

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad sub nr. și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. și a procedat la soluționarea contestației, constatând următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii și a Raportului de inspecție fiscală nr. și solicită anularea parțială a acestora.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat la data de de către inspectorii din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(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.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...].

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...].”

coroborat cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

Competenta de soluționare conferita de art. 205 si următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)*

(3) *Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.*

(4) *Pot fi contestate în conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”.*

Având în vedere ca raportul pe care societatea petenta îl contesta este raportul în care au fost prezentate constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr....., conform dispozitiilor legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, republicat, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad se va pronunta asupra deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala, decizie ce a fost emisa în baza raportului de inspectie fiscala din data deinregistrat la Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Arad sub nr.

In conditiile în care Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.este titlul de creanta care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentei si acesta fiind cel care produce efecte fata de petenta, si nu raportul de inspectie fiscala în care doar sunt consemnate constatările inspectiei fiscale, pentru capatul de cerere privind contestatia formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspectie fiscala nr., aceasta urmeaza a fi respinsa ca inadmisibila.

In legatura cu capatul de cerere privind contestația formulata de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 65/17.06.2008 încheiata de catre inspectori din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, s-au reținut următoarele :

Societatea comerciala X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.încheiata de catre inspectori din cadrul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Arad si solicita anulara parțiala a acesteia, pentru suma totala de lei reprezentand lei impozit pe profit datorat pe perioada 01.01.2005 – 31.12.2007,lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,lei taxa pe valoarea adăugata aferenta perioadei 01.01.2005 – 31.12.2007 silei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, – Cabinete de avocat asociate, la dosarul cauzei existând imputernicirea avocată în original așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.și solicită anularea parțială a acesteia, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată :

1) Petenta contestă suma delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală pentru o bază impozabilă suplimentară, reprezentând diferențe de pret calculate pentru anul 2007, prin recalcularea bazei impozabile cu diferențele de pret rezultate prin menținerea cursului de schimb valutar utilizat pentru baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată la data încasării avansului pentru facturile emise de către petenta către beneficiarul SC N SRL în baza contractelor de servicii încheiate în interiorul țării.

Petenta solicită exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată în suma delei, a dobânzilor și a penalităților de întârziere.

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

De asemenea, petenta afirmă că echipa de inspecție fiscală a stabilit asupra facturilor emise în lei de petenta diferențe de pret care constau de fapt în diferențe de curs valutar de la data facturării avansului și până la data emiterii facturilor.

În susținerea celor prezentate, petenta 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 diferență de pret ».

De asemenea, petenta 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.

2) Petenta contestă suma delei reprezentând dobânzi de întârziere, respectiv suma de lei reprezentând penalități de întârziere, calculate de către echipa de inspecție fiscală pe perioada 25.11.2005-25.01.2007 pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în suma delei, aferentă facturii fiscale nr.în valoare de lei, emisă de petenta în baza contractului încheiat cu SC I SA.

Petenta afirmă că în data de 07.03.2003 a fost încheiat un contract cu SC I SA cu termen de valabilitate 07.03.2003-20.09.2006, contract pe care îl anexează la prezentul dosar al contestației.

Petenta precizează că, potrivit contractului, societatea a întocmit facturi în timpul derulării acestuia numai în cazul în care au fost necesare lucrări de întreținere și reparații iar în perioada în care nu s-au efectuat aceste lucrări s-a întocmit factura finală la data încheierii contractului.

De asemenea, petenta face afirmația că potrivit prevederilor legale avea obligația să întocmească factura la finele lunii septembrie, depășind termenul cu 66 zile.

Referitor la sumele stabilite în sarcina sa, petenta afirmă 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 petenta să întocmească lunar o factură de plată.

Petenta afirmă că în anexa nr.III.2.2 suma totală este greșit adunată, respectiv suma totală pentru taxa pe valoarea adăugată este în cuantum delei și nu delei, iar totalul dobânzii este în cuantum delei și nu delei iar pe de altă parte, s-au calculat dobânzi și penalități

pentru perioada 26.11.2005 – 25.01.2007 cu toate ca termenul de facturare era 30.09.2006, data de la care se calculeaza dobanzi si penalitati.

3) Petenta contesta suma delei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza unor facturi care nu constituie documente justificative de inregistrare in contabilitate, pentru care nu s-a acordat drept de deducere deoarece organele de control au constatat ca petenta a dedus taxa pe valoarea adaugata in baza unor copii ale facturilor originale cuprinse in anexa nr.III.1.10. la raportul de inspectie fiscala.

Petenta solicita acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma delei, precum si exonerarea petentei de la plata dobanzilor si penalitatilor aferente acestei sume.

Petenta face afirmatia “anexam prezentei originalele acestor facturi precum si facturile cu mentiunea ca inlocuiesc facturile initiale...” documente care nu au fost depuse la dosarul cauzei.

4) Petenta contesta suma delei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza unor facturi emise de SC F SRL - anexa nr.III.2.13, reprezentand c/v chirie in baza contractului de inchiriere nr....., pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

Petenta afirma ca are dreptul la deducerea sumei deRON, reprezentand taxa pe valoarea adaugata si sa fie exonerata de la plata dobanzilor si penalitatilor aferente acestei sume.

Petenta afirma ca organele de inspectie fiscala au interpretat in mod eronat data de la care se exercita operatiunea de taxare, respectiv data depunerii notificarii (02.04.2007) intrucat conform pct.38 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricareia din operatiunile scutite de taxa prevazute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal iar optiunea se va exercita de la data depunerii notificarii sau de la o alta data ulterioara inregistrata in notificare.

De asemenea, petenta afirma ca prevederile HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza foarte clar ca regimul de taxare se aplica de la data inregistrata in notificare” astfel ca data inregistrata in notificare poate fi una anterioara notificarii (ca in cazul nostru) sau ulterioara, fara nici o implicare a aplicabilitatii legii in timp.”

Petenta afirma ca motivul invocat de organele de inspectie fiscala in respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata cu privire la faptul ca optiunea din notificare opereaza numai pentru viitor, deci numai dupa data depunerii notificarii, nu are temei legal.

5) Petenta contesta suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza unor facturi emise pentru servicii achizitionate de la SC R SRL si care au fost vandute (facturate de petenta mai departe catre SC M SA) pentru care nu s-a acordat drept de deducere, organele de inspectie fiscala considerand ca suma reprezinta cheltuieli pentru care petenta nu poate justifica necesitatea.

Petenta afirma ca are dreptul la deducerea sumei de RON, reprezentand taxa pe valoarea adaugata si sa fie exonerata de la plata dobanzilor si penalitatilor aferente acestei sume.

Petenta afirma ca organele de inspectie fiscala au constatat fara nici un temei legal si fara a proba in vreun fel ca”Intocmirea 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”.

De asemenea, petenta afirma ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au solicitat situatii de lucrari, procese verbale de receptie, etc, avand in vedere ca obiectul contractului il reprezinta prestarea de servicii de supraveghere permanenta si intretinere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar, considerand cheltuielile cu prestarile de servicii nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru incalcarea prevederilor art.21 alin.(1) si art.21 alin.(4) lit.m)din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct.48 din HG nr. 44/2004, fara a prezenta motivele de fapt care sa demonstreze ca au fost intrunite prevederile articolelor citate.

Petenta afirma ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de SC R SRL, dar in acelasi timp au recunoscut veniturile impozabile obtinute de SC X SRL din valorificarea acestui contract, prin facturarea serviciilor

beneficiarului SC M SA, procedand practic la o dubla impozitare, o data prin considerarea cheltuielilor nedeductibile si o data prin recunoasterea veniturilor rezultate in calculul impozitului pe profit aferent exercitiului 2006. Veniturile incasate de SC X SRL in derularea acestor contracte sunt dovada cea mai buna ca cheltuiala efectuata cu serviciile cumparate de la SC R SRL este in scopul obtinerii de venituri.

Cu privire la impozitul pe profit

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2005 in suma delei

A) cu privire la veniturile suplimentare stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala deRON(...+.....)

A1) Pentru anul fiscal 2005 petenta contesta suma de ... lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, aferente contractului incheiat cu SC I SA, intrucat s-a constatat ca nu au fost emise facturi fiscale pana la finele lunii in care prestarea ar fi fost efectuata si ca urmare, nu ar fi fost inregistrate la venituri contravaloarea prestatilor de servicii in perioada la care se refera.

Petenta afirma ca in data de 07.03.2003 a fost incheiat un contract cu SC I SA cu termen de valabilitate 07.03.2003-20.09.2006, contract pe care il anexeaza la prezentul dosar al contestatiei.

Petenta precizeaza ca, potrivit contractului, societatea a intocmit facturi in timpul derularii acestuia numai in cazul in care au fost necesare lucrari de intretinere si reparatii iar in perioada in care nu s-au efectuat aceste lucrari s-a intocmit factura finala la data incheierii contractului.

De asemenea, petenta face afirmatia ca potrivit prevederilor legale avea obligatia sa intocmeasca factura la finele lunii septembrie, depasind termenul cu 66 zile.

Referitor la sumele stabilite in sarcina sa, petenta afirma ca organele de control nu au indicat temeiul legal al acestuia, respectiv temeiul de drept al impartirii sumei la 12 luni si de ce era obligata petenta sa intocmesca lunar o factura de plata.

A2) Pentru anul fiscal 2005 petenta contesta suma de lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala (garantie de 10 %) aferente contractului incheiat cu SC T SA intrucat s-a constatat ca garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie care este de 12 luni, aducand in acest sens urmatoarele argumente:

Petenta considera ca din coroborarea textelor de lege invocate de echipa de control in raportul de inspectie fiscala, nu rezulta ca aceasta avea obligatia facturarii garantiei de 10 % exact la expirarea termenului de garantie de 12 luni impus de organele de control.

B) cu privire la cheltuielile nedeductibile stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala de RON si contestate de societate

B1) Petenta contesta suma de RON, reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2005, constand in cheltuieli cu reparatiile autovehiculelor incluse eronat pe cheltuielile deductibile fiscal ale anului 2005, aceste cheltuieli fiind aferente exercitiului financiar 2004.

Petenta considera ca acestea au fost incluse eronat de catre echipa de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Petenta afirma ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat motivele de fapt care sa demonstreze ca au fost intrunite prevederile pct.13 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare cu privire la considerarea sumei de lei ca fiind nedeductibila in exercitiul financiar

2005. Suma de lei este cuprinsa in factura nr. emisa de SC R SRL, data emiterii fiind 30.11.2005, data la care factura a fost inregistrata corect in contabilitate, pe cheltuieli deductibile intrucat priveste reparatii efectuate asupra mijloacelor de transport amortizabile aflate in patrimoniul societatii.

De asemenea, petenta considera ca, comenzile ce au stat la baza efectuării lucrărilor de reparatii nu sunt prevazute de nici un act normativ ca documente justificative de inregistrare in contabilitatea beneficiarului, data deschiderii unei comenzi de reparatii nu coincide cu data finalizării lucrărilor comandate, care functie de complexitate si de necesar de piese de schimb se poate prelungi semnificativ.

B2) Petenta contesta suma de lei, reprezentand cheltuieli pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2005, constand in cheltuieli cu amortizarea legala a activelor amortizabile aferenta perioadei 2001-2004, din care RON aferenta exercitiului financiar 2004.

Petenta afirma ca in luna iulie 2005, fara a preciza dispozitiile legale, constatand ca amortizarea pentru activele amortizabile detinute nu a fost corect calculata, a procedat la recalcularea amortizării tuturor activelor amortizabile pentru perioada 2001-2004, rezultand in urma regularizarilor facute fata de amortizarea inregistrata, pentru exercitiul financiar 2004 o influenta contabila in suma de RON, suma care a fost inregistrata in contabilitatea societatii in momentul constatarii.

