și valoarea acestuia, fără să se precizeze concret în ce vor consta prestațiile de servicii, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuată și tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare.

De asemenea, în adresa societății înregistrată la SC „X” SRL Arad sub nr.....2008, administratorul societății menționează că „SC X SRL facturează mai departe la M SA contravaloarea acestor servicii în cadrul contractului nr.....2005.

Din analiza contractului nr.....2005 încheiat între SC X SRL (prestator) și SC M SA (beneficiar) organele de control au constatat că: obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar; conform pct.12.2. din contract „contractul nu poate fi cesionat sau cedat în favoarea unei terțe părți dacă cesionarea sau cedarea s-a produs, contractul se consideră încheiat la data producerii cesionării, respectiv cedării; conform pct.15.1 din contract prestatorul, respectiv SC „X” SRL Arad a comunicat beneficiarului că deține toate autorizațiile, licențele și avizele necesare executării serviciilor menționate în contract.

La pct.16.2. se precizează că prestatorul are personal autorizat de autoritățile românești competente pentru activitățile prevăzute în contract.

În conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.:

„1. Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile"

La art. 146 din Codul fiscal se prevede că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să

îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);"

La art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 se prevede că:" următoarele cheltuieli nu sunt deductibile respectiv cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;"

Punctul 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese e-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

La art. 6 din Legea 82/1991 republicata se arata:

„(1) Orice operațiune economico-financiara efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Având in vedere ca SC X SRL nu deține documente justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor ce fac obiectul contractului nr. 7/01.07.2005, nu se poate justifica necesitatea încheierii contractului si, pe cale de consecința majorarea cheltuielilor cu servicii executate" de terți, aceste cheltuieli nefiind deductibile fiscal.

Întrucât societatea nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor, in mod corect si legal organele de inspecție fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de 41.956 lei, in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(I) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.m) din același act normativ.

Referitor la afirmația reclamantei ca organele de inspecție fiscala au constatat fără nici un temei legal si fără a proba in vreun fel ca: "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifica prestarea efectiva a serviciului. Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative...Echipa de control a constatat ca actele prezentate de societate nu constituie documente justificative in emiterea facturilor"

Pârâta precizează ca norma juridica aplicabila in perioada derulării contractului, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 cu completările si modificările ulterioare, stipulează ca factura fiscala se întocmește la livrarea produselor si a mărfurilor, la executarea lucrărilor si la prestarea serviciilor pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente care atesta executarea lucrărilor si prestarea serviciilor. In ceea ce privește afirmația societății ca factura fiscala emisa este ea însăși un document justificativ de înregistrare in contabilitate, menționăm ca societatea trebuia sa probeze cu documente care sa cuprindă cu relevanta conținutul operațiunii patrimoniale si datele cantitative aferente

operațiunilor efectuate în condițiile în care, conform pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare, prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare.

De asemenea, reclamanta a afirmat că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. X CS.R.L, dar în același timp a recunoscut veniturile impozabile obținute de S.C. X S.R.L, din valorificarea acestui contract, prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA. În legătura cu acest aspect, societatea nu aduce în susținere nici un document care să ateste natura serviciilor achiziționate, care au fost vândute și incluse în categoria veniturilor. De asemenea, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată potrivit prevederilor pct.48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare, de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

- prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Referitor la afirmația societatea că echipa de inspecție fiscală și-a depășit atribuțiile conferite de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată cu completările și modificările ulterioare prin afirmația că SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract, pârâta precizează următoarele:

- conform art.160 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicată "contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal."

- organele de inspecție fiscală au analizat cheltuielile cu prestările de servicii, în funcție de documentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente în perioada verificată.

- societatea avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îl considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare, contractul fiind doar una din condiții, dar nu singura.

Referitor la afirmația reclamantei că: "modul de utilizare a personalului angajat al societății este la latitudinea administratorului", precizează că organul de control a făcut doar aprecieri cu privire la conținutul contractului economic dintre părți și la faptul că în acel moment SC X SRL deținea personal specializat autorizat, fapt menționat și în acest contract, nicidecum aprecierile acestuia nu au vizat modul în care administratorul își exercita atribuțiile, astfel că pârâta solicită

respingerea capătului de cerere privind neacordarea dreptului de deducere pentru suma de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, s-a reținut ca prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2008 s-a stabilit în sarcina societății un debit suplimentar reprezentant taxa pe valoarea adăugată în suma de .....lei și majorări de întârziere aferente în cuantum de .....lei. Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar, calculate în sarcina reclamantei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.....2008, menționează că stabilirea de majorări de întârziere aferente în sarcina reclamantei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, astfel că solicită respingerea acțiunii pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în suma de .....lei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Pârâta arată cu privire la capătul de cerere privind sumele de .....lei respectiv .....lei reprezentând venituri stabilite suplimentar de către organele de inspecție fiscală menționăm că în data de 05.12.2006 - S.C. X SRL a emis către S.C. I S.A. factura fiscală nr.....2006 în valoare totală de .....EURO, contravaloarea a .....lei fără taxa pe valoarea adăugată, având mențiunea înscrisă pe factura „prestări servicii octombrie 2005 - septembrie 2006 -lucrări de mentenanță sediul central BRD - cv.anexa nr.....2006”.

Prin adresa înregistrată la societatea reclamantă sub nr.....2008, organele de control au solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC I SA și a actelor adiționale ale acestuia în baza cărora a fost emisă factura menționată, însă societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Organele de inspecție fiscală au inclus contravaloarea acestor prestări de servicii în cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei căreia îi aparțin, efectuând regularizări în luna decembrie 2006 (data includerii în veniturile impozabile a contravalorii serviciilor executate beneficiarului) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 în suma de .....lei respectiv venituri suplimentare aferente anului 2006 în suma de .....lei.

La pct. 5.3 din Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 306/2002, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (pentru anul 2005) se prevede că: "veniturile din prestarea de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora".

Pct. 215 alin. (1) și alin. (2) din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede că: "veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

(2) Prestările nefacturate până la sfârșitul perioadei se evidențiază în contul de "Lucrări și servicii în curs de execuție", pe seama veniturilor din producția stocată."

Art. 19 alin. (1) și art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, prevede că: „profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Art. 155 (2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată."



La pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 se prevede că: „ veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările si completările ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art 21 din Codul fiscal.”

Potrivit art. 2 din Legea nr. 82/1991 a contabilității contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Pârâta arată că în raport de acest reglementări, prin neînregistrarea la venituri a contravalorii prestațiilor de servicii in perioada la care se refera, societatea a încălcat prevederile art. 19, alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările si completările ulterioare si a pct. 12 din H.G. nr.44/2004 cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu art. 2 din Legea nr.82/1991 republicata cu completările si modificările ulterioare.

In condițiile in care societatea nu a prezentat organelor de control si nici in cadrul procesului de soluționare a contestației documente cu care sa probeze cele afirmate in acțiune respectiv faptul ca prestațiile de servicii au fost facturate doar atunci când au fost efectuate (de exemplu: contractul încheiat cu S.C. I S.A. din care sa rezulte termenele de execuție si specificarea termenelor de facturare , situații de lucrări sau alte documente din care sa rezulte termenele in care au fost prestate serviciile), echipa de inspecție fiscala a considerat prestarea serviciilor ca fiind lunara, perioada de derulare a contractului specificat in factura fiscala fiind de 12 luni (octombrie 2005 - septembrie 2006), astfel incit a impartit contravaloarea facturii emise la perioada înscrisa in aceasta respectiv 12 luni.

Referitor la afirmația reclamantei ca organele de control nu au indicat temeiul legal al impartirii sumei la 12 luni si de ce era obligata societatea sa intocmesca lunar o factura de plata, pârâta arată că potrivit art.155. alin.(2) din Legea nr.571/2003 completata si modificata prin O.G. nr.83/2004 pentru prestări de servicii factura fiscala se emite cel mai târziu paria la finele lunii in care prestarea a fost efectuata.

Se arată că deși, reclamanta face afirmația ca "potrivit prevederilor legale avea obligația sa întocmească factura la finele lunii septembrie, depășind termenul cu 66 zile ", ea nu a invocat temeiul legal in baza căreia termenul de facturare a prestațiilor de servicii este luna septembrie 2006.

Organele de inspecție fiscala au procedat in mod corect si legal când au inclus contravaloarea acestor prestări de servicii in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei cărora ii aparțin, efectuând regularizări in luna decembrie 2006 (data includerii in veniturile impozabile a contravalorii serviciilor executate beneficiarului) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma de .....RON respectiv aferente anului 2006 in suma de ....lei, motiv pentru care solicităm respingerea acestui capăt de cerere.

Cu privire la capătul de cerere privind sumele de ....lei, ....lei respectiv ...lei reprezentând venituri stabilite suplimentar de către organele de control pentru anii 2005, 2006 si 2007 pârâta arată că societatea a prestat in perioada verificata lucrări civile pentru diferite tipuri de șantiere ale N

D phase 3 in baza contractului încheiat la data de 29.09.2004 cu S.C. T S.A Ilfov. In acest sens S.C. X S.R.L. a emis o serie 6 facturi fiscale reprezentând contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrări.

Din contravaloarea lucrărilor, societatea verificata a reținut garanțiile de buna execuție (in procent de 10 %), facturând către S.C. T S.A 90 % din valoarea devizului final. Garanția de 10 % a fost facturata si înregistrată in evidenta contabila la venituri după expirarea perioadei de garanție, care este de 12 luni conform pct.7.5. din contractul mai sus menționat.

Organele de inspecție fiscala: au inclus contravaloarea acestor garanții in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2005, efectuând regularizări in perioada 2006-2007 (data includerii in veniturile impozabile a garanțiilor reținute de beneficiarii lucrărilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma de ....lei; au inclus contravaloarea acestor garanții in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2006, efectuând regularizări in perioada 2006-2008 (data includerii in veniturile impozabile a garanțiilor reținute de beneficiarii lucrărilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2006 în suma de ....lei; au inclus contravaloarea acestor garanții in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2007, efectuând regularizări la data includerii in veniturile impozabile a garanțiilor reținute de beneficiarii lucrărilor, fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2007 in suma de .....lei;

Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările si modificările ulterioare: profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. (...)