Petenta recunoaste ca din punct de vedere fiscal avea obligatia depunerii declaratei rectificative pentru anul 2004, iar in ceea ce priveste anul 2005, acesta nu trebuia influentat cu suma de RON.

Petenta aduce ca argumente prevederile OMF nr.306/2002, care in opinia sa se refera la “corectarea erorilor contabile aferente perioadelor anterioare, care pot sa apara ca urmare a unui calcul gresit, al aplicării gresite a metodelor contabile, al interpretării gresite a evenimentelor,....poate fi efectuata pe seama rezultatului perioadei curente.”

De asemenea, petenta invoca prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare care prevede ca “pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare” afirmand ca suma de RON reprezinta amortizarea legala a activelor detinute de societate si utilizate de aceasta in obtinerea de venituri.

B3) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de inregistrare in contabilitate petenta considera ca acestea au fost incluse eronat de catre echipa de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Petenta face afirmatia “anexam in original si/sau duplicat al acestora cu mentiunea ca inlocuieste factura initiala la prezenta contestatie spre a servi drept proba” documente care nu au fost depuse la dosarul cauzei.

B4) Petenta contesta suma de lei reprezentand cheltuieli pentru care echipa de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2005, fara a preciza despre ce este vorba, respectiv ce documente sau ce operatiuni sunt contrare legii si fara a le identifica ori proba.

B5) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei, petenta afirma ca reprezinta cheltuieli pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2005, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli ce nu sunt aferente realizării veniturilor societatii.

B6) Petenta contesta suma de lei reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2005, constand in servicii achizitionate de la SC R SRL si care au fost vandute

(facturate) de societatea petenta mai departe la SC M SA, cu profit, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

Fata de punctul de vedere si interpretarea organelor de inspectie fiscala, societatea aduce aceleasi argumente ca si la punctul I Taxa pe valoarea adaugata.

B7) Petenta contesta suma de lei reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2005, constand in avansuri materiale platite furnizorului SC C Impex SRL si care au fost inregistrate in mod eronat pe cheltuieli.

Petenta considera ca echipa de inspectie fiscala a retinut in mod eronat ca suma de RON reprezinta plati efectuate in avans furnizorului SC C Impex SRL, intrucat in timpul controlului prin adresa nr.22/05.05.2008 din informatiile in scris furnizate de administratorul societatii rezulta ca suma reprezinta in realitate contravaloarea unor lucrari executate in baza contractului nr....., fapt ce rezulta si din copiile facturilor respective, transmise de furnizor, corectate prin semnatura si stampila furnizorului.

De asemenea, petenta afirma ca a depus la dosarul contestatiei "facturile in original emise in anul 2005 de furnizorul SC C Impex SRL corectate, mentiunile privind explicatia operatiunii fiind efectuate sub semnatura si stampila furnizorului pe fiecare document in parte, precum si contractul mentionat in situatii de lucrari si facturi".

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2006 in suma de RON

C) cu privire la veniturile suplimentare stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala de RON

C1) Pentru anul fiscal 2006 petenta contesta suma de lei, reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, aferente contractului incheiat cu SC I SA, intrucat s-a constatat ca nu au fost emise facturi fiscale pana la finele lunii in care prestarea ar fi fost efectuata si ca urmare, nu ar fi fost inregistrate la venituri contravaloarea prestatii de servicii in perioada la care se refera.

Referitor la speta in cauza argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anul 2005.

C2) Pentru anul fiscal 2006 petenta contesta suma de lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala (garantie de 10 %) aferente contractului incheiat cu SC T SA intrucat s-a constatat ca garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie care este de 12 luni.

Referitor la speta in cauza argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca si cele prezentate pentru anul 2005.

D) cu privire la cheltuielile nedeductibile stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala de RON si contestate de societate

D1) Petenta contesta suma de lei, reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2006, constand in cheltuieli cu reparatiile autovehiculelor, argumentele aduse de petenta fiind aceleasi ca cele prezentate pentru anul 2005.

D2) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de, reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in xerocpii, care nu constituie documente justificative de inregistrare in

contabilitate petenta considera ca acestea au fost incluse eronat de catre echipa de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Petenta face afirmatia "anexam in original si/sau duplicat al acestora cu mentiunea ca inlocuieste factura initiala la prezenta contestatie spre a servi drept proba" documente care nu au fost depuse la dosarul cauzei.

D3) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei, petenta afirma ca reprezinta cheltuieli pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2006, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli ce nu sunt aferente realizarii veniturilor societatii.

D4) Petenta contesta suma de lei reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2006, constand in servicii achizitionate de la SC R SRL si care au fost vandute (facturate) de societate mai departe la SC M SA, cu profit, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

In legatura cu acest punct, argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anul 2005.

D5) Petenta contesta suma de lei, reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2006, constand in avansuri materiale platite furnizorului SC C Impex SRL si care au fost inregistrate in mod eronat pe cheltuieli, invocand aceleasi argumente ca cele prezentate pentru anul 2005.

3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2007 in suma de RON

E) cu privire la veniturile suplimentare stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala de

E1) Pentru anul fiscal 2007 petenta contesta suma de ... lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, constand in diferente de pret rezultate prin mentinerea cursului de schimb valutar utilizat pentru baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansului, la data definitivarii operatiunii, aferente contractului incheiat cu SC Nokia Siemens Networks Romania SRL.

Petenta afirma ca echipa de inspectie fiscala au stabilit asupra facturilor emise in lei in perioada 11.01.2007 la 03.12.2007 catre beneficiarul SC N SRL diferente de pret care constau in fapt in diferente de curs valutar, calculate de la data facturarii avansului catre beneficiar si pana la data emiterii facturilor, suma cu care a procedat la majorarea veniturilor societatii in anul 2007.

Societatea afirma ca echipa de inspectie fiscala nu a facut referire la H.G. nr. 213/28.02.2007 care modifica pct.22(1) si pct.(22) din H.G. nr. 44/2004 completata de H.G. nr.1861/2006.

E2) Pentru anul fiscal 2007 petenta contesta suma de ... lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala (garantie de 10 %) aferente contractului incheiat cu S.C. T SA intrucat s-a constatat ca garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie care este de 12 luni.

Referitor la speta in cauza argumentele aduse de petenta sunt aceleasi ca cele prezentate pentru anul 2005.

F) cu privire la cheltuielile nedeductibile stabilite de echipa de inspectie fiscala in suma totala de RON si contestate de societate

F1) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei, reprezentand cheltuieli inregistrate in baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de inregistrare in contabilitate petenta considera ca acestea au fost incluse eronat de catre echipa de inspectie fiscala in categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Petenta face afirmatia "anexam in original si/sau duplicat al acestora cu mentiunea ca inlocuieste factura initiala la prezenta contestatie spre a servi drept proba" documente care nu au fost depuse la dosarul cauzei.

F2) Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de lei, petenta afirma ca reprezinta cheltuieli pentru care echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere in exercitiul financiar 2007, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli ce nu sunt aferente realizarii veniturilor societatii.

F3) Petenta contesta suma de lei reprezentand cheltuieli stabilite de echipa de inspectie fiscala ca si nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit aferent exercitiului financiar 2007, constand in servicii achizitionate de la SC R SRL si care au fost vandute (facturate) de societate mai departe catre SC M SA, cu profit, pe considerentul ca suma reprezinta cheltuieli pentru care societatea nu poate justifica necesitatea.

Argumentele aduse de petenta in sustinerea contestatiei sunt aceleasi ca cele prezentate referitor la perioada anilor anteriori.

II. Verificarea societatii petente a avut ca obiect toate obligatiile datorate la bugetul general consolidat al statului pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2007.

In urma verificării efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat următoarele:

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata :

1). Societatea a prestat in perioada ianuarie 2006 – decembrie 2007 o serie de lucrari constand in extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierelor respectiv proiectarea si implementarea sistemului de comunicare mobila al Ministerului Administratiei si Internelor – Inspectoratul General al Politiei de Frontiera in baza contractelor incheiate cu S.C. N S.R.L.

Aceste servicii efectuate in interiorul tarii au fost contractate de catre S.C. X S.R.L. in valuta cu decontare in lei, subcontractorul S.C. X S.R.L. incasand avansuri (30% din contravaloarea contractului) cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare fiind cursul de la data incasarii avansului.

Din verificarea modului de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugata pentru aceste prestări de servicii, echipa de control a constatat ca societatea a utilizat cursul de schimb valutar de la data definitivării operațiunii si nu cel de la data încasării avansurilor, incalcanđ prevederile pct. 22(1) si pct. 22 (2) din H.G. nr. 44/2004 completata si modificata de H.G. nr. 1861/2006 si a procedat la recalcularea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata rezultand o diferenta de pret in suma de ... RON, cu taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de lei.

2). Echipa de control a constatat ca in data de 05.12.2006 SC X SRL a emis catre SC I SA factura fiscala nr..... in valoare totala de EURO, contravaloarea a RON (fara taxa pe valoarea adaugata), avand mentiunea inscrisa pe factura "prestari servicii octombrie 2005-septembrie 2006-lucrari de mentenanta sediul central.....-cv.anexa nr.....".

In vederea verificării daca obiectul contractului încheiat cu SC I SA este clar definit si delimitat, daca exista acte aditionale in cazul in care au fost marite termenele de executie sau se extinde obiectul contractului, daca sunt specificate termenele de facturare, prin adresa înregistrată la societate sub nr. 22/05.05.2008 organele de control au solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC I SA si a actelor adiționale ale acestuia in baza cărora a fost emisa factura mai sus menționata in sa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

In consecinta, in conditiile in care nu au putut fi verificate obiectul contractului, existenta actelor adiționale in cazul in care au fost mărite termenele de execuție respectiv specificarea termenelor de facturare, echipa de control a inclus contravaloarea acestei facturi in cadrul veniturilor

impozabile aferente perioadei carora ii apartin, efectuand regularizari 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 ... lei , calculate astfel:

..... EURO :12 luni (perioada de derulare a contractului) =..... EURO

..... EUR x RON/EURO=..... RON

TVA lunar: RON x 19 %=..... RON.

De asemenea, au fost calculate dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, pentru taxa pe valoarea adaugata datorata, de la data de la care petenta avea obligatia inscrierii in decontul de TVA a taxei colectate si pana la data la care operatiunea a fost inregistrata in decont, in conformitate cu art.120 si art.121 din OG nr.92/2003 republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

3). In perioada 01.01.2005 – 20.12.2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, in baza unor facturi in xerocopii care nu reprezinta documente justificative de inregistrare in contabilitate.

Organele de inspectie fiscala au solicitat exemplarul original al facturilor sau duplicatul facturilor in cauza, asa cum rezulta din adresele intocmite de organele de inspectie fiscala in data de 05.05.2008 (inregistrata la societate sub nr.22/05.05.2008) respectiv in data de 15.05.2008 (inregistrata la societate sub nr.25/15.05.2008) si confirmate de primire de catre d-l in calitate de administrator, insa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

4) S.C. X SRL, are inchiriat imobilul situat inin baza contractului de inchiriere nr.incheiat cu SC F SRL. In baza facturilor emise de catre SC F SRL., societatea petenta si-a exercitat dreptul de deducere, in perioada 22.08.2005-10.04.2007, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei. Intrucât SC F SRL trebuia sa opteze pentru aplicarea regimului de taxare pentru operatiunea de inchiriere prevazuta la art.141 alin.(2) lit. k) din Codul Fiscal, echipa de inspectie fiscala a solicitat Notificarea privind optiunea de taxare depusa la organele fiscale teritoriale.

Notificarea privind optiunea de taxare a operatiunilor de inchiriere depusa de S.C. F SRL, prezentata de societate a fost depusa si inregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr....., fara a avea mentionat la randul 4. *Data de la care se opteaza pentru taxare(trebuie sa fie ulterioara depunerii notificării)*, data de la care societatea opteaza pentru taxare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. F SRL a facturat in mod eronat cu taxa pe valoarea adaugata operatiunea de inchiriere, care este scutita de taxa pe valoarea adaugata si in consecinta S.C. X SRL nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aplicata in mod eronat pentru o operatiune scutita, in conformitate cu prevederile pct. 44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare, respectiv pct. 40 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata de Hotararea Guvernului nr.1861/2006 pentru perioada 01.01.2007-31.12.2007.

5). Societatea petenta a inregistrat 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 adaugata in suma de lei in baza contractului de prestari de servicii nr..... incheiat cu S.C. „R S.R.L. Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si intretinere pentru obiectivele beneficiarului”.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca in executarea contractului mentionat nu au fost prezentate documente din care sa rezulte date certe in legatura cu natura serviciilor ce urmeaza a se executa, tariful practicat, timpul consumat la executare, pe fiecare prestare de serviciu.

Prin urmare, realitatea acestor servicii nu a putut fi verificata, neexistând documente prin care sa se confirme efectuarea serviciilor, facturile fiind acceptate la plata fara o documentatie corespunzatoare.

Prin adresa inregistrata la societate sub nr. 22/05.05.2008, echipa de control a solicitat in baza art.52 si art.56 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala,

punerea la dispoziție a documentelor justificative care sa ateste efectuarea serviciilor (situații de lucrări, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare).

Cu adresa înregistrata la SC „X” SRL Arad sub nr.27/19.05.2008, referitor la contractul de prestări de servicii nr.....încheiat cu SC „R SRL, societatea arata ca a pus la dispoziție următoarele documente:

„-contractul scris încheiat între societățile mai sus menționate;

-anexa nr.1/01.07.2005 la contractul nr..... in care se menționează ca obiectivul la care se va efectua obiectul contractului este str.....

- -anexa nr.2/01.12.2005 la contractul nr..... in care se menționează ca începând cu data de 01.12.2005 obiectivele sunt:In contractul de mai sus si in actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiect, perioada de derulare (care este nedeterminata) si valoarea acestuia, fara a se preciza concret in ce vor consta prestările de servicii, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuata si tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare.

Întrucât societatea nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor, echipa de inspecție fiscala nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de lei, in conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prev.art.21 alin.(4) lit.m) din acelasi act normativ.

In legatura cu impozitul pe profit :

1. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2005 in suma de lei

A 1). Echipa de control a constatat ca in data de 05.12.2006 SC X SRL a emis catre SC I SA factura fiscala nr..... in valoare totala de EURO, contravaloarea aRON (fara taxa pe valoarea adaugata), avand mentiunea inscrisa pe factura “prestari servicii octombrie 2005 - septembrie 2006 - lucrari de mentenanta sediul.....”.

Prin neinregistrarea la venituri a contravalorii facturilor societatea a incalcat prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.12 din H.G. nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 2 din Legea nr.82/1991 republicata cu completarile si modificarile ulterioare si pct.5.5 din OMFP nr.306/2002.

In consecinta, echipa de control a inclus contravaloarea acestor facturi in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei carora ii apartin, efectuand regularizari 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 ... lei , calculata astfel:

.... EURO :12 luni=..... EURO

..... EUR x 3,4322 RON/EURO=..... RON

..... RON x 3 luni (01.10.2005-31.12.2005)=... RON

A 2) Societatea a prestat in perioada ianuarie 2005-decembrie 2005 lucrari civile pentru diferite tipuri de santiere ale in baza contractului incheiat 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 de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din contravaloarea lucrarilor, societatea verificata a retinut garantiile de buna executie (in procent de 10 %), facturand catre S.C. T S.A 90 % din valoarea devizului final. Garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie, care este de 12 luni conform pct.7.5. din contractul mai sus mentionat.

Prin neinregistrarea la venituri a garantiilor retinute, societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2005, efectuand regularizari in perioada 2006-2007 (data includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma delei.

In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora pe perioada 01.01.2005 – 31.12.2005, organele de control au constatat urmatoarele:

B1). Societatea a înregistrat in mod eronat in exercițiul financiar 2005, pe cheltuieli deductibile fiscal, suma totala de RON reprezentand cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme, cheltuieli aferente exercițiului financiar 2004;

B2). Societatea a recalculat pe perioada 2001-2004 amortizarea pentru activele amortizabile deținute, rezultând din modul de calcul al amortizării cheltuieli aferente perioadei 2001-2004 in suma totala deRON, defalcata astfel:

- pentru exercițiul financiar 2001 cheltuieli cu amortizarea in suma deRON
- pentru exercițiul financiar 2002 cheltuieli cu amortizarea in suma deRON
- pentru exercițiul financiar 2003 cheltuieli cu amortizarea in suma deRON
- pentru exercițiul financiar 2004 cheltuieli cu amortizarea in suma de RON

Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale in suma delei au fost incluse in mod eronat pe cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal in exercițiul financiar 2005, fiind diminuata in mod nejustificat masa profitului impozabil cu aceasta suma.

B3). In perioada 01.01.2005-31.12.2005, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de RON în baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate. Deși organele de inspectie fiscala au solicitat in scris petentei prezentarea exemplarului original sau a duplicatului acestor facturi, pana la data întocmirii raportului de inspectie fiscala societatea nu a prezentat echipei de inspectie fiscala exemplarul original al facturilor respectiv duplicatul acestora cu menționarea ca înlocuiește factura inițiala, conform prevederilor privind reconstituirea documentelor (pct. E din OMF nr.1850/2004).

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 HG nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare si pct.2.4 din OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene si prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de RON este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

B4). In ceea ce priveste suma de lei, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, echipa de inspectie fiscala precizeaza ca aceasta suma a fost inregistrata in mod eronat la pagina nr.10 din raportul de inspectie fiscala nr....., suma corecta fiind RON. Faptul ca este doar o greseala de redactare, rezulta si din anexa nr.III.1.23 pag.2 la raportul de inspectie fiscala, unde la randul "Cheltuieli fara documente justificative" din Situatia privind modul de recalculare a impozitului pe profit trim.IV 2005 s-a inregistrat suma totala deRON (...). Se retine astfel ca suma deRON nu a fost stabilita ca si nedeductibila si luata in calcul la determinarea impozitului pe profit in exercitiul financiar 2005. De asemenea, in Decizia de impunere nr..... emisa conform prevederilor OMF nr.1046/2007, impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru intreaga perioada verificata, respectiv 01.01.2005-31.12.2007 in suma delei, are ca baza de calcul suma corecta luata in calcul pentru recalcularea profitului impozabil.

B5). Societatea a inregistrat eronat pe cheltuieli contravaloarea unor bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii cum ar fi: geanta servicii, autoradio CD, televizoare si mobilier, incalcandu-se prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de lei.

B6). Societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada septembrie 2005-decembrie 2005, servicii de la terți in suma totala de RON, in baza contractului de prestări de

servicii nr..... încheiat cu SC „R SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului”.

In condițiile in care societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor, organele de control au considerat ca s-au încălcat prevederile 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, si nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru suma de lei.

B7). Echipa de control a verificat daca contravaloarea avansurilor achitate in anul 2005 furnizorului S.C. C Impex SRL in valoare totala de lei (fara taxa pe valoarea adăugata) pentru diverse livrări de bunuri (fier beton, sarma, cherestea) si care a fost înregistrata pe cheltuieli (cont 604 „Cheltuieli cu materialele nestocate”) in baza facturilor primite de la furnizor, cu mențiunea „avans materiale, otel beton, cherestea” a fost regularizata la primirea bunurilor.

Din răspunsul furnizat de către administratorul societății, domnul N reiese faptul că facturile au fost întocmite eronat, ele reprezentand in fapt „prestări servicii”. La informațiile in scris furnizate, societatea a prezentat copii xerox de pe facturile SC C Impex SRL corectate de către furnizor cu mențiunea „situație lucrări conform contract”, fara a prezenta contractul menționat in facturi si nici situații de lucrări.

Întrucât suma de lei reprezintă plăți in avans către furnizorul S.C. C Impex SRL conform facturilor fiscale aflate in posesia societatii verificate, cheltuielile înregistrate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de control au constatat ca au fost încălcate prevederile art. 21, alin.1 si alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 cu completările si modificările ulterioare, pct.44 din HG nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare si pct.2.4 din OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene si prin urmare, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de RON.

2. In legatura cu impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2006 in suma de lei

C1) Echipa de control a constatat ca in data de 05.12.2006 SC X SRL a emis catre SC I SA factura fiscala nr..... in valoare totala de EURO, contravaloarea aRON (fara taxa pe valoarea adaugata), avand mentiunea in scrisa pe factura “prestari servicii octombrie 2005 - septembrie 2006 - lucrari de mentenanta sediul central.....”.

Organele de inspectie fiscala au procedat la includerea contravalorii prestarilor de servicii in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei carora le apartin, efectuand regularizari in luna decembrie 2006 pentru venituri in suma de lei, calculata astfel:

.... EURO :12 luni=..... EURO

..... EUR xRON/EURO=..... RON

..... RON x 9 luni (01.01.2006-30.09.2006)= RON

C2). Societatea a prestat in perioada ianuarie 2006 - februarie 2006 lucrari civile pentru diferite tipuri de santiere ale N in baza contractului incheiat 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 de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din contravaloarea lucrarilor, societatea verificata a retinut garantiile de buna executie (in procent de 10 %), facturand catre S.C. T S.A 90 % din valoarea devizului final. Garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie, care este de 12 luni conform pct.7.5. din contractul mai sus mentionat.

Prin neinregistrarea la venituri a garantiilor retinute, societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2006, efectuand regularizari in perioada 2006-2008 (data includerii in

veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2006 in suma de lei.

In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora pe perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, organele de control au constatat urmatoarele:

D1). Societatea a înregistrat in mod eronat in exercitiul financiar 2006, pe cheltuieli deductibile fiscal, suma totala de RON reprezentand cheltuieli cu reparatiile pentru autoturisme, cheltuieli aferente exercitiilor financiare 2002 - 2004;

D2). In perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de lei în baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate. Deși organele de inspectie fiscala au solicitat in scris petentei prezentarea exemplarului original sau a duplicatului acestor facturi, societatea nu a prezentat aceste documente.

Astfel, întrucât societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. 4, lit. f si art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 1.866 lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

D3). Societatea a inregistrat eronat pe cheltuieli contravaloarea unor bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii cum ar fi: autoradio CD, televizoare si mobilier, incalcan-du-se prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de lei.

D4). Societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada ianuarie 2006-decembrie 2006, servicii de la terți in suma totala de RON, in baza contractului de prestări de servicii nr..... încheiat cu SC „R” SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului”.

In condițiile in care societatea nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor, organele de control au considerat ca s-au încălcat prevederile 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, si nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru suma de lei.

D5). Echipa de control a verificat daca contravaloarea avansurilor achitate in anul 2006 furnizorului S.C. C Impex SRL in valoare totala de lei (fara taxa pe valoarea adăugata), pentru diverse livrări de bunuri (fier beton, sarma, cherestea) si care au fost înregistrate pe cheltuieli in baza facturilor primite de la furnizor, cu mențiunea „avans materiale, otel beton, cherestea” au fost regularizate la primirea bunurilor.

Din răspunsul furnizat de către administratorul societății, domnul N reiese faptul că factura emisa de S.C. C Impex S.R.L. a fost întocmita eronat, ea reprezentand in fapt „prestări servicii”. La informațiile in scris furnizate, societatea a prezentat in copie xerox de pe factura SC C Impex SRL corectata de către furnizor cu mențiunea „situație lucrări conform contract ”, fara a prezenta contractul menționat in factura si nici situații de lucrări.