Punctul 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare prevede că: „ 12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările si completările ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adăuga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Punctul 2.5 din Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 306/2002, pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (pentru anul 2005), prevede că: „2.5. - Principiul independentei exercițiului. Se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fiara a se tine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.”

Punctul 45 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevede că: "45. -Principiul independentei exercițiului. Trebuie sa se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli."<sup>1</sup>

Având in vedere aceste prevederi, pârâta arată că, in mod corect si legal organele de inspecție fiscala au inclus contravaloarea acestor garanții in cadrul veniturilor impozabile aferente anilor 2005, 2006 respectiv 2007 efectuând regularizări corespunzătoare in perioada includerii in veniturile impozabile a garanțiilor reținute de beneficiarii lucrărilor, fapt pentru care au stabilit venituri

suplimentare la finele anului 2005 in suma de 105.992 lei, la finele anului 2006 in suma de .....lei si la finele anului 2007 in suma de .....lei.

Afirmația reclamantei care considera ca din coroborarea textelor de lege invocate de echipa de control in raportul de inspecție fiscala, nu rezulta ca aceasta avea obligația facturării garanției de 10 % exact la expirarea termenului de garanție de 12 luni impus de organele de control, pârâta precizează ca potrivit pct.5.3 din OMF nr.306/2002: „ Veniturile din prestarea de servicii se înregistrează in contabilitate pe măsura efectuării acestora.”, iar la punctul 45 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene: „ Trebuie sa se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.” iar aceste acte normative au fost invocate in actele atacate.

Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri conform prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările si completările ulterioare si pct.12 din HG nr.44/2004 cu modificările si completările ulterioare iar in cazul societății, la calculul profitului impozabil aferent perioadei verificate, aceasta a luat in calcul totalitatea cheltuielilor (in procent de 100 %) efectuate pentru realizarea obiectivului contractului încheiat cu SC T Sa, si nu de 90 % cat a înregistrat la venituri.

La Titlul VI Taxa pe valoarea adăugata din H.G. nr. 1840/2004 de modificare si completare a HG nr.44/2004 pct.16 indice 1 se arata un exemplu de evidențiere in contabilitate a lucrărilor de construcții-montaj, in condițiile reținerii garanției de buna execuție a lucrărilor de construcții executate conform situațiilor de lucrări. Se retine astfel ca, la emiterea facturii conform situațiilor de lucrări , societatea avea obligația sa înregistreze la venituri întreaga contravaloarea a lucrărilor, concomitent efectuând si articolul contabil 267=411 cu contravaloarea garanției.

Pârâta arată în legătura cu capătul de cerere privind sumele de .....lei respectiv .....lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu reparațiile autovehiculelor, incluse pe costuri in anii 2005 respectiv 2006 că: reclamanta a înregistrat in exercițiul financiar 2005, pe cheltuieli deductibile fiscal suma totala de .....RON reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme, cheltuieli aferente exercițiului financiar 2004 iar in exercițiul financiar 2006 suma totala de .....RON reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme aferente exercițiilor financiare 2002 - 2004.

Art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările si modificările ulterioare, prevede că „profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare, iar in conformitate cu prevederile pct.13 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare :„ Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia ii aparțin.

In cazul in care contribuabilul constata ca după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depună declarație rectificativa pentru anul fiscal respectiv.”

In raport de susținerile reclamantei din acțiune, pârâta arată că asa cum rezulta si din raportul de inspecție fiscala nr.....2008, echipa de inspecție fiscala a verificat modul de constituire, evidențiere si declarare a impozitului pe profit

pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007 (3 ani), in conformitate cu prevederile art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 fiscala, republicata cu completările si modificările ulterioare, neexistând indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale.

Art.98 alin.(3) prevede:"La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectuează asupra creanțelor născute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, daca este identificata cel puțin una dintre următoarele situații:

a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului genera! consolidat;(...)"

Prin înregistrarea cheltuielilor cu reparațiile aferente anului 2004 in suma de ....lei respectiv .....lei in anul 2006 pe seama rezultatului perioadei curente (anul 2005 respectiv anul 2006 ) a fost afectata credibilitatea situațiilor financiare prezentate in anul 2005 respectiv anul 2006, si totodată a fost diminuată obligația fiscala de natura impozitului pe profit.

Întrucât echipa de inspectie fiscala nu a verificat rezultatul fiscal al exercițiilor financiare anterioare, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili realitatea si legalitatea cheltuielilor in suma de ....RON respectiv ....lei si daca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizării de venituri.

Depunerea declarației rectificative este obligația contribuabilului si nu a echipei de inspectie fiscala, conform prevederilor pct. 13 din HG nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare.

Principiul independentei exercițiului prevăzut in O.M.F. nr. 306/2002 respectiv O.M.F. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene prevede ca se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se tine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților

Potrivit Secțiunii a 6-a Politici contabile si note explicative - Corectarea erorilor contabile din OMF nr.306/2002 se precizează: „6.9. - Erorile contabile pot sa apăra ca urmare a unui calcul greșit, a aplicării greșite a metodelor contabile, a interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor. Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuata pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectata credibilitatea situațiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat.", iar la punctul 63 din O.M.F. nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, se arata că „corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat."

Astfel a rezultat faptul că rezultă ca reclamanta avea obligația înregistrării in evidenta contabila in anii 2005 si 2006 a sumelor de .....RON respectiv .....lei pe seama rezultatului reportat ( contul 117 "Rezultatul reportat" in debitul acestui cont se înregistrează rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile).

Din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile pct. 13 din H.G. nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare, respectiv societatea avea obligația depunerii declarației rectificative pentru anul fiscal 2004 si pentru anii anteriori si sa influențeze rezultatul fiscal al acestor ani cu aceste sume, pentru anul 2005 si anul 2006 cheltuielile in suma de .....RON respectiv .....lei fiind nedeductibile fiscal.

Afirmația reclamantei potrivit căreia comenzile ce au stat la baza efectuării lucrărilor de reparații nu sunt prevăzute de nici un act normativ ca documente justificative de înregistrare in contabilitatea beneficiarului, iar data deschiderii unei

comenzi de reparații nu coincide cu data finalizării lucrărilor comandate, care funcție de complexitate și de necesar de piese de schimb se poate prelungi semnificativ, echipa de inspecție fiscală a precizat că:

-recuperarea cheltuielilor cu reparațiile autovehiculelor din dotarea SC X SRL a fost făcută prin facturarea contravalorii acestora pe baza emiterii unor facturi fiscale de către S.C. X C P S.R.L.;

-facturile fiscale fac referire la anumite devize de reparații în timp ce din documentația pusă la dispoziție echipei de inspecție fiscală pe perioada desfășurării inspecției fiscale documentele anexate au fost numite comenzi, reprezintă în fapt lansarea în execuție a comenzii, întrucât cuprind manopera executată, piesele de schimb consumate, termenele de execuție care sunt de câteva zile (exemplu comanda nr.....2003 are termen de execuție 24 de zile respectiv până în 02.02.2003 iar comanda de execuție nr.....2003 are termen de execuție 1 zi până în 25.01.2003);

- afirmația reclamantei că deschiderea unei comenzi de reparații nu coincide cu data finalizării lucrărilor comandate, care funcție de complexitate și de necesar de piese de schimb se poate prelungi semnificativ este nefundată, întrucât în decursul exercițiului financiar 2005 societatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilul și cu reparațiile pentru aceleași autoturisme la care se face referire în devizele cuprinse în factura nr.....2005. Este greu de înțeles afirmația reclamantei în condițiile în care termenul prevăzut în comenzi este de 1-2 zile respectiv 1 luna iar acestea ajungând să fie facturate după unul, doi sau trei ani de zile. (De exemplu: factura nr.....2006 emisă de SC X C-P SRL prin care au fost facturate un număr de ... devizele de reparații dintre care nr.....2003 și nr.....2003).

Se mai arată că între SC X SRL și SC X C P SRL există o relație de afiliere, ambele societăți având aceiași asociați, astfel, din punct de vedere contabil, societatea a înregistrat corect facturile în cursul anului 2005 respectiv în cursul anului 2006, dar din punct de vedere fiscal ele reflectă cheltuielile aferente anului 2004 și al anilor anteriori, care nu pot afecta în nici un fel rezultatul anului 2005 și 2006.

Pârâta arată referitor la capătul de cerere privind suma de .....lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu amortizarea aferentă perioadei 2001-2004, inclusă pe costuri în anul 2005 că societatea a recalculat pe perioada 2001-2004 amortizarea pentru activele amortizabile deținute, rezultând din modul de calcul al amortizării cheltuieli aferente perioadei 2001-2004 în suma totală de .....RON, defalcată astfel: pentru exercițiul financiar 2001 cheltuieli cu amortizarea în suma de .....RON; pentru exercițiul financiar 2002 cheltuieli cu amortizarea în suma de .....RON; pentru exercițiul financiar 2003 cheltuieli cu amortizarea în suma de .....RON; pentru exercițiul financiar 2004 cheltuieli cu amortizarea în suma de .....RON.

Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale în suma de .....lei au fost incluse pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal în exercițiul financiar 2005.

Reclamanta a contestat doar suma de .....RON reprezentând cheltuielile cu amortizarea aferentă exercițiului financiar 2004.

În conformitate cu prevederile pct. 13 din HG nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare: „veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.”

In cazul in care contribuabilul constata ca după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuiala a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat sa depună declarație rectificativa pentru anul fiscal respectiv."