Întrucât suma de lei reprezintă plăți in avans către furnizorul S.C. C Impex SRL conform facturii fiscale aflate in posesia societatii verificate, cheltuielile înregistrate nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, organele de control au constatat ca au fost încălcate prevederile art. 21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 cu completările si modificările ulterioare, pct. 12 si pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare si prin urmare, nu s-a acordat drept de deducere pentru suma de lei.

3. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru exercitiul financiar 2007 in suma de lei

E1). Societatea a prestat in perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 o serie de lucrari constand in extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierelor, respectiv proiectarea si implementarea sistemului de comunicare mobila al Ministerul Administratiei si Internelor-.... in baza contractelor incheiate cu SC N SRL nr.

Aceste servicii efectuate in interiorul tarii, au fost contractate de catre SC X SRL si SC N SRL in valuta cu decontare in lei, subcontractorul SC X SRL incasand avansuri (30 % din contravaloarea contractului), cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare, fiind cursul de la data incasarii avansului .

In acest sens S.C. X S.R.L. a emis o serie de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din verificare modului de determinare a bazei de impozitare pentru aceste prestari de servicii, echipa de control a constatat ca societatea a utilizat pentru determinarea bazei de impozitare, cursul de schimb valutar de la data definitivarii operatiunii, si nu cel de la data incasarii avansurilor.

In consecinta, echipa de inspectie fiscala a reintregit masa profitului impozabil cu veniturile de natura diferentelor de pret in suma de ... RON, conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare coroborat cu pct.22(1) si pct.22(2) din HG nr.44/2004 completata si modificata de HG nr.1861/2006.

E2). Societatea a prestat in perioada ianuarie 2006 - februarie 2006 lucrari civile pentru diferite tipuri de santiere ale Nin baza contractului incheiat 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 de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din contravaloarea lucrarilor, societatea verificata a retinut garantiile de buna executie (in procent de 10 %), facturand catre S.C. T S.A 90 % din valoarea devizului final. Garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie, care este de 12 luni conform pct.7.5. din contractul mai sus mentionat.

Prin neinregistrarea la venituri a garantiilor retinute, societatea a incalcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct.12 din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2007, efectuand regularizari la data includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor, fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2007 in suma de ... lei.

In ceea ce priveste modul de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor precum si tratamentul fiscal al acestora pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, organele de control au constatat urmatoarele:

F1). In perioada 01.04.2007 - 20.12.2007, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de lei în baza unor facturi prezentate in xerocopii, care nu constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate. Deși organele de inspectie fiscala au solicitat in scris petentei prezentarea exemplarului original sau a duplicatului acestor facturi, societatea nu a prezentat aceste documente.

Astfel, întrucât societatea a încălcat prevederile art. 21, alin. 4, lit. f din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de 16.080 lei este nedeductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

F2). Societatea a inregistrat eronat pe cheltuieli contravaloarea unor bunuri care nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii cum ar fi: autoradio CD, telefoane mobile, incalcandu-se prevederile art. 21, alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si in consecinta echipa de control nu a acordat dreptul de deducere pentru suma de 4.659 lei.

F3). Societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare in perioada ianuarie 2007- mai 2007, servicii de la terți in suma totala de RON, in baza contractului de prestări de servicii nr...

încheiat cu S.C. „R S.R.L. Arad, în calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere și întreținere pentru obiectivele beneficiarului”.

În condițiile în care societatea nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor, organele de control au considerat că s-au încălcat prevederile 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 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 și nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru suma de lei.

III Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de societatea petenta în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile dispozițiilor legale aplicabile în speță, se reține că Ministerul Economiei și Finanțelor prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii Arad au stabilit în sarcina societății petente suma totală de lei reprezentândlei impozit pe profit datorat pe perioada 01.01.2005 – 31.12.2007, lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, lei taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2005 – 31.12.2007 și lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

1). În legătura cu capătul de cerere privind suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, s-au reținut următoarele:

În fapt, 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 în baza contractelor încheiate cu S.C. N S.R.L.

Aceste servicii efectuate în interiorul țării au fost contractate de către S.C. X S.R.L. în valută cu decontare în 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.

Din verificarea modului de determinare a bazei de impozitare a taxei pe 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 nu cel de la data încasării avansurilor.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 139 ^ 1 alin.(2) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare:

“ Cursul de schimb valutar

ART. 139^1

(...)

(2) Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta 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.(...)

ART. 140

(1) 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 supuse 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 livrarile de bunuri și/sau prestarile de servicii contractate în valută, a caror decontare se face în lei la cursul de schimb valutar din ziua plății, baza de impozitare se corectează cu diferența de pret rezultată ca urmare a modificării cursului pietei valutare în vigoare la data

incasarii fata de cel utilizat la data livrării/prestării. Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru diferente de pret in plus sau in minus. Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectueaza astfel :la data livrării/prestării serviciilor facturile de avans se storneaza integral si se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, in care baza de impozitare se determina prin insumarea sumelor evidentiata in facturile de avans la cursul de schimb valutar din data incasării fiecarui avans, evidentiindu-se si taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel incat suma facturata beneficiarului sa nu fi majorata artificial, respectiv redusa, datorita cresterii/descrasterii cursului de schimb de la data livrării/prestării fata de cel de la data incasării de avansuri. In cazul in care exista diferente in valuta intre contravaloarea integrala a bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate si suma avansurilor incasate, aceasta va fi convertita in lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculandu-se si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

18(2) Pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii taxabile, contractate si decontate in valuta, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata se determina prin convertirea in lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Nationala a Romaniei din data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunea in cauza.(...) In cazul incasării de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasării avansurilor va ramane neschimbat la data definitivării operatiunii.”

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

“22.(1) Pentru livrarile de bunuri si prestarile 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 Nationala a Romaniei, sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectueaza decontarile, din data la care are loc faptul generator de taxa, sau, dupa caz, din data de 15 a lunii urmatoare in care a luat nastere faptul generator de taxa.

In contractele incheiate intre parti trebuie mentionat daca pentru decontari va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei sau cursul de schimb al unei banci comerciale.

Pentru avansurile incasate, inainte 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 incasării avansului, daca factura este emisa in data respectiva sau, dupa caz, cursul din data de 15 a lunii urmatoare celei in care a fost incasat avansul.

In cazul incasării de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasării avansurilor va ramane neschimbat la data definitivării operatiunii.

22.(2) Pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii in interiorul tarii, contractate in valuta cu decontare in lei la cursul de schimb din data platii, diferentele de curs dintre cursul de schimb mentionat in factura intocmita conform alin.(1) si cursul de schimb utilizat la data incasării, nu este considerat diferenta de pret.”

Pct.22.(1) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 a fost modificat de Hotararea Guvernului nr.213/2007, avand urmatorul cuprins:

“In contractele incheiate intre parti trebuie mentionat daca pentru decontari va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei sau cursul de schimb al unei banci comerciale. In cazul incasării de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decat cele pentru achizitii intracomunitare sau livrari intracomunitare de bunuri, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasării avansurilor va ramane neschimbat la data definitivării operatiunii.”

Din textele de lege invocate mai sus, se retine ca prevederile pct.18 (1) si (2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 asa cum a fost completata si modificata prin Hotararea Guvernului nr.1861/2006 si Hotararea Guvernului nr.213/2007, au fost mentinute in sensul ca in cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data definitivarii operatiunii, iar pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii contractate in valuta cu decontare in lei, factura se intocmeste la fel ca si in cazul livrarilor contractate si decontate in valuta.

Singura modificare este aceea ca diferentele de curs dintre cursul de schimb mentionat in factura intocmita conform alin.(1) si cursul de schimb utilizat la data incasarii, nu este considerata diferenta de pret, echipa de inspectie fiscala neverificand modul de incasare a facturilor emise la definitivarea operatiunilor, deci nu poate fi vorba de calcularea acestei diferente de pret cum in mod eronat afirma petenta.

Referitor la afirmatia petentei ca echipa de inspectie fiscala a stabilit asupra facturilor emise in lei de petenta diferente de pret care constau de fapt in diferente de curs valutar de la data facturarii avansului si pana la data emiterii facturilor, precizam ca petenta a interpretat in mod eronat modul de determinarea a bazei de impozitare efectuat de echipa de inspectie fiscala.

In fapt, in conditiile in care petenta a incasat avansuri inainte de prestarea serviciilor, echipa de inspectie fiscala a recalculat baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, la data definitivarii operatiunii, utilizand la data emiterii facturii definitive cursul de schimb de la data incasarii avansurilor, pentru partea de avans incasat anterior in conformitate cu prevederile pct.22 alin.(1) si pct.22 (2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata de Hotararea Guvernului nr.1861/2006 si Hotararea Guvernului nr.213/2007.

De asemenea, este important de precizat ca societatea a reduc baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata prin utilizarea la data definitivarii operatiunii a cursului de schimb din data emiterii facturii fiscale, si nu cel de la data incasarii avansurilor, in majoritatea cazurilor cursul de schimb de la data definitivarii operatiunii fiind mai mic decat cel de la data incasarii avansurilor. Echipa de inspectie fiscala a calculat in mod corect baza de impozitare conform prevederilor legale mentionate mai sus, diferentele de pret in plus stabilite de aceasta reprezinta in fapt diferentele de curs valutar cu care societatea si-a diminuat baza de impozitare .

Echipa de inspectie fiscala a recalculat baza de impozitare la data livrarii bunurilor care cuprinde :

- baza de impozitare determinata in facturile de avans la cursul de schimb valutar din data incasarii fiecarui avans

- baza de impozitare constand in diferente in valuta intre contravaloarea integrala a bunurilor livrate si suma avansurilor incasate, aceasta fiind convertita in lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii.

Referitor la dispozitiile art. 153 pct.2 din Codul fiscal invocate de petenta, potrivit caruia pentru prestari de servicii in interiorul tarii, contractate in valuta cu decontare in lei la cursul de schimb din data platii, diferentele de curs dintre cursul de schimb mentionat in factura si cursul de schimb utilizat la data incasarii nu este considerat diferenta de pret, precizam ca art.153 (2) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare se refera la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA.

De asemenea, baza de impozitare calculata suplimentar de catre organele de control in suma de ... lei, nu reprezinta diferente de curs dintre cursul de schimb mentionat in factura si cursul de schimb utilizat la data incasarii, cum in mod eronat afirma petenta.

Referitor la afirmatia petentei ca echipa de inspectie fiscala nu a facut referire la Hotararea Guvernului nr.213/28.02.2007 care modifica pct.22(1) si pct.(22) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 completata de Hotararea Guvernului nr.1861/2006, precizam ca la pagina nr. 38 din

raportul de inspectie fiscala nr....., este invocat de catre echipa de inspectie fiscala in sustinerea celor argumentate de aceasta si Hotararea Guvernului nr.213/28.02.2007.

Nu poate fi retinuta solicitarea societatii contestatoare de a incadra speta in cauza in alte prevederi legale decat cele care se refera in mod precis la stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, pentru livrari de bunuri si prestari de servicii contractate in valuta si decontate in lei, in sensul ca nu poate fi ignorat aspectul esential vizand utilizarea cursului de schimb valutar de la data incasarii avansurilor pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data definitivarii operatiunii, atata timp cat legiuitorul a reglementat in mod expres astfel de situatii, in virtutea principiiului general de drept *specialia generalibus derogat*.

Pe cale de consecinta, contestatia depusa de petenta va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2). Referitor la capătul de cerere privind sumele de lei reprezentand dobânzi si lei penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata, s-au reținut următoarele:

In fapt, in data de 05.12.2006 S.C. X S.R.L. a emis catre S.C. I S.A. factura fiscala nr.in valoare totala de EURO, contravaloarea aRON (fara taxa pe valoarea adaugata), avand mentiunea inscrisa pe factura " prestari servicii octombrie 2005-septembrie 2006-lucrari de mentenanta sediul central.....".

Prin adresa înregistrată la societate sub nr. 22/05.05.2008, organele de control au solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC I SA si a actelor adiționale ale acestuia in baza cărora a fost emisa factura de mai sus insa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

In consecinta, in conditiile in care nu au putut fi verificate obiectul contractului, existenta actelor adiționale in cazul in care au fost mărite termenele de execuție respectiv specificarea termenelor de facturare, echipa de control a inclus contravaloarea acestei facturi in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei carora ii apartin, efectuand regularizari 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 ... lei.

In drept, art.134 alin.(3), art. 155 alin. (2) si art. 157 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare (pentru perioada 2005-2006), prevede:

"(3) 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(...)

(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.(...)

Plata taxei pe valoarea adăugată la buget

ART. 157

(1) 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 la care au obligația depunerii acestora, potrivit art. 156 alin. (2) și (3)."

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca inregistrarea taxei pe valoarea adaugata colectata in alta luna decat cea in care a devenit exigibila, a dus la diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata in perioada in care societatea era obligata la plata taxei.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, in mod corect si legal organele de control au procedat la calculul de dobanzi in suma delei si penalitati de intarziere in suma de lei pentru taxa pe valoarea adaugata datorata, de la data la care societatea avea obligatia inscrierii in decontul de taxa pe valoarea adaugata a taxei colectate si pana la data la care operatiunea a fost inregistrata in decont, in conformitate cu art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia contractul incheiat intre SC X SRL si S.C. I S.A. il anexeaza la dosarul contestatiei, s-a retinut ca acesta nu a fost adus ca proba in dosarul contestatiei, neregasindu-se la dosar.

De asemenea, afirmatiile din contestatie “ (...) Precizam ca potrivit contractului, petenta a intocmit facturi in timpul derularii acestuia numai in cazul in care au fost necesare lucrari de intretinere si reparatii iar in perioada in care nu s-au efectuat aceste lucrari s-a intocmit factura finala la data incheierii contractului.” nu au putut fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei in conditiile in care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 unde se arata:

„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) 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 sa probeze cele afirmate in contestație.

In contestatia depusa, petenta face afirmatia ca “*potrivit prevederilor legale avea obligatia sa intocmeasca factura la finele lunii septembrie, depasind termenul cu 66 zile*”, fara a invoca temeiul legal in baza careia termenul de facturare a prestarilor de servicii este luna septembrie.

Referitor la afirmatia petentei ca organele de control nu au indicat temeiul legal al impartirii sumei la 12 luni si de ce era obligata petenta sa intocmesca lunar o factura de plata, precizam ca temeiul de drept il reprezinta actele normative mai sus citate, prevederi legale la care s-au facut referire si in actul atacat.

Întrucât, societatea nu a pus la dispoziție contractul menționat, echipa de control nu a putut verifica obiectul contractului, existenta actelor adiționale , termenele de execuție si specificarea termenelor de facturare. In consecința, echipa de inspecție fiscala a considerat prestarea efectiva a serviciilor lunara. Perioada de derulare a contractului menționat in factura fiscala fiind de 12 luni (octombrie 2005-septembrie 2006), echipa de inspecție fiscala a impartit contravaloarea facturii la 12 luni, rezultând contravaloarea lunara a prestărilor de servicii.

De asemenea, petenta a afirmat in contestatie ca in anexa nr.III.2.2 suma totala este gresit adunata, respectiv suma totala pentru taxa pe valoarea adaugata este in cuantum de RON, si nu de RON.

In legatura cu acesta afirmatie, se retine ca, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul de inspectie fiscala afirma ca suma corecta este suma de RON, insa aceasta greseala de redactare nu a avut nici o influenta in calcularea majorarilor si penalitatilor de intarziere.

In raport de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind accesoriile in suma totala de lei aferente taxei pe valoarea adaugata de plata, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

3). In legătura cu capătul de cerere privind suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adăugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere, s-au reținut următoarele:

In fapt, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugata în sumă de RON in perioada 01.01.2005-20.12.2007, în baza unor facturi in xerocopie, fara a prezenta organelor de control duplicatul acestora sau exemplarul reconstituit potrivit legii.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 145, alin. 8, lit. a) (pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare:

„(8) 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:

„51. (1) 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 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006:

„ART. 146

(1) 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:

„46. (1) 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 inspectie fiscala au solicitat petentei exemplarul original sau duplicatul facturilor in cauza prin adresele intocmite in data de 05.05.2008 (inregistratata la societate sub nr.22/05.05.2008), respectiv in data de 15.05.2008 (inregistrata la societate sub nr.25/15.05.2008) si confirmate de primire de catre d-l N in calitate de administrator, insa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

De asemenea, in contestatie societatea petenta afirma ca anexeaza originalele acestor facturi precum si facturile cu mentiunea ca inlocuiesc facturile initiale, insa la dosarul contestatiei nu a prezentat aceste documente.

Pe cale de consecinta, intrucat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionata de prezentarea exemplarului original al facturilor, respectiv a duplicatelor facturilor pe care sa se mentioneze ca inlocuieste factura initiala, in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, in conditiile in care societatea nu a adus argumente si documente care sa infirme constatarile organului de solutionare a contestatiei, pentru capatul de cerere privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de RON, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

4). Referitor la capătul de cerere privind suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adăugata pentru care nu s-a acordat drept de deducere, s-au reținut următoarele:

In fapt, S.C. X SRL, are închiriat imobilul situat inin baza contractului de închiriere nr. încheiat cu SC F S.R.L. si in baza facturilor emise de către aceasta societate, petenta si-a exercitat in perioada 22.08.2005-10.04.2007, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugata in suma de lei in condițiile in care S.C. F 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....., fara 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.

In drept, in 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 (aplicabila in perioada 2005 – 2006):

“44. 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 aplica livrărilor de bunuri si/sau prestărilor de servicii realizate de orice persoana impozabila. Daca o persoana impozabila înregistrata ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată a facturat in mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri si/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată catre beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, in lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită in România, este obligata sa storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicata in mod eronat pentru o operațiune scutita; aceștia trebuie sa solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată si emiterea unei noi facturi fara taxa pe valoarea adăugată.”

- prevederile pct.38 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 completata si modificata prin Hotărârea Guvernului nr.1861/2006(pentru anul 2007):

“ 38. (1) In sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal si fara sa contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoana impozabila poate opta pentru taxarea oricăreia din operațiunile scutite de taxa prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, in ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia, construit, achiziționat, transformat sau modernizat la sau după data aderării, in condițiile prevăzute la alin. (2)-(9).

(...)

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat in anexa 1 la prezentele norme metodologice si se va exercita de la data depunerii notificării sau de la o alta data ulterioara înscrisa in 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.(...). Daca o persoana impozabila a facturat in mod eronat cu taxa livrări de bunuri si sau prestări de servicii scutite conform art. 141 din Codul fiscal, este obligata sa 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 fara taxa.”

In raport de prevederile legale prezentate mai sus, 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. Se retine, astfel ca S.C. F S.R.L. a facturat in mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată operațiunea de închiriere, care este operațiune scutita de taxa pe valoarea adăugată si in consecința SC X SRL nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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..... prin care SC X SRL trebuie sa solicite prestatorului SC F SRL stornarea facturilor cu taxa pe valoarea adăugată si emiterea unor noi facturi fara taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la afirmația petentei ca opțiunea de taxare se exercita de la data depunerii notificării sau la o alta data anterioara sau ulterioara înscrisa in notificare, precizam ca Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor de închiriere, prezentata de societate a fost depusa si înregistrata la organele fiscale teritoriale sub nr....., fara 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 incat, in cazul in speța **operațiunea de taxare se exercita de la data de 02.04.2007.**

Fata de afirmația petentei potrivit căreia regimul de taxare se aplica de la data înscrisa in notificare, care poate fi anterioara respectiv ulterioara notificării, precizam 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 fara drept de deducere constând in subînchirierea spațiului închiriat de la S.C. F SRL, fara a calcula pro-rata.

Pe cale de consecința, se retine ca, 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 contestatia urmeaza a fi respinsa pentru acest capat de cerere.

5) Referitor la capatul de cerere privind suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere, s-au retinut urmatoarele :

In fapt, 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.încheiat cu S.C. „R SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului”.

Din verificarea efectuata s-a constatat ca in executarea contractului de mai sus 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.

In condițiile in care au considerat ca realitatea acestor servicii nu a putut fi verificata neexistând documente prin care sa se confirme efectuarea serviciilor, prin adresa înregistrata la societate sub nr.22/05.05.2008, organele de inspecție fiscala au solicitat in baza art.52 si art.56 din OG 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, 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....., referitor la contractul de prestări de servicii nr..... încheiat cu SC „R SRL, societatea a pus la dispoziție următoarele documente:

„-contractul scris încheiat intre societățile mai sus menționate;

-anexa nr.1/01.07.2005 la contractul nr..... in care se menționează ca obiectivul la care se va efectua obiectul contractului este str.....

- -anexa nr.2/01.12.2005 la contractul nr..... in care se menționează ca începând cu data de 01.12.2005 obiectivele sunt:In contractul de mai sus si in actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiectul contractului, perioada de derulare (care este nedeterminata) si valoarea

acestui, fara a se preciza concret in ce vor consta prestările de servicii, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuata si tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare.

De asemenea, in adresa societatii înregistrata la SC „X” SRL Arad sub nr.27/19.05.2008, administratorul societatii menționează ca „SC X SRL facturează mai departe la M SA contravaloarea acestor servicii in cadrul contractului nr.....

Din analiza contractului nr..... încheiat între SC X SRL (prestator) si SC M SA (beneficiar) s-au reținut următoarele aspecte:

-obiectul contractului il reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanenta si întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar

-conform pct.12.2. din contract „contractul nu poate fi cesionat sau cedat in favoarea unei tertе parti - daca cesionarea sau cedarea s-a produs, contractul se considera încheiat la data producerii cesionarii, respectiv cedarii

-conform pct.15.1 din contract prestatorul, respectiv SC „X” SRL Arad a comunicat beneficiarului ca deține toate autorizațiile, licențele si avizele necesare executării serviciilor menționate in contract. De asemenea la pct.16.2. se precizează ca prestatorul are personal autorizat de autoritățile romanești competente pentru activitățile prevăzute in contract.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a). din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare:

“ ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;(...)

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) 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);”

- art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

m) 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:

“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 în 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.”

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

„(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.”

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

Astfel, întrucât societatea nu a putut face dovada prestării efective a serviciilor, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prev.art.21 alin.(4) lit.m) din același act normativ.

Referitor la afirmația petentei că organele de inspecție fiscală au constatat fără nici un temei legal și fără a proba în vreun fel ca: *“Intocmirea 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”* precizăm 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 marfurilor, la executarea lucrărilor și **la prestarea serviciilor pe baza dipozitiei de livrare, a avizului de însoțire a marfii sau a altor documente care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor**. În ceea ce privește afirmația petentei că factura fiscală emisă este ea însăși un document justificativ de înregistrare în contabilitate, se reține că **societatea trebuia să probeze cu documente care să cuprindă cu relevanță conținutul operațiunii patrimoniale și 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, petenta a afirmat că echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile înregistrate în baza facturilor emise de S.C. R S.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, se reține că societatea contestatoare 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 petentei 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, precizăm 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 desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

-organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu prestarile de servicii, in functie de documentele prezentate de societate si de prevederile legale incidente in perioada verificata

-societatea avea dreptul de a inregistra cheltuieli cu prestari servicii in cuantumul pe care il considera necesar pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt justificate cu documentele prevazute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, contractul fiind doar una din conditii, dar nu singura.