In raport de prevederile legale se arată ca in condițiile in care prin înregistrarea amortizării fiscale aferente anului 2004 in suma de .....lei pe seama rezultatului perioadei curente (anul 2005) a fost afectata credibilitatea situațiilor financiare prezentate in anul 2005, si totodată a fost diminuata obligația fiscală de natura impozitului pe profit, suma de .....lei fiind o cheltuiala care aparține exercițiului financiar 2004, pentru care societatea avea obligația depunerii declarației rectificative.

Întrucât echipa de inspecție fiscală nu a verificat rezultatul fiscal al exercițiului financiar 2004, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea si legalitatea cheltuielilor in suma de .....RON si daca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizării de venituri iar depunerea declarației rectificative este obligația contribuabilului, conform prevederilor pct. 13 din HG nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare si nu a echipei de inspecție fiscală.

Principiul independentei exercițiului prevăzut in O.M.F. nr. 306/2002 prevede: „Se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se tine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților."

Potrivit Secțiunii a 6-a Politici contabile si note explicative - Corectarea erorilor contabile din OMF nr.306/2002 se precizează că „erorile contabile pot sa apară ca urmare a unui calcul greșit, a aplicării greșite a metodelor contabile, a interpretării greșite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor. Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuata pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectata credibilitatea situațiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectuează pe seama rezultatului reportat."

Societatea avea obligația înregistrării in evidenta contabilă in anul 2005 a sumei de .....RON, pe seama rezultatului reportat ( contul 117"Rezultatul reportat"- in debitul acestui cont se înregistrează rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile) iar din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile pct. 13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare, respectiv societatea avea obligația depunerii declarației rectificative pentru anul fiscal 2004 si sa influențeze rezultatul fiscal al anului 2004 cu aceasta suma, pentru anul 2005 cheltuielile in suma de .....RON fiind nedeductibile fiscal.

In legătura cu capătul de cerere privind sumele de .....lei, .....lei respectiv .....lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor înscrise in facturi prezentate in copie înregistrate in anii 2005, 2006 si 2007, pârâta arată că în perioada verificata, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de ...RON in anul 2005, ...lei in anul 2006 si ....lei in anul 2007 în baza unor facturi prezentate in xerocpii.

Organele de inspecție fiscală au solicitat in scris reclamantei, prin adresele întocmite in data de 05.05.2008 (înregistrata la societate sub nr.....2008 ) respectiv in data de 15.05.2008 (înregistrata la societate sub nr.....2008 ) si confirmate de primire de către d-l N D in calitate de administrator prezentarea exemplarului original sau a duplicatului acestor facturi, inasa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit:

"(4) Următoarele 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"

În raport de aceste prevederi legale, organul de soluționare a contestației a reținut ca organele de control au considerat ca facturile fiscale prezentate de societate nu reprezintă documente justificative în conformitate cu prevederile lit. E pct. 27 din Ordinul 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, unde se arată că „pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme. ", precum și datorită faptului că acestea nu au fost reconstituite conform prevederilor lit. E pct. 31 și 32 din anexa nr. 1 la O.M.F. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, care prevede că în cazul în care documentul dispărut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrase sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierdere, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale."

Întrucât deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de prezentarea documentelor justificative în original sau reconstituite în condițiile legii, iar societatea nu a prezentat aceste documente organelor de inspecție fiscală și nici în cadrul procesului de soluționare a contestației, în condițiile în care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal." Rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile în suma de .....RON pentru anul 2005, .....lei în anul 2006 și ..... lei în anul 2007 înregistrate în evidență în baza unor facturi prezentate în xerocopii sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care solicităm respingerea acestui capăt de cerere a acțiunii.

Referitor la capătul de cerere privind suma de .....lei reprezentând cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere fără a le identifica ori proba pârâta arată că la pagina 10 din raportul de inspecție fiscală nr.....2008 s-a reținut::, Astfel, societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. 4 lit. F din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 cu completările și modificările ulterioare și pct. 2.4 din OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene. Prin urmare, suma de .....RON este nedeductibilă din punct de vedere fiscal."

În ceea ce privește suma de .....lei, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au precizat că: "această sumă a fost înscrisă în mod eronat la pagina nr. ... din raportul de inspecție fiscală nr.

.....2008, suma corecta fiind .....RON. Faptul ca este doar o greșeala de redactare, rezulta si din anexa nr.III.1.23 pag.2 la raportul de inspecție fiscala, unde la rândul "Cheltuieli fără documente justificative" din Situația privind modul de recalculare a impozitului pe profit trim.IV 2005 s-a înscris suma totala de .....RON. Se retine astfel ca suma de .....RON nu a fost stabilita ca si nedeductibila si nu a fost luata in calcul la determinarea impozitului pe profit in exercitiul financiar 2005. De asemenea, in Decizia de impunere nr.....2008 emisa conform prevederilor OMF nr. 1046/2007, impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru întreaga perioada verificata, respectiv 01.01.2005-31.12.2007 in suma de .....lei, are ca baza de calcul suma corecta luata in calcul pentru recalcularea profitului impozabil.

In conformitate cu prevederile art. 206 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat: obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de „creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Pe cale de consecință, in condițiile in care organele de inspecție fiscala care au întocmit actul atacat au afirmat ca suma de ....RON a fost înscrisa in mod eronat in raportul de inspecție fiscala din cauza unei erori de redactare, suma corecta fiind ... RON si ca aceasta suma nu se regăsește in impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.....2008 emisa conform prevederilor O.M.F. nr. 1046/2007, pârâta solicită respingerea acesteia.

In legătura cu capătul de cerere privind sumele de .....lei, .....lei respectiv .....lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor care nu au legătura cu activitatea economica a societății, înregistrate in anii 2005, 2006 si 2007 arată că, societatea a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea unor bunuri care nu au legătura cu obiectul de activitate al societății cum ar fi: geanta serviciu, autoradio CD, televizoare si mobilier, iar organele de inspecție fiscala, constatând ca au fost încălcate prevederile art. 21alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare, nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru sumele de .....lei in anul 2005, .....lei in anul 2006 si .....lei in anul 2007.

In contestația depusa, pentru aceste sume reclamanta nu a precizat motivele de fapt si de drept pentru care contesta aceste sume.

Art. 206 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede că contestația se formulează în scris și va cuprinde: „ c) motivele de fapt și de drept;”, care trebuie coroborat cu Ordinul nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată: "2. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 175 - Forma și conținutul contestației 2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In raport de aceste prevederi legale, in condițiile in care pentru sumele de .....lei in anul 2005, .....lei in anul 2006 si .....lei in anul 2007 contestatoarea nu aduce nici un argument sau document in susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscala, pârâta solicită respingerea ca neîntemeiata si nemotivata a acțiunii pentru acest capăt de cerere.



Cu privire la capătul de cerere privind sumele de .....lei, .....lei si ....lei reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii, executate de S.C. X CS.R.L. pârâta arată că societatea "a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada verificata, servicii de la terți in suma totala de .....RON in anul 2005, .....lei in anul 2006 si .....lei in anul 2007, in baza contractului de prestări de servicii nr.....2005 încheiat cu SC „ X C" SRL Arad in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului".

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. X C S.R.L. pe motiv ca, in executarea contractului menționat nu au fost prezentate documente din care sa rezulte date certe in legătura cu natura serviciilor ce urmează a se executa, tariful practicat, timpul consumat la executare, pe fiecare prestare de serviciu. Pentru prestațiile aferente fiecărei luni societatea trebuia sa facă dovada executării cu documente justificative, care sa stea ia baza înregistrării cheltuielilor in contabilitate.

Art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, prevede că cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora in scopul activităților desfășurate si pentru care nu sunt încheiate contracte "; coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, unde se specifica că pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii trebuie sa se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se facă pe întreaga durata de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie sa dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestări de servicii sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus prezentate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor.

Prin adresa înregistrata la societate sub nr.....2008, echipa de control a solicitat in baza art. 52 si art. 56 din Ordonanța Guvernului 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscală, punerea la dispoziție a documentelor justificative care sa ateste efectuarea serviciilor ( situații de lucrări, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare).

Prin adresa înregistrata la SC „X" SRL Arad sub nr.....2008, referitor la contractul de prestări de servicii nr.....2005 încheiat cu SC „ X C" SRL, societatea a pus la dispoziție următoarele documente: contractul scris încheiat intre societăți; anexa nr.....2005 la contractul nr.....2005 in care se arata ca obiectivul la care se va efectua obiectul contractului este str. ....anexa nr.....2005 la contractul nr.....2005 in care se arata ca începând cu data de.....2005

obiectivele sunt:....., obiective aparținând SC M SA București."

În contractul arătat și în actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiect, perioada de derulare (care este nedeterminată) și valoarea acestuia, fără a se preciza concret în ce vor consta prestațiile de servicii, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuată și tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare.

Echipa de control a constatat că actele prezentate de societate nu constituie documente justificative în emiterea facturilor în cauză, nu atestă punerea în executare a contractului și nu definesc concret în ce au constat serviciile prestate, termenele în care s-au realizat, baza de calcul de timp semnată de către beneficiar și prestator, care să ateste efectuarea prestațiilor, astfel încât echipa de control să fie în măsură să stabilească dacă cuantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, cât și modul de cuantificare a serviciilor în vederea facturării acestora.

În adresa societății înregistrată la SC „X” SRL Arad sub nr.....2008, administratorul societății arată că „SC X SRL facturează mai departe la M SA contravaloarea acestor servicii în cadrul contractului nr. ....2005. Din analiza contractului nr.....2005 încheiat între SC X SRL (prestator) și SC M SA (beneficiar) pârâta arată că:obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanentă și întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar ;conform pct. 12.2. din contract „contractul nu poate fi cesionat sau cedat în favoarea unei terțe părți dacă cesionarea sau cedarea s-a produs, contractul se consideră încheiat la data producerii cesionării, respectiv cedării; conform pct. 15.1 din contract prestatorul, respectiv SC „X” SRL Arad a comunicat beneficiarului că deține toate autorizațiile, licențele și avizele necesare executării serviciilor menționate în contract. De asemenea la pct. 16.2. se precizează că prestatorul are personal autorizat de autoritățile românești competente pentru activitățile prevăzute în contract iar organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada derulării contractului, SC „X” SRL Arad avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract.

Pârâta menționează că societatea nu a prezentat nici un document justificativ care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, astfel încât operațiunea economică nu poate produce efecte în plan fiscal, în sensul deducerii din profitul impozabil a sumelor de .....lei în anul 2005, .....lei în anul 2006 și .....lei în anul 2007.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede: „ (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. ” iar la pct. 1.3 din Regulamentul de aplicare a Legii 82/1991, nr.306/2002 se arată că:„Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale: a) denumirea documentelor; b)denumirea și sediul întreprinderii care întocmește documentul;c)numărul și data întocmirii acestuia;d)menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei; f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate; g)numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz; h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Având în vedere ca SC X SRL nu deține documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor ce fac obiectul contractului nr. ....2005, nu se poate justifica necesitatea încheierii contractului și, pe cale de consecință majorarea cheltuielilor deductibile cu aceste servicii executate de terți.

Referitor la afirmația reclamantei că organele de inspecție fiscală au constatat fără nici un temei legal și fără a proba în vreun fel că "întocmirea facturilor fiscale conform contractului nu justifică prestarea efectivă a serviciului Facturile fiscale nu au calitatea de documente justificative...Echipa de control a constatat că actele prezentate de societate nu constituie documente justificative în emiterea facturilor" iar că norma juridică aplicabilă în perioada derulării contractului, respectiv Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 cu completările și modificările ulterioare, stipulează că factura fiscală se întocmește la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor. În ceea ce privește afirmația reclamantei că factura fiscală emisă este ea însăși un document justificativ de înregistrare în contabilitate, organele de inspecție fiscală precizează că societatea trebuia să probeze cu documente care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și datele cantitative aferente operațiunilor efectuate.

Reclamanta a afirmat că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de SC X CSRL, dar în același timp a recunoscut veniturile impozabile obținute de SC X SRL, din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, însă prin acțiunea formulată, societatea nu aduce în susținere nici un document care să ateste natura serviciilor achiziționate, care au fost vândute și incluse în categoria veniturilor. De asemenea nu se contestă realitatea și legalitatea veniturilor înregistrate de societate, dar deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată potrivit prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor "se justifică prin: situații de "lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață, sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Obținerea de venituri nu reprezintă o condiție sine qua non, necesară și suficientă pentru a deduce în orice quantum cheltuielile ocazionate de plata serviciilor.

Referitor la afirmația reclamantei că echipa de inspecție fiscală și-a depășit atribuțiile conferite de Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată cu completările și modificările ulterioare prin afirmația că SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute în contract, nefiind necesară încheierea unui alt contract, echipa de inspecție fiscală a precizat: conform art.160 alin.(I) din OG nr.92/2003 republicată "contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal."

Organele de Inspecție fiscală au analizat cheltuielile cu prestările de servicii, în funcție de documentele prezentate de societate și de prevederile legale incidente în perioada verificată. Societatea reclamantă avea dreptul de a înregistra cheltuieli cu prestări servicii în cuantumul pe care îi considera necesar pentru desfășurarea în bune condiții a activității sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar dacă sunt justificate cu documentele prevăzute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările ulterioare, contractul fiind doar una din condiții, dar nu singura.

Referitor la afirmația reclamantei că: "modul de utilizare a personalului angajat al societății este la latitudinea administratorului", precizăm că organul de control a făcut doar aprecieri cu privire la conținutul contractului economic dintre părți și la faptul că în acel moment SC X SRL deținea personal specializat autorizat, fapt menționat în acest contract, nicidecum aprecierile acestuia nu au vizat modul în care administratorul își exercita atribuțiile, astfel că pârâta consideră că în mod legal, cheltuielile cu prestările de servicii în suma totală de ...RON în anul 2005, ....lei în anul 2006 și ....lei în anul 2007, în baza contractului de prestări de servicii nr..... 2005 încheiat cu SC „ X C” SRL Arad, în calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele beneficiarului” au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care solicită respingerea acestui capăt de cerere.

În legătura cu capătul de cerere privind sumele de ....lei și ....lei reprezentând cheltuieli constând în avansuri materiale plătite furnizorului S.C. C C I S.R.L. și care au fost înregistrate pe cheltuieli pârâta menționează că, organele de inspecție fiscală au verificat dacă contravaloarea avansurilor achitate furnizorului SC C C I SRL în anul 2005 în valoare totală de ...RON (fără taxă pe valoarea adăugată) respectiv în anul 2006 în valoare de ....lei pentru diverse livrări de bunuri (fier beton, sarma, cherestea) și care a fost înregistrată pe cheltuieli (cont 604 „Cheltuieli cu materialele nestocate”) în baza facturilor primite de la furnizor, cu mențiunea „avans materiale, oțel beton, cherestea” a fost regularizată la primirea bunurilor.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr.....2008, echipa de control a solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC C C I SRL și documente justificative care să ateste înregistrarea pe cheltuieli a acestor avansuri.

Din răspunsul furnizat de către administratorul societății, domnul N D a rezultat faptul că facturile au fost întocmite eronat, ele reprezentând în fapt „prestări servicii”. La informațiile în scris furnizate, societatea a prezentat copii xerox de pe facturile emise de S.C. C C I SRL corectate de către furnizor cu mențiunea „situație lucrări conform contract 3261/04.05.06”, însă societatea nu a prezentat contractul menționat în facturi și nici situațiile de lucrări aferente.

Conform art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare 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; "pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare: 44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Art. 160 (1) din Legea nr.571/2003 prevede că: „(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel: b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, Informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”

Punctul 61 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare prevede că: "61. (1) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factura fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii."

În consecință, S.C. C C I SRL avea obligația emiterii unor noi documente care să cuprindă informațiile și valorile corecte.

Întrucât sumele de ....lei respectiv ....lei reprezintă plăți în avans către furnizorul SC C C I SRL conform facturilor fiscale aflate în posesia societății verificate, cheltuielile înregistrate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, societatea încălcând prevederile legale prezentate mai sus, prin urmare, în mod corect și legal nu s-a acordat drept de deducere pentru sumele respective la calculul profitului impozabil.

Referitor la afirmația reclamantei că sumele de .....RON respectiv .....lei reprezintă în realitate contravaloarea unor lucrări executate în baza contractului nr.....2006, fapt ce rezulta și din copiile facturilor respective, transmise de furnizor, corectate prin semnătura și stampila furnizorului, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări: pe facturile fiscale originale emise de SC C C I SRL, aflate în arhiva societății petente, și care au fost puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală pe perioada desfășurării inspecției fiscale, la rubrica "Conținutul operațiunii patrimoniale" se afla mențiunea "avans materiale, oțel beton, cherestea", acestea riefiind corectate prin semnătura și stampila furnizorului cum eronat afirma reclamanta; facturile fiscale probează legal o operațiune economică, care constă în cazul de față în acordarea avansurilor furnizorului SC C C I SRL pentru cumpărări de materiale de natura stocurilor, și nicidecum lucrări executate cum eronat afirma societatea; contravaloarea acestor facturi a fost înregistrată în contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate", cu ajutorul acestui cont ținându-se evidența cheltuielilor nestocate, respectiv valoarea materialelor aprovizionate, și nu în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", pe considerentul că ar reprezenta lucrări executate cum afirma reclamanta; contractul invocat de societatea nr.....2006 produce efecte începând cu.....2006 și nu retroactiv, deci nu are legătura cu avansurile plătite de reclamanta în anul 2005 respectiv luna ianuarie 2006. De asemenea, este important de reținut că acest contract nu a fost prezentat echipei de inspecție fiscală și nu a fost depus nici la dosarul contestației cum afirma reclamanta în acțiune și nici situațiile de lucrări aferente acestui contract.

În condițiile în care factura a fost întocmită eronat de către furnizor, acesta avea obligația potrivit art.160 (1) din Legea nr.571/2003 cu completările și

modificările ulterioare sa emită un nou document conținând informațiile si valorile corecte si concomitent un nou document cu valorile cu semnul minus in care se înscriu numărul si data documentului corectat., astfel că pârâta solicită respingerea acestui capăt de cerere din acțiune.

Referitor la capătul de cerere privind suma de .....lei reprezentând venituri suplimentare stabilite de organele de control pârâta menționează că, societatea a prestat in perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 o serie de lucrări constând in extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierelor, respectiv proiectarea si implementarea sistemului de comunicare mobila al Ministerul Administrației si Internelor - Inspectoratul General al Politiei de Frontiera in baza contractelor încheiate cu SC N România SRL nr.....2006,.....2006 si nr....2007.

Aceste servicii efectuate in interiorul tarii, au fost contractate de către SC X SRL si S.C. N România SRL in valuta cu decontare in lei, subcontractorul S.C. X S.R.L. încasând avansuri (30 % din contravaloarea contractului), cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare, fiind cursul de la data încasării avansului.

In acest sens S.C. X S.R.L. a emis o serie de facturi fiscale reprezentând contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrări. Din verificare modului de determinare a bazei de impozitare pentru aceste prestări de servicii, echipa de control a constatat ca societatea a utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugata, cursul de schimb valutar de la data definitivării operațiunii, si nu cel de la data încasării avansurilor.

În conformitate cu prevederile art. 19 al.1 din Legea nr. 571/2003: „ (1) Profitul Impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Prevederile pct.22(l) si pct.22(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 stipulează că : "22.(1) Pentru livrările de bunuri si prestările de servicii , contractate si decontate in valuta, baza de impozitare a taxei se determina prin convertirea in lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Naționala a României, sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care are loc faptul generator de taxa, sau, după caz, din data de 15 a lunii următoare in care a luat naștere faptul generator de taxa.