Referitor la afirmatia petentei ca “modul de utilizare a personalului angajat al societatii este la latitudinea administratorului”, precizam ca organul de control a facut doar aprecieri cu privire la continutul contractului economic dintre parti si la faptul ca in acel moment SC X SRL detinea personal specializat autorizat, fapt mentionat si in acest contract, nicidecum aprecierile acestuia nu au vizat modul in care administratorul isi exercita atributiile.

In raport de cele prezentate mai sus, pentru capatul de cerere privind neacordarea dreptului de deducere pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, contestatia formulata de petenta va fi respinsa ca neintemeiata.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, s-a retinut ca prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. s-a stabilit in sarcina societatii petente un debit suplimentar reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorari de intarziere aferente in cuantum de lei.

Având in vedere ca din suma totala de lei reprezentand debit stabilit suplimentar de echipa de inspectie fiscala, petenta nu face referire in contestație decât la taxa pe valoarea adăugata in suma delei , iar pentru diferența de taxa pe valoarea adăugata în suma delei, 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 inspectie fiscala, contestația urmează a fi respinsa ca neintemeiata si nemotivata, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege sa le aducă in susținerea contestației.

Referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata stabilita suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr....., se retine ca stabilirea de majorări de întârziere aferente în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.contestația va fi respinsa, rezulta ca si pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente in suma delei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația petentei va fi respinsa.

In legatura cu impozitul pe profit :

1). In legatura cu capatul de cerere privind sumele de ... lei respectiv lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de catre organele de inspectie fiscale (punctele A1 si C1), s-au retinut urmatoarele :

In fapt, in data de 05.12.2006 S.C. X SRL a emis catre S.C. I S.A. factura fiscala nr.in valoare totala de EURO, contravaloarea alei fara taxa pe valoarea adaugata,

avand mentiunea inscrisa pe factura „prestari servicii octombrie 2005 - septembrie 2006 - lucrari de mentenanta sediul central.....”.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr. 22/05.05.2008, organele de control au solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC I SA si a actelor adiționale ale acestuia in baza cărora a fost emisa factura de mai sus insa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

Organele de inspectie fiscala au inclus contravaloarea acestor prestari de servicii in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei careia ii apartin, efectuand regularizari 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 ... lei respectiv venituri suplimentare aferente anului 2006 in suma delei.

In drept, in cauza sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- pct. 5.3 din Ordinul Ministerului Finantelor nr. 306/2002, pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (pentru anul 2005):

“ *Veniturile din prestarea de servicii se înregistrează in contabilitate pe măsura efectuării acestora.*”

- pct. 215 alin. (1) si alin. (2) din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

“ *215. - (1) 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) si art. 155 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare , prevede:

„ *Art. 19*

(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.(...)

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.(...)”

- pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare:

„*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 contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.*”

- art. 2 din Legea nr. 82/1991 a contabilității:

“ *ART. 2*

(1) 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.”

In raport de aspectele prezentate mai sus, s-a retinut ca, prin neinregistrarea la venituri a contravalorii prestarilor de servicii in perioada la care se refera, societatea a incalcat prevederile art.19, alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si a pct.12 din H.G.

nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 2 din Legea nr.82/1991 republicata cu completarile si modificarile ulterioare.

In conditiile in care societatea nu a prezentat organelor de control si nici in cadrul procesului de solutionare a contestatiei documente cu care sa probeze cele afirmate in contestatie respectiv faptul ca prestarile de servicii au fost facturate doar atunci cand au fost efectuate (de exemplu: contractul incheiat cu S.C. I S.A. din care sa rezulte termenele de executie si specificarea termenelor de facturare , situatii de lucrari sau alte documente din care sa rezulte termenele in care au fost prestate serviciile), echipa de inspectie 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 incat a impartit contravaloarea facturii emise la perioada inscrisa in aceasta respectiv 12 luni.

Referitor la afirmatia petentei ca organele de control nu au indicat temeiul legal al impartirii sumei la 12 luni si de ce era obligata petenta sa intocmesca lunar o factura de plata, precizam ca 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 pana la finele lunii in care prestarea a fost efectuata.

De asemenea, petenta face afirmatia ca *“potrivit prevederilor legale avea obligatia sa intocmeasca factura la finele lunii septembrie, depasind termenul cu 66 zile”*, fara a invoca temeiul legal in baza careia termenul de facturare a prestarilor de servicii este luna septembrie 2006.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat in mod corect si legal cand au inclus contravaloarea acestor prestari de servicii in cadrul veniturilor impozabile aferente perioadei carora ii apartin, efectuand regularizari 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 delei, motiv pentru care contestatia formulata de petenta va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

2). Referitor la capatul de cerere privind sumele delei, lei respectiv ... lei reprezentand venituri stabilite suplimentar de catre organele de control pentru anii 2005, 2006 si 2007 (punctele A2, C2 si E2), s-au retinut urmatoarele:

In fapt, societatea a prestat in perioada verificata lucrari civile pentru diferite tipuri de santiere ale N in baza contractului incheiat 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 de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din contravaloarea lucrarilor, societatea verificata a retinut garantiile de buna executie (in procent de 10 %), facturand catre S.C. T S.A 90 % din valoarea devizului final. Garantia de 10 % a fost facturata si inregistrata in evidenta contabila la venituri dupa expirarea perioadei de garantie, care este de 12 luni conform pct.7.5. din contractul mai sus mentionat.

Organele de inspectie fiscala au procedat dupa cum urmeaza:

- au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2005, efectuand regularizari in perioada 2006-2007 (data includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma de lei;

- au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2006, efectuand regularizari in perioada 2006-2008 (data includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor) fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2006 in suma de lei;

- au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anului 2007, efectuand regularizari la data includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de

beneficiarii lucrarilor, fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2007 in suma de ... lei.

In drept, in cauza sunt incidente urmatoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare:

„ Art. 19

(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.(...)

- pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare:

„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.”

- pct. 2.5 din Ordinul Ministerului Finantelor nr. 306/2002, pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene (pentru anul 2005):

“ 2.5. - *Principiul independentei exercițiului. Se vor lua in considerare toate veniturile si cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fara a se tine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.*”

- pct. 45 din Ordinul Ministrului Finantelor nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene:

“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.*”

Avand in vedere prevederile legale prezentate mai sus, se retine ca, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au inclus contravaloarea acestor garantii in cadrul veniturilor impozabile aferente anilor 2005, 2006 respectiv 2007 efectuand regularizari corespunzatoare in perioada includerii in veniturile impozabile a garantiilor retinute de beneficiarii lucrarilor, fapt pentru care au stabilit venituri suplimentare la finele anului 2005 in suma delei, la finele anului 2006 in suma de lei si la finele anului 2007 in suma de ... lei.

Referitor la afirmatia petentei care considera ca din coroborarea textelor de lege invocate de echipa de control in raportul de inspectie fiscala, nu rezulta ca aceasta avea obligatia facturarii garantiei de 10 % exact la expirarea termenului de garantie de 12 luni impus de organele de control, precizam 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 Finantelor 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.

De asemenea, 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 societatii petente, 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.

De asemenea, la Titlul VI Taxa pe valoarea adăugata din H.G. nr.1840/2004 de modificare si completare a HG nr.44/2004 pct.16 ^1 se arata un exemplu de evidențiere in contabilitate a lucrărilor

de construcții-montaj, în condițiile reținerii garanției de buna execuție a lucrărilor de construcții executate conform situațiilor de lucrări. Se reține astfel ca, la emiterea facturii conform situațiilor de lucrări, societatea avea obligația să înregistreze la venituri întreaga contravaloarea a lucrărilor, concomitent efectuând și articolul contabil 267=411 cu contravaloarea garanției.

Pe cale de consecință, pentru acest capat de cerere contestația formulată de petenta va fi respinsă ca neintemeiată.

3). În legătura cu capatul de cerere privind sumele de lei respectiv lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu reparațiile autovehiculelor, incluse pe costuri în anii 2005 respectiv 2006 (punctele B1 și D1), s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea a înregistrat în exercițiul financiar 2005, pe cheltuieli deductibile fiscal suma totală de RON reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme, cheltuieli aferente exercițiului financiar 2004 iar în exercițiul financiar 2006 suma totală de RON reprezentând cheltuieli cu reparațiile pentru autoturisme aferente exercițiilor financiare 2002 – 2004.

În drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, prevede:

„Art. 19

(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.(...)*

iar în conformitate cu prevederile pct.13 din Hotărârea Guvernului 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 în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv.”

În raport de susținerile petentei din contestația depusă, s-au reținut următoarele:

- așa cum rezulta și din raportul de inspecție fiscală nr....., echipa de inspecție fiscală a verificat modul de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2005-31.12.2007 (3 ani), în conformitate cu prevederile art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu completările și modificările ulterioare, neexistând indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale.

Art.98 alin.(3) prevede:

“La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) *există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;(...)*”

- prin înregistrarea cheltuielilor cu reparațiile aferente anului 2004 în suma de lei respectivlei în anul 2006 pe seama rezultatului perioadei curente (anul 2005 respectiv anul 2006) a fost afectată credibilitatea situațiilor financiare prezentate în anul 2005 respectiv anul 2006, și totodată a fost diminuată obligația fiscală de natură impozitului pe profit;

- întrucât echipa de inspecție fiscală nu a verificat rezultatul fiscal al exercițiilor financiare anterioare, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea și legalitatea cheltuielilor în

suma de RON respectiv lei si daca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri;

-depunerea declaratiei rectificative este obligatia 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, fara 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:

“ Corectarea erorilor contabile

63. - (1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat.”

Din cele prezentate mai sus se retine ca societatea avea obligația înregistrării in evidenta contabila in anii 2005 si 2006 a sumelor de RON respectivlei pe seama rezultatului reportat (contul 117 “Rezultatul reportat” in debitul acestui cont se inregistreaza 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 obligatia depunerii declaratiei rectificative pentru anul fiscal 2004 si pentru anii anteriori si sa influenteze rezultatul fiscal al acestor ani cu aceste sume, pentru anul 2005 si anul 2006 cheltuielile in suma de RON respectiv lei fiind nedeductibile fiscal.

Referitor la afirmatia petentei potrivit careia comenzile ce au stat la baza efectuării lucrarilor de reparatii nu sunt prevazute de nici un act normativ ca documente justificative de inregistrare in contabilitatea beneficiarului, iar data deschiderii unei comenzi de reparatii nu coincide cu data finalizarii lucrarilor comandate, care functie de complexitate si de necesar de piese de schimb se poate prelungi semnificativ, s-au retinut urmatoarele:

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

-facturile fiscale fac referire la anumite devize de reparatii in timp ce din documentatia pusa la dispozitie echipei de inspectie fiscala pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale se retine ca documentele anexate ce au fost numite comenzi, reprezinta in fapt lansarea in executie a comenzii, intrucat cuprind manopera executata, piesele de schimb consumate, termenele de executie care sunt de cateva zile(exemplu: comanda nr.are termen de executie 24 de zile respectiv pana in 02.02.2003 iar comanda de executie nr.are termen de executie 1 zi pana in 25.01.2003);

-afirmatia petentei ca deschiderea unei comenzi de reparatii nu coincide cu data finalizarii lucrarilor comandate, care functie de complexitate si de necesar de piese de schimb se poate prelungi semnificativ este nefondata intrucat in decursul exercitiului financiar 2005 societatea a inregistrat cheltuieli cu combustibilul si cu reparatiile pentru aceleasi autoturisme la care se face referire in devizele cuprinse in factura nr..... Este greu de inteles afirmatia petentei in conditiile in care termenul prevazut in comenzi este de 1-2 zile respectiv 1 luna iar acestea ajungand sa fie facturate dupa unul, doi sau trei ani de zile. (De exemplu: factura nr..... emisa de SC R SRL prin care au fost facturate un numar dedevizele de reparatii dintre care nr. si nr.)