In contractele încheiate intre părți trebuie menționat daca pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Naționala a României sau cursul de schimb al unei banei comerciale.

Pentru avansurile încasate, înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei utilizat este cursul de la data încasării avansului, daca factura este emisa In data respectiva sau, după caz, cursul din data de 15 a lunii următoare celei in care a fost încasat avansul. In cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugata la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.

22.(2) Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii in interiorul tarii, contractate in valuta cu decontare in lei la cursul de schimb din data plătit, diferențele

de curs dintre cursul de schimb menționat în factura întocmită conform alin.(1) și cursul de schimb utilizat la data încasării, nu este considerat diferența de preț."

Având în vedere aceste prevederi legale, unde se stipulează ca : "În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii", în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare, rezultând o diferență de preț în suma de .....lei.

Referitor la afirmația reclamantei ca echipa de inspecție fiscală a stabilit diferențe de preț care constau în fapt în diferențe de curs valutar, calculate de la data facturării avansului către beneficiar și până la data emiterii facturilor, pârâta arată că reclamanta a interpretat în mod eronat modul de calcul al diferențelor de preț, întrucât echipa de inspecție fiscală a recalculat baza de impozitare la data livrării bunurilor care cuprinde : baza de impozitare determinată în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans ; baza de impozitare constând în diferențe în valută între contravaloarea integrală a bunurilor livrate și suma avansurilor încasate, aceasta fiind convertită în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii.

De asemenea, societatea a redus baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată prin utilizarea la data definitivării operațiunii a cursului de schimb din data emiterii facturii fiscale, și nu cel de la data încasării avansurilor, în majoritatea cazurilor cursul de schimb de la data definitivării operațiunii fiind mai mic decât cel de la data încasării avansurilor. Echipa de inspecție fiscală a calculat în mod corect baza de impozitare conform prevederilor legale, diferențele de preț în plus stabilite de aceasta reprezintă în fapt diferențele de curs valutar cu care societatea și-a diminuat baza de impozitare.

La pct.18 (1) și (2) din HG nr.44/2004 modificat și completat de H.G. nr. 1840/2004 se precizează : 18.(1) Pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii contractate în valută, a căror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății baza de impozitare se corectează cu diferența de preț rezultată ca urmare a modificării cursului pieței valutare în vigoare la data încasării față de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat să emită factura fiscală pentru diferențe de preț în plus sau în minus. Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectuează astfel : la data livrării/prestării serviciilor facturile de avans se stornează integral și se emite factura fiscală pentru contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în care baza de impozitare se determină prin însumarea sumelor evidențiate în facturile de avans la cursul de schimb valutar din data încasării fiecărui avans, evidențându-se și taxa pe valoarea adăugată aferentă, astfel încât suma facturată beneficiarului să nu fi majorată artificial, respectiv redusă, datorită creșterii/descrășterii cursului de schimb de la data livrării/prestării față de cel de la data încasării de avansuri. În cazul în care există diferențe în valută între contravaloarea integrală a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și suma avansurilor încasate, aceasta a fost convertită în lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculându-se și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

18(2) Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii taxabile, contractate și decontate în valută, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se determină prin convertirea în lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Națională a României din data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiunea în cauză. (...) În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri

sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugata la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii."

Pct.18 (1) si (2) din HG nr.44/2004 a fost modificat de H.G. nr. 1861/2006, fiind introduse pct.22.(1) si pct.22.(2), iar punctul 22.(1) din HG nr.44/2004 a fost modificat de H.G. nr.213/2007, având următorul cuprins: " In contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb al unei băneii comerciale. In cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii altele decât cele pentru achiziții intracomunitare sau livrări intracomunitare de bunuri cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de Impozitare a taxei pe valoarea adăugata la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii"

Din textele de lege invocate mai sus, menționăm ca prevederile pct.18 (1) si (2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 așa cum a fost completat si modificat prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 si HG nr.213/2007, au fost menținute in sensul ca in cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugata la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii, iar pentru livrările de bunuri si prestările de servicii contractate in valuta cu decontare in lei, factura se întocmește la fel ca si in cazul livrărilor contractate si decontate in valuta.

Singura modificare este aceea ca diferențele de curs dintre cursul de schimb menționat in factura întocmită conform alin.(1) si cursul de schimb utilizat la data încasării, nu este considerata diferența de preț, echipa de inspecție fiscala neverificând modul de încasare a facturilor emise la definitivarea operațiunilor, deci nu poate fi vorba de calcularea acestei diferențe de preț cum in mod eronat afirma reclamanta.

De asemenea, pârâta precizează ca baza de impozitare calculata suplimentar de către organele de inspecție fiscala, in suma de .....lei, nu reprezintă diferențe de curs dintre cursul de schimb menționat in factura si cursul de schimb utilizat la data încasării, cum in mod eronat afirma reclamanta, astfel că pârâta a solicitat respingerea acestui capăt de cerere din acțiunea formulată.

Având in vedere ca din suma totala de .....lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspecție fiscala, reclamanta nu face referire in acțiune decât la cele tratate in prezenta decizie la capitolul „ Cu privire la impozitul pe profit" punctele 1-10, iar pentru diferența de impozit pe profit, reclamanta nu aduce nici un argument sau document in susținerea cauzei si nu prezintă un alt mod de calcul care sa infirme constatările organelor de inspecție fiscala, motiv pentru care pârâta solicită respingerea acestui capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina reclamantei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscala nr.....2008, pârâta menționează ca stabilirea de majorări de întârziere aferente în sarcina reclamantei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, astfel că solicită respingerea acțiunii pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente in suma de .....lei, calculate în sarcina reclamantei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept accesorium sequitur principalem.

Privitor la excepția inadmisibilității acțiunii în raport cu cererea de anulare a Raportului de inspecție fiscală nr. ....../2008 încheiat de pârâte, instanța o respinge



ca neîntemeiată pentru că aceasta se constituie într-o operațiune administrativ-fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere fiscală atacată, astfel că instanța este abilitată legal să se pronunțe și asupra acestui raport conform art.18 alin.2 din Legea nr. 554/2004.

Examinând acțiunea pe fond, se constată că este parțial întemeiată, motiv pentru care se admite în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. X S.R.L. Arad împotriva pârâtelor Administrația finanțelor pentru contribuabilii mijlocii Arad - Activitatea de inspecție fiscală contribuabili mijlocii Arad și D.G.F.P. Arad, se anulează decizia de impunere fiscală nr.....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr.....2008 emise de pârâta I și decizia nr.....2008 emisă de pârâta II cu privire la suma totală de .....lei reprezentând impozit pe profit și T.V.A. cu accesorii aferente, respingând în rest acțiunea pentru că:

Prin decizia de impunere fiscală nr.....2008 a pârâtei Administrația finanțelor pentru contribuabilii mijlocii Arad emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2008, s-au stabilit pe seama reclamantei mai multe obligații fiscale, din care aceasta a contestat în procedură prealabilă suma de .....lei, reprezentând .....lei impozit pe profit datorat pe perioada 01.01.2005-31.12.2007, .....lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .....lei taxă pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2005-31.12.2007 și .....lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin decizia nr. ....2008, pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Arad a respins ca nefondată contestația în procedură prealabilă, menținându-se astfel impunerea.

— în soluționarea acțiunii, instanța a administrat proba cu expertiza financiar-contabilă, având în vedere aspectele de specialitate impuse de cauză, pe care și-a însușit-o ca pe o probă științifică, probă la care pârâtele au formulat obiecțiuni, soluționate de expert prin menținerea concluziilor inițiale.

Raportat la probele administrate în *cauză*, instanța reține următoarele:

În privința cheltuielilor cu impozitul pe profit, pentru exercițiul financiar 2005, pârâtele au refuzat reclamantei beneficiul de deducere, la calculul impozitului pe profit un număr de 19 cheltuieli sau categorii de cheltuieli, majorând baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit cu suma de .....lei, care a generat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .....lei.

Din analiza acestor operațiuni verificate, instanța reține următoarele:

1. În privința lucrărilor de construcții prestate de reclamantă în perioada ianuarie- februarie 2005, pentru SC T SA Ilfov, conform contractului încheiat la..... 2004, din contravaloarea lucrărilor executate, în conformitate cu prevederile contractuale, se achită la finalizare 90%, urmând ca diferența de 10% cu titlul de garanții de bună execuție, să fie reținută de beneficiar până la expirarea unui termen de 12 luni de la finalizarea lucrării.

În concordanță cu prevederile contractuale reclamanta a întocmit facturi către SC T SA în anul 2005 pentru 90% din valoarea lucrărilor executate, iar diferența în sumă de 105.992 lei a fost facturată în exercițiile financiare următoare. Organul de control fiscal, încadrează această sumă la veniturile anului 2005, mărind astfel corespunzător baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit și stabilește astfel un impozit suplimentar de plată în sumă de 16.959 lei, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și a principiului independenței exercițiilor care stipulează că veniturile și cheltuielile societății trebuie înregistrate în contabilitate în perioada în care acestea sunt realizate, respectiv perioada la care se referă, independent de data încasării sau plății acestora.

Cu toate că reclamanta a înregistrat eronat în contabilitate veniturile realizate în anul 2005, micșorate cu suma de .....lei, fără a înregistra corect garanția reținută, prin articolul contabil 267=411 cu aceeași sumă, că aceasta este o eroare fără implicație fiscală, ea având numai darul de a altera contul de profit și pierdere al societății întocmit la finele anului 2005.

Această afirmație se bazează pe faptul că majorând în mod corect veniturile impozabile ale anului cu suma de .....lei, valoarea garanțiilor de bună execuție neîncasate, era obligatoriu de ținut cont de prevederile OMFP 306/2002 Secțiunea II art.2.4 lit.b și anume principiul prudenței care stipulează următoarele:

„2.4 Principiul prudenței. Valoarea oricărui element trebuie să fie determinată pe principiul în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul exercițiului anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului”.