De subliniat este si faptul ca intre SC X SRL si SC R SRL exista o relatie de afiliere, ambele societati avand aceiasi asociati.

Astfel, din punct de vedere contabil, societatea a inregistrat corect facturile in cursul anului 2005 respectiv in cursul anului 2006, dar din punct de vedere fiscal ele reflecta cheltuielile aferente anului 2004 si al anilor anteriori, care nu pot afecta in nici un fel rezultatul anului 2005 si 2006.

In raport de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsa ca neîntemeiata.

4). Referitor la capatul de cerere privind suma de lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor cu amortizarea aferenta perioadei 2001 -2004 , inclusa pe costuri in anul 2005 (punctele B2), s-au retinut urmatoarele:

In fapt, societatea a recalculat pe perioada 2001-2004 amortizarea pentru activele amortizabile deținute, rezultând din modul de calcul al amortizării cheltuieli aferente perioadei 2001-2004 in suma totala deRON, defalcata astfel:

- pentru exercițiul financiar 2001 cheltuieli cu amortizarea in suma deRON
- pentru exercițiul financiar 2002 cheltuieli cu amortizarea in suma deRON
- pentru exercițiul financiar 2003 cheltuieli cu amortizarea in suma de RON
- pentru exercițiul financiar 2004 cheltuieli cu amortizarea in suma de RON

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

S-a reținut ca societatea petenta contesta doar suma de ... RONreprezentand cheltuielile cu amortizarea aferenta exercițiului financiar 2004.

In drept, in conformitate cu prevederile pct.13 din HG 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 aceste prevederi legale, se retine ca in condițiile in care prin inregistrarea amortizării fiscale aferente anului 2004 in suma de lei pe seama rezultatului perioadei curente (anul 2005) a fost afectata credibilitatea situatiilor financiare prezentate in anul 2005, si totodata a fost diminuata obligatia fiscala de natura impozitului pe profit, suma de lei fiind o cheltuiala care aparține exercițiului financiar 2004, pentru care societatea avea obligația depunerii declarației rectificative.

Intrucat echipa de inspectie fiscala nu a verificat rezultatul fiscal al exercitiului financiar 2004, organele de inspectie fiscala nu au putut stabili realitatea si legalitatea cheltuielilor in suma de RON si daca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri iar depunerea declaratiei rectificative este obligatia contribuabilului conform prevederilor pct.13 din HG nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare si nu a echipei de inspectie fiscala.

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, fara 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 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.

Din cele prezentate mai sus se retine ca societatea avea obligația înregistrării în evidenta contabila în anul 2005 a sumei de RON, pe seama rezultatului reportat (contul 117"Rezultatul reportat"-în debitul acestui cont se înregistreaza rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile) iar din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile pct.13 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu completarile si modificarile ulterioare, respectiv societatea avea obligatia depunerii declaratiei rectificative pentru anul fiscal 2004 si sa influenteze rezultatul fiscal al anului 2004 cu aceasta suma, pentru anul 2005 cheltuielile în suma de RON fiind nedeductibile fiscal.

Pentru considerentele de mai sus, pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neintemeiata.

5). In legatura cu capatul de cerere privind sumele de lei, lei respectiv lei reprezentand contravaloarea cheltuielilor inscrise in facturi prezentate in copie inregistrate in anii 2005, 2006 si 2007, (punctele B3, D2 si F1), s-au retinut urmatoarele:

In fapt, în perioada verificata, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de RON în anul 2005,..... lei în anul 2006 si lei în anul 2007 în baza unor facturi prezentate în xerocopii.

Organele de inspecție fiscala au solicitat în scris petentei, prin adresele întocmite în data de 05.05.2008 (înregistrata la societate sub nr.22/05.05.2008) respectiv în data de 15.05.2008 (înregistrata la societate sub nr.25/15.05.2008) si confirmate de primire de către d-l N în calitate de administrator prezentarea exemplarului original sau a duplicatului acestor facturi, însa societatea nu a prezentat documentele solicitate.

In drept, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. 4 lit. f). din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si 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;"

In 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 arata:

" 27. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie sa fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme."

precum si datorita faptului ca acestea nu au fost reconstituite conform prevederilor lit. E pct. 31 si 32 din anexa nr. 1 la O.M.F. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, care prevede:

" 31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de alta unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitenta, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitenta. În acest caz, unitatea emitenta 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 pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suporta paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.”

Fata de cele prezentate mai sus, intrucat deductibilitatea cheltuielilor este conditionata de prezentarea documentelor justificative in original sau reconstituite in conditiile legii, iar societatea nu a prezentat aceste documente organelor de inspectie fiscala si nici in cadrul procesului de solutionare a contestatiei, in conditiile in care, conform art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003:

„ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

rezulta ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca, cheltuielile in suma de RON pentru anul 2005, lei in anul 2006 si lei in anul 2007 înregistrate in evidenta în baza unor facturi prezentate in xerocopii sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

6). Referitor la capatul de cerere privind suma de lei reprezentand cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere fara a le identifica ori proba(punctul B4), s-au retinut urmatoarele:

In fapt, la pagina 10 din raportul de inspectie fiscala nr. s-a reținut :

„ Astfel, societatea a incalcat prevederile art. 21 alin. 4 lt. F din Legea nr. 571/2003 cu modificările si completările ulterioare coroborat cu pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 cu completările si modificările ulterioare si pct. 2.4 din OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene. Prin urmare, suma de RON este nedeductibila din punct de vedere fiscal.”

In ceea ce priveste suma de lei, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au precizat ca: “aceasta suma a fost inregistrata in mod eronat la pagina nr.10 din raportul de inspectie fiscala nr....., suma corecta fiind RON. Faptul ca este doar o greseala de redactare, rezulta si din anexa nr.III.1.23 pag.2 la raportul de inspectie fiscala, unde la randul “Cheltuieli fara documente justificative” din Situatia privind modul de recalculare a impozitului pe profit trim.IV 2005 s-a inregistrat 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..... emisa conform prevederilor OMF nr.1046/2007, impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru intreaga 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 drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

„ ART. 206

Forma și conținutul contestației (...)

(2) 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, în condițiile în care organele de inspecție fiscală care au întocmit actul atacat au afirmat că suma deRON a fost înscrisă în mod eronat în raportul de inspecție fiscală din cauza unei erori de redactare, suma corectă fiind ... RON și ca aceasta sumă nu se regăsește în impozitul pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr.emisa conform prevederilor O.M.F. nr.1046/2007, contestația formulată de petenta pentru această sumă va fi respinsă ca neîntemeiată.

7). În legătura cu capatul de cerere privind sumele de lei, lei respectiv lei reprezentând contravaloarea cheltuielilor care nu au legătura cu activitatea economică a societății, înregistrate în anii 2005, 2006 și 2007, (punctele B5, D3 și F2), s-au reținut următoarele:

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea unor bunuri care nu au legătura cu obiectul de activitate al societății cum ar fi: geanta servicii, autoradio CD, televizoare și mobilier, iar organele de inspecție fiscală, constatând că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, nu a acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru sumele de lei în anul 2005, 26.502 lei în anul 2006 și lei în anul 2007.

În contestația depusă, pentru aceste sume societatea petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pentru care contestă aceste sume.

În drept, art. 206 alin. (1) lit. c) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevede:

“ART. 206

Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

c) motivele de fapt și de drept;”

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 procedură 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.”

În raport de aceste prevederi legale, în condițiile în care pentru sumele de lei în anul 2005, lei în anul 2006 și lei în anul 2007 contestația nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei și nu prezintă un alt mod de calcul care să infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru acest capat de cerere, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestatoarei cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației.

8). Referitor la capatul de cerere privind sumele de lei, lei și lei reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii executate de S.C. R S.R.L. (punctele B6, D4 și F3), s-au reținut următoarele:

In fapt, societatea petenta 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..... încheiat cu SC „R SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect „executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului”.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile cu serviciile prestate de S.C. R 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 prestatiile aferente fiecarei luni societatea trebuia sa faca dovada executarii cu documente justificative, care sa stea la baza inregistrarii cheltuielilor in contabilitate.

In drept, art. 21 alin. 4 lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, prevede:

„ Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

m). cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte”;

coroborate cu prevederile pct. 48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, unde se specifica:

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

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

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.”

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. 22/05.05.2008, echipa de control a solicitat in baza art. 52 si art. 56 din Ordonanța Guvernului 92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, punerea la dispozitie a documentelor justificative care sa ateste efectuarea serviciilor (situatii de lucrări, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare).

Prin adresa înregistrata la SC „X” SRL Arad sub nr....., referitor la contractul de prestări de servicii nr..... încheiat cu SC „R.. SRL, societatea a pus la dispozitie următoarele documente:

„-contractul scris încheiat intre societățile de mai sus;

-anexa nr.1/01.07.2005 la contractul nr..... in care se arata ca obiectivul la care se va efectua obiectul contractului este str.

- anexa nr.2/01.12.2005 la contractul nr..... in care se arata ca începând cu data de 01.12.2005 obiectivele sunt:In contractul de mai sus si in actul adițional la acesta se fac precizări cu privire la obiect, perioada de derulare (care este nedeterminata) si valoarea acestuia, fara a se preciza concret in ce vor consta prestările de servicii, timpul consumat pentru fiecare tip de prestare efectuata si tariful pe unitatea de timp practicat de societatea prestatoare.

Echipa de control a constatat ca actele prezentate de societate nu constituie documente justificative in emiterea facturilor in cauza, nu atesta punerea in executare a contractului si nu definesc concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, baza de calcul de

timp semnata de către beneficiar si prestator, care sa ateste efectuarea prestațiilor, astfel incat echipa de control sa fie in măsura sa stabilească daca quantumul acestora se înscrie in valoarea de piața a serviciilor similare, cat si modul de cuantificare a serviciilor in vederea facturării acestora.

In adresa societatii înregistrata la SC „X” SRL Arad sub nr.....administratorul societatii arata ca „SC X SRL facturează mai departe la M SA contravaloarea acestor servicii in cadrul contractului nr.....

Din analiza contractului nr..... încheiat între SC X SRL (prestator) si SC M SA (beneficiar) se rețin următoarele aspecte:

-obiectul contractului îl reprezintă prestarea de servicii de supraveghere permanenta si întreținere a sistemelor tehnice din obiectivele stabilite de beneficiar ;

-conform pct.12.2. din contract „contractul nu poate fi cesionat sau cedat in favoarea unei terțe parți daca cesionarea sau cedarea s-a produs, contractul se considera încheiat la data producerii cesionarii, respectiv cedării;

-conform pct.15.1 din contract prestatorul, respectiv SC „X” SRL Arad a comunicat beneficiarului ca deține toate autorizațiile, licențele si avizele necesare executării serviciilor menționate in contract. De asemenea la pct.16.2. se precizează ca prestatorul are personal autorizat de autoritățile romanești competente pentru activitățile prevăzute in contract iar organele de inspecție fiscala au constatat ca, in perioada derulării contractului, SC „X” SRL Arad avea personal autorizat competent pentru activitățile prevăzute in contract, nefiind necesara încheierea unui alt contract.

Din cele relatate mai sus se retine ca societatea nu a prezentat nici un document justificativ care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor, astfel incat operatiunea economica nu poate produce efecte in plan fiscal, in sensul deducerii din profitul impozabil a sumelor de lei in anul 2005,lei in anul 2006 silei in anul 2007.

La art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, 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 arata:

„Documentele justificative cuprind, de regula, 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 sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.”