Astfel, societatea avea concomitent cu înregistrarea corectă a veniturilor în anul fiscal 2005 și obligația constituirii unui provizion pentru garanțiile de bună credință acordate, provizion care se constituie pe seama cheltuielilor, deoarece veniturile anului 2005 sunt susceptibile de a fi afectate de cheltuieli potențiale în termenul de 12 luni de garanție în cazul în care lucrările efectuate nu corespund calitativ. În conformitate cu prevederile art.22 alin.1 lit.b din Codul fiscal, provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților, neîncasate și înregistrate la cheltuieli, sunt deductibile integral la calcul profitului impozabil, ajungându-se astfel, prin înregistrarea tuturor operațiunilor corecte și obligatorii, ca bază impozabilă să rămână neschimbată față de cea luată în considerare de contribuabil în ceea ce privește derularea contractului cu SC T SA.

În consecință, cum prin eroarea de înregistrare în contabilitate nu s-au diminuat obligațiile fiscale datorate de reclamantă, deci neexistând un prejudiciu pe seama bugetului de stat, reclamanta nu datorează impozit pe profit suplimentar calculat în sumă de .....lei. ~

Privitor la factura fiscală nr.....2006 în valoare de .....Euro emisă către I SA, echivalentul a .....lei, plus T.V.A., reclamanta nu a prezentat controlului fiscal și nici instanței contractul de prestări servicii încheiat cu respectiva societate comercială, astfel că repartizarea totală a facturii asupra numărului de luni cuprinse în explicația actului de control, ceea ce a dus la majorarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă de .....lei, pentru lunile octombrie - decembrie 2005, este conformă cu prevederile pct.48 din H.G. nr.44/2004, care prevede că „48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

*-serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;*

*justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări,*

*procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau*

*orice alte materiale corespunzătoare;*

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

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Privitor la facturile nr. ....și ..... din .....2005 emise către Consiliul Județean Buzău și înregistrate în contabilitate în luna februarie 2006, reclamanta procedând astfel a încălcat obligația înregistrării cronologice a documentului justificativ reglementată de legea contabilității și de asemenea principiul independenței exercițiilor fiscale, astfel că datorează impozitul pe profit în sumă de,..... lei calculată de pârâtă, ~

Privitor la suma de .....lei, reprezentând reparații cu autoturismele, aferente anului 2004, refuzate pe acest motiv la deducere de pârâte, se reține că factura emisă de furnizor, respectiv SC R C P SRL, nu a fost emisă la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prestarea, conform art.155 alin.2 Cod fiscal, fapt neimputabil reclamantei.

Art.21 alin.4 Cod fiscal privitor la cheltuielile nedeductibile nu includ în această categorie cheltuielile cu reparațiile mijloacelor de transport, ceea ce înseamnă că această cheltuială este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Cum pentru aceste servicii a existat contract încheiat, facturi emise de SC R C P SRL, că nu se contestă realitatea prestației, și reținând prevederile art.86 alin.1 ordonanța 92/2003-Codul de procedură fiscală, care stipulează că: 1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere și având în vedere că aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil, înseamnă că prin acțiunea întreprinsă echipa de control fiscal modifică automat și baza de impozitare a anului 2004 și în consecință, ori, trebuia emisă o decizie de impunere și pentru acel an, ori trebuia prevăzută ca măsură pentru contribuabil rectificarea declarațiilor de impozit pe profit pentru anii precedenți.

Faptul că sumele reprezentând cheltuielile cu reparațiile autoturismelor în exercițiile financiare 2002-2004 facturile în anii 2005 și 2006 sunt reale și deductibile fiscal este recunoscut implicit și de către organul de control, deoarece acesta nu a avut obiecțiuni la acceptarea ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acest facturi, dimpotrivă reparațiile pe anii anteriori se găsesc pe facturi care conțin atât devize pentru anul în curs, cât și pentru cei precedenți, iar cheltuielile pentru anul în curs au fost acceptate.

În consecință, suma de\_.....lei, exclusă ca și cheltuiala deductibilă de la calculul profitului impozabil pe anul 2005 trebuie acceptată ca deductibilă în exercițiul financiar 2004, micșorându-se baza de impozitare a acelui an și în consecință impozitul pe profit datorat, deoarece indiferent de varianta aleasă, ori contribuabilul își îndeplinește obligația de a depune declarația rectificată de impozit pe profit ori organul fiscal întocmește decizia de impunere și pentru exercițiul financiar 2004, rezultatul este același, astfel că nu este datorată aceasta suma.

Pentru raționamentele reținute la impunerea în sumă de .....lei, măsura de a considera nedeductibile cheltuielile cu amortizarea, recalulate pentru perioada 2001 - 2004, în sumă totală de .....lei, ceea ce a favorizat majorarea bazei de

impozitare este de asemenea nelegală, motiv pentru care se anulează și impunerea legată de acest aspect.

Privitor la cheltuielile de deplasare efectuate de unul din asociații societății reclamante, art.21 alin.2 Cod fiscal prevede la lit.e că „*cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;*”

-dl. .... era salariat al SC X SRL la data efectuării deplasării; veniturile realizate în anul 2005 și în anii ulteriori de către reclamanta sunt din lucrări de construcții a proiectelor de telecomunicații; nu au putut fi prezentate demersuri efectuate în cercarea de a realiza venituri ale societății în urma celor două deplasări;

-ordinul de plată este documentul care individualizează persoana, locul durată și scopul deplasării și servește, în conformitate cu OMF nr. 1850/2004, ca dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea, iar în absența acestuia se consideră în mod firesc că deplasarea s-a efectuat în nume propriu.

Cum facturile analizate sub acest aspect nu au îndeplinit condiția efectuării cheltuielilor pentru realizarea de venituri, reclamanta datorează suma de ..... lei, cu titlu de impozit pe profit,

^ - Nu este deductibilă fiscal nici cheltuiala cuprinsă în factura nr..... 2005 emisă de societatea H și K România SRL în valoare de .....lei + TVA, pentru că nu îndeplinește cerința de document justificativ prevăzută de Anexa 1 lit.A pct.2 din OMF nr.1850/2004 pentru că nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale, informații printre care se numără și „menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare”, iar în acest caz menționarea cumpărătorului este inexactă și incompletă, neavând nici măcar unul dintre elementele de identificare cerute de formular înscrise corect.

Sunt incidente și prevederile art.21 alin.4 lit.f din Codul fiscal în același sens, astfel că impunerea calculată de pârâte la acest capitol este corectă.

În privința sumei de ..... lei înregistrată în contabilitate în baza unor facturi în xerocopie, facturi pe care echipa de control fiscal le-a considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil, stabilind astfel un impozit suplimentar de plată în sumă de .... lei, reclamanta nu a fost în măsură să pună la dispoziția expertului facturile în cauză, cu mențiunea Duplicat- în conformitate cu prevederile pct.46 ale HG nr.44/2004 care stipulează că: "46 (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal sau alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/presatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa ca înlocuiește factura inițială".

Date fiind faptul că nu sunt îndeplinite condițiile cerute de lege, suma de ... lei se consideră a fi cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Nu este deductibilă fiscal suma de ....lei aferentă facturii fiscale nr..... 2005, emisă de U.M. București și ulterior decontată clientului M SA București pentru că reclamanta nu a dovedit că a obținut un venit urmare la efectuarea cheltuielii, cerință impusă de Codul fiscal, prin art.21 alin.1, motiv pentru care se respinge acțiunea sub acest aspect.

Este nedeductibilă fiscal și suma de ....lei înregistrată de către reclamant la cheltuieli de transport-deplasare sau cheltuieli cu materiale nestocate în perioada

ianuarie 1005-decembrie 2005, se constată că acestea au fost înregistrate eronat, în fapt ele reprezentând cheltuieli de protocol (mese servite și produse alimentare).

Cum limita cheltuielilor de protocol deductibil (art.21 alin.3 lit.a din Codul fiscal) 2% aplicată asupra diferenței dintre veniturile impozabile și cheltuielile aferente, calculată fără cheltuieli de protocol și impozit pe profit) fusese deja depășit cu suma de 1QJ519,6 lei.

Privitor la suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli care nu au legătură cu obiectul de activitate al societății cum ar fi: geantă serviciu, autoradio CD, televizoare, mobilier, invocându-se art.21 alin.1 din Legea nr.573/2003, care stipulează că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Art.21 alin.3 și 4 din Codul fiscal, care precizează exact care sunt cheltuielile cu deductibilitatea limitată precum și cheltuielile nedeductibile nu fac absolut nicio referire la cheltuielile administrative;

-aliniatul 2) al aceluiași articol, cel care aduce clarificări asupra cheltuielilor deductibile, face o înșiruire exemplificativă (nu totală) a unor tipuri de cheltuieli asupra cărora ar putea plana suspiciuni dacă sunt deductibile sau nu, cu precizarea că și acelea sunt aferente veniturilor.

-în mod evident cheltuielile administrative sunt aferente realizării de venituri, de aceea nu s-a făcut în Codul fiscal o mențiune specială, fie și numai pentru faptul că orice firmă la înmatriculare are nevoie de un sediu, acel sediu presupune birouri, iar birourile presupun mobilier,

în concluzie, suma de .... lei din totalul sus-menționat este deductibilă fiscal, iar diferența de ..... lei reprezentând cheltuieli cu costume, geci, tricouri etc, nefiind echipamente de lucru bine a fost stabilită pe seama reclamantei.

Suma de .....lei aferentă facturilor emise în anul 2005 în baza contractului.....2004 de către P S SRL București, având ca obiect furnizarea serviciilor medicale din ambulatoriu pentru specialitățile stomatologice în cadrul sistemului privat, cade sub incidența prevederilor art.21 alin.3 lit.c Cod fiscal referitoare la cheltuielile cu deductibilitate limitată, care prevede că sunt cheltuieli sociale și costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament.

-conform paragrafului citat, costul prestațiilor pentru tratament poate fi suportat de către firmă dacă valoarea acestora cumulată cu valoarea tuturor prestațiilor de natura celor citate mai sus se încadrează în limita de 1% aplicată asupra cheltuielilor cu salariile personalului;

-cheltuielile cu salariile personalului în 2005 se ridică la suma de .....lei;

-procentul de 2% aplicat fondului de salarii reprezintă o limită de ..... lei;

-societatea nu a mai efectuat alte cheltuieli sociale în anul 2005, sumă care se regăsește în contul 645.8 „Alte cheltuieli cu asigurările și protecția socială”, și anume .....lei, reprezentând contribuția obligatorie la fondul de accidente de muncă și boli profesionale.

În consecință, având în vedere că suma de .....lei aferentă facturilor pentru servicii stomatologice emisă de P S "SRL, se încadrează în limita de deductibilitate de .....lei, cât reprezintă 2% din fondul de salarii, aceasta va fi considerată deductibilă la calculul profitului impozabil.

Cum reclamanta nu a dovedit că este proprietara autoturismului Dacia Logan .....TDZ, nu este deductibilă fiscal cheltuiala de ... lei pentru repararea acestuia, fiind aplicabil art.21 alin.1 Cod fiscal, și de asemenea sponsorizarea cu suma de ..... lei , efectuată către Parohia .....în raport cu prevederile art.21 alin.4 lit.p din Codul fiscal care dispune că asemenea cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Este corectă respingerea la deducere și a cheltuielii de .....lei, pentru anul 2005, reprezentând dobânzi și majorări de întârziere achitate către Statul Român de către reclamantă, raportat la prevederile art.21 alin.4 lit.b din Codul fiscal, care prevede că acestea nu sunt deductibile fiscal, aspect sub care acțiunea se respinge. Privitor la suma de .....lei, reprezentând cheltuieli aferente serviciilor de supraveghere și întreținere a obiectivelor reclamantei, prestate de SC X SRL, instanța constată că prestația s-a realizat în temeiul contractului nr. ....2005, a actului adițional nr.....2005, din care rezultă durata contractului, obiectul și prețul său, că defalcarea cheltuielii s-a făcut lunar, pe întreaga durată a contractului, emițându-se lunar facturi către M SA, în baza contractului nr..... 2005, că în cuprinsul OMF nr.306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, aplicabile până la 31.XII.2005, secțiunea II, art.2.3 și 2.4 sau în OMF nr.1850/2005 privind conținutul documentelor justificative ori în art.21 alin.1 din Codul fiscal și respectiv în Normele de aplicare ale acestuia, art.48 din H.G. nr.44/2004 nu există prevederi legale care să ducă la neconsiderarea ca documente justificative a actelor întocmite de reclamantă privitor la aceste cheltuieli, instanța reține caracterul deductibil al sumei de .....lei, anulând impunerea.

Trebuie remarcat în raport cu afirmațiile părților sub aspectul caracterului nedeductibil fiscal al acestor cheltuieli, că acestea aveau obligația dovedirii caracterului fictiv al plăților făcute de reclamantă, sarcina probei revenindu-le prin stabilirea impunerii, ceea ce însă nu s-a realizat, impunerea fiind astfel neîntemeiată. Legat de suma de lei aferentă unor facturi emise de SC C C I SRL pentru avansuri materiale de construcție care au fost înregistrate asupra cheltuielilor, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a refuzat acceptarea acestor sume ca deductibile fiscal.

Conform art.21 alin.4 lit.m Cod fiscal sunt nedeductibile „m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;” condiții care trebuie îndeplinite cumulativ cu cele prevăzute în HG nr.44/2004 la art.48 și anume „48.Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

-serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectivului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare”.

Cum reclamanta nu a prezentat controlului contractul nr..... la care fac referire facturile corectate trimise de furnizor și nici documentele justificative care se pretează în cazul serviciilor de acest gen și care aduc informații suplimentare asupra

lucrărilor efectuate, respectiv situații de lucrări (cele prezentate se referă la celelalte 4 facturi emise în 2005) sau procese verbale de recepție, nu se poate prevala de caracterul deductibil al respectivei cheltuieli, aspect sub care cererea de anulare a impunerii se respinge.

~" Aceeași concluzie, întemeiată pe nerespectarea aceluiași dispoziții legale se impune și privitor la cheltuielile în sumă de ..... lei aferente facturii nr.....2005 emisă de societatea S T SRL și de ..... Lei aferentă operațiunilor comerciale realizate cu SC C SA, situație în care acțiunea se respinge ca nefondată și cu privire la cele două impuneri fiscale.

În concluzie, suma datorată de reclamantă pentru anul 2005, cu titlu de impozit pe profit este de .....lei, dar cum suma de .....lei reprezentând cheltuieli cu reparația autoturismelor și corecții de autorizare pentru anul 2004 se transferă în acel an influențând profitul impozabil stabilit de contribuabil și este necesar să se scadă .....lei reprezentând impozitul pe profit achitat în plus pentru anul 2004 (deoarece influențarea profitului anului 2004 cu suma de ..... transferată din cheltuielile deductibile ale anului 2005 generează pierdere pentru 2004), rămâne un impozit pe profit stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului în sumă de .....lei.

În ceea ce privește anul fiscal 2006, potrivit concluziilor expertizei, însușită de instanță, reținându-se o diminuare a bazei impozabile a anului 2006 cu suma de .....lei urmare la considerarea ca deductibile a garanțiilor aferente contractului cu T SA, întrucât eroarea comisă de reclamantă nu are influență fiscală, se rețin următoarele:

Pentru suma de .....lei, cheltuieli de cazare pentru asociații G D, nu a existat ordin de deplasare din partea reclamantei, astfel că suma nu este deductibilă fiscal conform art.21 alin.2 Cod fiscal, concluzia impunându-se și pentru suma de ..... lei, cheltuieli cu SC V SA pentru că reclamanta nu a cuprins în baza de impozitare a lucrărilor efectuate această sumă, astfel că nu a realizat venit în urma cheltuielii.

Suma de .....lei reprezentând cheltuieli cu reparațiile autoturismelor în baza facturilor emise de R C P SRL, reparații efectuate în perioada anterioară anului 2005, neadmise la deducere de către echipa de control pe motiv că nu sunt aferente exercițiului financiar 2006 sunt deductibile în anii în care s-au efectuat reparațiile, pentru considerentele expuse în sentință la capitolul referitor la impozitul pe profit pentru anul 2005, privitor la reparațiile autoturismelor cu firma R C P SRL, aspect sub care acțiunea se admite—

Suma de .....lei evidențiată în facturi xerocopiate, nu este deductibilă fiscal pentru că nu s-au prezentat în duplicat, astfel că nu are caracter de document justificativ, iar cheltuiala de ..... lei, cu protocolul depășește plafonul admis pentru anul 2006, astfel că se respinge la deducere cu aplicarea art.21 alin.3 din Codul fiscal.

. Au caracter deductibil fiscal parte din cheltuielile administrative în sumă de ..... lei prin raportare la prevederile art.21 alin.1, 3 și 4 din Codul fiscal, pentru raționamentul expus la aceeași categorie de cheltuieli stabilite pentru anul 2005, pentru că sunt aferente activității reclamantei în cuantum de .....lei, aspect sub care se anulează impunerea.

Este deductibilă fiscal, pentru argumentele expuse pentru anul 2005, suma de .....lei reprezentând cheltuieli efectuate cu serviciile de pază prestate de SC X C SRL.

Sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu amenzile, dobânzile etc. plătite statului, în sumă de lei raportat la art.21 alin.4 lit.b Cod fiscal, cele în sumă de ..... lei efectuate în raport cu SC B C I SRL pentru nerespectarea prevederilor art.21 alin. 4 lit.m și art.48 din H.G. nr.44/2004, analizate la același capitol de cheltuieli din anul 2005 și de asemenea cele în sumă de ..... lei, aferentă facturii.....2006 emisă de E P SRI reprezentând "avans execuție lucrări, de asemenea înregistrată asupra cheltuielilor deductibile ale anului 2006 și neacceptată la deducere de echipa de inspecție fiscală pentru că suma constituie o plată în avans, astfel că trebuia stomată la terminarea și recepționarea lucrării.

Privitor la anul 2007, conform acelorași expertize, însușite de instanță, considerându-se ca deductibile fiscal în anul 2006, sumele reprezentând garanții aferente contractului cu SC T SA, eroarea comisă neavând influență fiscală, se reține că:

Suma de .....lei, cu care s-a majorat baza de impozitare pentru impozitul pe profit în anul 2007, generând un impozit suplimentar de lei, este provenită din redimensionarea veniturilor impozabile înregistrate de reclamantă în urma facturii către SC N România SRL a serviciilor prezentate în raportul de inspecție fiscală anexa III.1.30.

Raportat la prevederile art.139<sup>1</sup> alin.2 Cod fiscal care prevede : „Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprima în valuta, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauza.”

Exigibilitatea TVA este definită de Codul Fiscal la art. 134 alin.(2) ca fiind "data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei..." și intervine la data livrării bunurilor respectiv la data prestării serviciilor, sau prin excepție la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

Prevederile legislative enumerate au următoarea semnificație, cu specific la cazul analizat: baza de impozitare pentru TVA (deci venitul obținut sau contraprestația) se calculează prin utilizarea cursului de schimb comunicat de BNR valabil pentru ziua în care se prestează serviciul iar în cazul în care se încasează un avans baza de impozitare este valoarea avansului multiplicată cu cursul de schimb valabil în ziua încasării acestuia.

- normele de aplicare ale Codului Fiscal vin cu precizări suplimentare asupra conduitei de aplicat în astfel de cazuri, adică avansuri încasate în lei și exprimate în valuta, clarificând totodată și modul de finalizare al operațiunii la recepționării serviciului prestat. Astfel, la punctul 22 alin.(I) se prevăd următoarele:

22. (1) în contractele încheiate între părți trebuie menționat dacă pentru decontări va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb al unei bănești comerciale. În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.”

Această prevedere specifică în mod foarte clar faptul că la data încheierii prestării de Serviciu nu se mai poate interveni asupra cursului de schimb de la data



facturării avansului, baza de impozitare finală pentru serviciul prestat și în consecință, venitul realizat, conform celor stabilite la primul alineat al acestui punct.

Întrucât pârâtele au aplicat corect aceste dispoziții legale, cererea reclamantei se respinge sub acest aspect.

"" Este de asemenea nedeductibilă fiscal suma de.....lei^ aferentă facturii emise de SC C SA, pentru incidența prevederilor OMFP 1752/2005 modificat care vizează aspecte legate de închirierea de spații.

Sunt nedeductibile fiscal și sumele de .... Lei aferente facturii emise de furnizorul D M SRL, de ..... lei, suma de .... lei achitată în contul SC V, amenzile în sumă de .....lei pentru că fie acestea nu au avut la baza ei documente justificative, fie nu au fost aferente realizării de venituri, fie sunt interzise la deductibilitate prin Codul fiscal.

^Privitor la cheltuiala de .....lei cuprinsă în facturile către SC X C SRL, pentru operații de prestare de pază, analizate și pentru anii anteriori, instanța constată caracterul deductibil acestora, conform aceluiași considerente.

Sintetizând, impozitul pe profit datorata de reclamantă pe perioada controlată se constată că este" în, suma de .....lei, ținându-se cont de suma de .....lei impozit achitat de aceasta pentru exercițiul financiar 2004 și de pierderea fiscală raportată în 2004 în sumă de .....lei, conform calculelor din expertiză, la care se adaugă majorări de întârziere aferente de .....lei.

În privința TVA pârâtele au majorat baza de impozitare cu suma de .....lei, în urma facturării către SC N România SRL a "serviciilor prestate în baza contractelor.....2006,.....2006 și.....2007, calcul prezentat în raportul de inspecție fiscală -anexa HI.1.30.

Această redimensionare are la bază prevederile cuprinse în HG nr.44/2004 pct.22 alin.1 și pct.22 alin.2, referitoare la procedura de facturare a avansurilor și a prestațiilor prevăzute în contractele încheiate cu prețuri în valută și decontate în lei, precum și modul de regularizare a avansurilor.

Pentru că această operațiune a generat și majorarea impozitului pe profit, menținut prin prezenta sentință, cererea de anulare a TVA se respinge în temeiul dispozițiilor legale sus-menționate.

Reclamanta nu datorează TVA în sumă de .....lei aferent contractului cu beneficiarul SC T SA, din.....2004 pentru că sunt incidente prevederile art.160 alin.1 și 2 lit.c din Codul fiscal care, privitor la „Măsuri de simplificare" prevede că „furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

c) lucrările de construcții-montaj.

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.

Coroborând prevederile legale citate, se desprinde concluzia că TVA, pentru serviciile prestate, devine integral exigibilă la data recepționării lucrărilor și factura trebuie întocmită cu valoarea integrală, dar, datorită obligativității aplicării măsurilor

de simplificare în anul 2007, factura trebuie întocmită fără TVA de către reclamantă care nu avea dreptul să perceapă TVA de la T SA și nici nu avea sume de plătit către stat ca urmare a acestor facturi, obligația de a înscrie taxa pe valoarea adăugată pe factură revenind către beneficiarul T SA, acesta fiind persoana care trebuia să reflecte în contabilitate operațiunea atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă și să facă mențiunile corespunzătoare în jurnalele de vânzări și de cumpărări.

În consecință pârâtele nu puteau impune pe reclamantă, deoarece chiar dacă X SRI ar fi facturat către T SA valoarea integrală a lucrărilor de construcții efectuate, facturile în cauză intrau sub incidența măsurilor de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal, negenerând obligații de plată de natura TVA pentru reclamantă.

Concluzia se impune în baza aceluiași text legal și cu privire la suma de lei pentru raporturile economice cu SC I C SA, suma nefiind datorate de reclamantă.

Impunerea este însă legală cu privire la sumele de ..... lei pentru operațiile legate de chereștea rășinoasă și ..... lei aferente contractului de închiriere încheiat cu SC F I SRL, potrivit art.160<sup>1</sup> din Codul fiscal care a fost anterior reprodus, pentru că reclamanta a înregistrat numai taxa dedusă iar în privința celei de-a doua impuneri sunt incidente prevederile art.128 alin.4 Cod fiscal care prevăd că preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane, în mod gratuit, constituie livrare de bunuri efectuată cu plata, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor competente a fost dedusă total sau parțial.

Suma de .....lei, reprezentând avans pentru lucrările aferente contractului cu R.. E... SRL, nu poate fi legată de nicio lucrare de construcție care să facă obiectul aplicării măsurilor de simplificare prevăzute de art.160 din Legea nr.571/2003, astfel că factura incorect întocmită deoarece nu conține TVA, expertul concluzionând că echipa de inspecție fiscală a procedat în mod corect calculând și pretinzând o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .....ei.

Cum sumele de ..... lei și ....\_lei legate de cheltuielile de protocol aferente anului 2005 și 2006 prin depășirea plafonului legal, vizează art.128 alin.9 Cod fiscal, bine au fost stabilite de pârâte ca TVA de plată.

Nu poate fi acceptată la deducere suma de ....TVA , aferentă cheltuielilor de protocol, atâta timp cât acestea au depășit plafonul legal prevăzut în Codul fiscal.

Reclamanta datorează TVA în sumă de ..... lei aferent operațiilor impozitate cu impozit pe profit, analizate la capitolele privind cheltuielile administrative cu excepția sumei de ....TVA pentru care acestea au fost considerate deductibile fiscal.

Pentru același raționament juridic, în sensul că nefiind deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit, reclamanta datorează și celelalte taxe calculate de pârâte reprezentate de ....lei, .....lei și ... lei cu excepția TVA și .... lei, cu excepția TVA în cuantum de .....lei înscrisă în facturile emise de SC F I, pentru perioada iunie 2005 - martie 2007, pentru că art.38 alin.6, secțiunea T.V.A. din H.G. nr.44/2004 prevede că „persoanele impozabile care au optat tacit înainte de data aderării pentru închirierea, concesiunea sau arendarea de bunuri imobile, trebuie să depună notificarea prevăzută în anexa 1 la prezentele

norme în termen de 90 de zile de la data aderării". Din acest paragraf se desprinde concluzia următoare: cu toate că există obligația notificării opțiunii de taxare a închirierilor și în Codul Fiscal secțiunea TVA în forma valabilă înainte de aderarea României la Uniunea Europeană, prin modificarea acestei secțiuni la data de 01.01.2007, li s-a dat posibilitatea și celor care nu au făcut această notificare să intre în legalitate în termen de 90 de zile începând cu 01.01.2007, considerând că s-a optat tacit pentru taxare în trecut.

Termenul de 90 de zile de la data aderării este data de 31.03.2007 care este o zi de sâmbătă, adică zi nelucrătoare și în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală, când un termen cade într-o zi nelucrătoare, ultima zi a termenului este prima zi lucrătoare de după, adică luni 02.04.2007, deci notificarea depusă de F I a fost depusă în termen;

HG nr.44/2004 s-a modificat prin HG nr.1759/2007 cu valabilitate din 28.12.2007, adică o dată anterioară inspecției fiscale, astfel că la pct.38 se prevăd următoarele:

„ 38.(1) în sensul art.141 alin.3 din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art.161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxe prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(2) în aplicarea alin. (1) un bun imobil reprezintă o construcție care are înțelesul prevăzut la art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 2 din Codul fiscal și orice teren. (3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare.

În concluzie, reclamanta are drept de deducere pentru această sumă.

Aceeași concluzie se impune și legat de suma de ..... T.V.A., aferentă facturilor emise de SC X C SRL, atâta timp cât instanța a reținut la capitolul privitor la impozitul pe profit calculat pentru aceeași operațiune comercială, că reclamanta nu datorează acel impozit, potrivit dispozițiilor legale acolo enumerate.

Raportat la argumentele expuse, reclamanta datorează un T.V.A. în sumă de .....lei cu majorări aferente de .....lei și .... lei penalități de întârziere.

Cumulând cele două categorii de impuneri ce fac obiectul cauzei, se ajunge la un debit total datorat de reclamantă bugetului de stat în cuantum de .....lei.

Scăzându-se din valoarea totală a impunerii atacate, în suma de .....lei, reprezentând impozit pe profit, T.V.A. și accesorii, suma datorată în valoare de ....lei se admite acțiunea pentru suma de ...lei, anulându-se această impunere reprezentând impozit pe profit, T.V.A., cu accesorii aferente și se respinge în rest acțiunea ca nefondată.

Raportat la soluția dată acțiunii, vor fi obligate părțile la ....lei cheltuieli de judecată parțiale, reprezentând parte din onorariul de avocat și de expert.

**PENJRU ACESTE MOTIVE  
ÎN NUMELE LEGII**

## HOTĂRĂȘTE

Admite în parte acțiunea formulată de reclamanta S.C. X C S.R.L. Arad împotriva pârâtelor Administrația finanțelor pentru contribuabili mijlocii Arad - Activitatea de inspecție fiscală contribuabili mijlocii Arad și D.G.F.P. Arad. Anulează decizia de impunere fiscală nr. ....2008 și Raportul de inspecție fiscală nr.....2008 emise de pârâta I și decizia nr.....2008 emisă de pârâta II cu privire la suma totală de .....lei reprezentând impozit pe profit și T.V.A. cu accesorii aferente. Respinge în rest acțiunea.

Obligă pârâtele la .....lei cheltuieli de judecată parțiale față de reclamantă reprezentând parte din onorariul de expert și de avocat. Cu recurs în 15 zile de la comunicare.