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

Referitor la afirmatia petentei ca organele de inspectie fiscala au constatat fara nici un temei legal si fara a proba in vreun fel ca”Intocmirea 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” s-a retinut ca norma juridica aplicabila in perioada derularii contractului, respectiv Hotararea Guvernului nr. 831/1997 cu completarile si modificarile ulterioare, stipuleaza ca **factura fiscala se intocmeste** la livrarea produselor si a marfurilor, la executarea lucrarilor si **la prestarea serviciilor pe baza** dipozitiei de livrare, a avizului de insotire a marfii sau a altor

documente care atesta executarea lucrarilor si prestarea serviciilor. In ceea ce priveste afirmatia petentei ca factura fiscala emisa este ea insasi un document justificativ de inregistrare in contabilitate, organele de inspectie fiscala precizeaza ca **societatea trebuia sa probeze cu documente care sa cuprinda cu relevanta continutul operatiunii patrimoniale si datele cantitative aferente operatiunilor efectuate.**

De asemenea, petenta a afirmat ca echipa de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de SC R SRL, dar in acelasi timp a recunoscut veniturile impozabile obtinute de SC X SRL, din valorificarea acestui contract prin facturarea acestora beneficiarului SC M SA, insa prin contestatia formulata, societatea contestatoare nu aduce in sustinere nici un document care sa ateste natura serviciilor achizitionate, care au fost vandute si incluse in categoria veniturilor. De asemenea, trebuie retinut ca nu se contesta realitatea si legalitatea veniturilor inregistrate de societate, dar deductibilitate fiscala a cheltuielilor este conditionata potrivit prevederilor pct.48 din HG nr.44/2004 cu completarile si modificarile ulterioara de indeplinirea cumulativa a urmatoarelor conditii:

- 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 cuantum cheltuielile ocazionate de plata serviciilor.

Referitor la afirmatia petentei ca echipa de inspectie fiscala si-a depasit atributiile conferite de Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata cu completarile si modificarile ulterioare prin afirmatia ca SC X SRL avea personal autorizat competent pentru activitatile prevazute in contract, nefiind necesara incheierea unui alt contract, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, echipa de inspectie fiscala precizeaza:

- conform art.160 alin.(1) din OG nr.92/2003 republicata “contribuabilul are obligatia sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale.Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

- organele de inspectie fiscala au analizat cheltuielile cu prestarile de servicii, in functie de documentele prezentate de societate si de prevederile legale incidente in perioada verificata;

- societatea avea dreptul de a inregistra cheltuieli cu prestari servicii in cuantumul pe care il considera necesar pentru desfasurarea in bune conditii a activitatii sale, dar din punct de vedere fiscal, aceste cheltuieli sunt deductibile doar daca sunt justificate cu documentele prevazute expres la art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.48 al titlului II din Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificarile ulterioare, contractul fiind doar una din conditii, dar nu singura.

Referitor la afirmatia petentei ca “modul de utilizare a personalului angajat al societatii este la latitudinea administratorului”, precizam ca organul de control a facut doar aprecieri cu privire la continutul contractului economic dintre parti si la faptul ca in acel moment SC X SRL detinea personal specializat autorizat, fapt mentionat si in acest contract, nicidecum aprecierile acestuia nu au vizat modul in care administratorul isi exercita atributiile.

In concluzie, se retine ca in mod legal, cheltuielile cu prestarile de servicii 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. încheiat cu SC „R SRL Arad, in calitate de prestator, având ca obiect

„executarea de servicii de supraveghere si întreținere pentru obiectivele beneficiarului” au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petenta pentru acest capăt de cerere.

9). In legătura cu capătul de cerere privind sumele de lei silei reprezentand cheltuieli constand in avansuri materiale platite furnizorului S.C. C Impex S.R.L. si care au fost inregistrate pe cheltuieli (punctele B7 si D5), s-au reținut următoarele:

In fapt, organele de inspecție fiscală au verificat dacă contravaloarea avansurilor achitate furnizorului SC C Impex SRL in anul 2005 in valoare totală deRON (fara taxa pe valoarea adăugată) respectiv in anul 2006 in valoare de lei pentru diverse livrări de bunuri (fier beton, sarma, cherestea) si care a fost înregistrată pe cheltuieli (cont 604 „Cheltuieli cu materialele nestocate”) in baza facturilor primite de la furnizor, cu mențiunea „avans materiale, otel beton, cherestea” a fost regularizată la primirea bunurilor.

Prin adresa înregistrată la societate sub nr. 22/05.05.2008, echipa de control a solicitat prezentarea contractului încheiat cu SC C Impex SRL si documente justificative care sa ateste înregistrarea pe cheltuieli a acestor avansuri.

Din răspunsul furnizat de către administratorul societății, domnul N a rezultat faptul că facturile au fost întocmite eronat, ele reprezentand in fapt „prestări servicii”. La informațiile in scris furnizate, societatea a prezentat copii xerox de pe facturile emise de S.C. C Impex SRL corectate de către furnizor cu mențiunea „situație lucrări conform contract.....”, insa societatea nu a prezentat contractul menționat in facturi si nici situațiile de lucrări aferente.

In drept, conform art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr.571/2003 cu completările si modificările ulterioare:

„ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

f) cheltuielile înregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”

- pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu completările si modificările ulterioare:

“ 44. Înregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”

-art.160 (1) din Legea nr.571/2003 cu completările si modificările ulterioare:

„ART. 160

(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.”

- pct. 61 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare:

“61. (1) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plati in avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrala a livrării

de bunuri si/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factura fiscala pe care se evidențiază contravaloarea integrala a livrării de bunuri si/sau prestării de servicii.”

In consecința, S.C. C Impex SRL avea obligația emiterii unor noi documente care sa cuprindă informațiile si valorile corecte.

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

Referitor la afirmatia petentei ca sumele deRON respectivlei reprezinta in realitate contravaloarea unor lucrari executate in baza contractului nr....., fapt ce rezulta si din copiile facturilor respective, transmise de furnizor, corectate prin semnatura si stampila furnizorului, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarele precizari:

-pe facturile fiscale originale emise de SC C Impex SRL, aflate in arhiva societatii petente, si care au fost puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale, la rubrica “Continutul operatiunii patrimoniale” se afla mentiunea “**avans materiale, otel beton, cherestea**”, acestea nefiind corectate prin semnatura si stampila furnizorului cum eronat afirma petenta;

- facturile fiscale probeaza legal o operatiune economica, care consta in cazul de fata in acordarea avansurilor furnizorului SC C Impex SRL pentru cumparari de materiale de natura stocurilor, si nicidecum lucrari executate cum eronat afirma petenta;

-contravaloarea acestor facturi a fost inregistrata in contul 604 “Cheltuieli privind materialele nestocate”, cu ajutorul acestui cont tinandu-se evidenta cheltuielilor nestocate, respectiv valoarea materialelor aprovizionate, si nu in contul 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”, pe considerentul ca ar reprezenta lucrari executate cum afirma petenta;

-contractul invocat de petenta nr..... produce efecte incepand cu 04.05.2006 si nu retroactiv, deci nu are legatura cu avansurile platite de petenta in anul 2005 respectiv luna ianuarie 2006. De asemenea, este important de retinut ca acest contract nu a fost prezentat echipei de inspectie fiscala si nu a fost depus nici la dosarul contestatiei cum afirma petenta in contestatie si nici situatiile de lucrari aferente acestui contract.

-in conditiile in care factura a fost intocmita eronat de catre furnizor, acesta avea obligatia potrivit art.160 (1) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare sa emita un nou document continand informatiile si valorile corecte si concomitent un nou document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul si data documentului corectat.

Pe cale de consecința, pentru acest capăt de cerere contestația petentei va fi respinsa ca neîntemeiata.

10). Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentand venituri suplimentare stabilite de organele de control (punctul E1), s-au reținut următoarele:

In fapt, societatea a prestat in perioada ianuarie 2006-decembrie 2007 o serie de lucrari constand in extinderea sistemului de comunicare de-a lungul frontierei, respectiv proiectarea si implementarea sistemului de comunicare mobila al Ministerul Administratiei si Internelor- in baza contractelor incheiate cu SC N SRL nr.

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

In acest sens S.C. X S.R.L. a emis o serie de facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate pe etape de lucrari.

Din verificare modului de determinare a bazei de impozitare pentru aceste prestari de servicii, echipa de control a constatat ca societatea a utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, cursul de schimb valutar de la data definitivarii operatiunii, si nu cel de la data incasarii avansurilor.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 cu completarile si modificarile ulterioare:

“ART. 19

(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(1) si pct.22(2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata de Hotararea Guvernului nr.1861/2006:

“22.(1) Pentru livrarile de bunuri si prestarile 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 Nationala a Romaniei, sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectueaza decontarile, din data la care are loc faptul generator de taxa, sau, dupa caz, din data de 15 a lunii urmatoare in care a luat nastere faptul generator de taxa.

In contractele incheiate intre parti trebuie mentionat daca pentru decontari va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei sau cursul de schimb al unei banci comerciale.

Pentru avansurile incasate, inainte 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 incasarii avansului, daca factura este emisa in data respectiva sau, dupa caz, cursul din data de 15 a lunii urmatoare celei in care a fost incasat avansul.

In cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data definitivarii operatiunii.

22.(2) Pentru livrari de bunuri sau prestari de servicii in interiorul tarii, contractate in valuta cu decontare in lei la cursul de schimb din data platii, diferentele de curs dintre cursul de schimb mentionat in factura intocmita conform alin.(1) si cursul de schimb utilizat la data incasarii, nu este considerat diferenta de pret.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, unde se stipuleaza ca :”**In cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data definitivarii operatiunii**”, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea bazei de impozitare, rezultand o diferenta de pret in suma de ... lei.

Referitor la afirmatia petentei ca echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente de pret care constau in fapt in diferente de curs valutar, calculate de la data facturarii avansului catre beneficiar si pana la data emiterii facturilor, se retine ca petenta a interpretat in mod eronat modul de calcul al diferentelor de pret, intrucat echipa de inspectie fiscala a recalculat baza de impozitare la data livrarii bunurilor care cuprinde :

- baza de impozitare determinata in facturile de avans la cursul de schimb valutar din data incasarii fiecarui avans ;

- baza de impozitare constand in diferente in valuta intre contravaloarea integrala a bunurilor livrate si suma avansurilor incasate, aceasta fiind convertita in lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii.

De asemenea, este important de precizat ca societatea a redus baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata prin utilizarea la data definitivarii operatiunii a cursului de schimb din data emiterii facturii fiscale, si nu cel de la data incasarii avansurilor, in majoritatea cazurilor cursul de schimb de la data definitivarii operatiunii fiind mai mic decat cel de la data incasarii avansurilor. Echipa de inspectie fiscala a calculat in mod corect baza de impozitare conform prevederilor legale mentionate mai sus, diferentele de pret in plus stabilite de aceasta reprezinta in fapt diferentele de curs valutar cu care societatea si-a diminuat baza de impozitare .

La pct.18 (1) si (2) din HG nr.44/2004 modificat si completat de H.G. nr.1840/2004 se precizeaza :

« 18.(1) Pentru livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii contractate in valuta, a caror decontare se face in lei la cursul de schimb valutar din ziua platii, baza de impozitare se corecteaza cu diferenta de prôt rezultata ca urmare a modificarii cursului pietei valutare in vigoare la data incasarii fata de cel utilizat la data livrarii/prestarii.Furnizorul/prestatorul este obligat sa emita factura fiscala pentru diferente de pret in plus sau in minus.Pentru facturile de avansuri, regularizarea se efectueaza astfel :la data livrarii/prestarii serviciilor facturile de avans se storneaza integral si se emite factura fiscala pentru contravaloarea integrala a bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, in care baza de impozitare se determina prin insumarea sumelor evidentiate in facturile de avans la cursul de schimb valutar din data incasarii fiecarui avans, evidentiindu-se si taxa pe valoarea adaugata aferenta, astfel incat suma facturata beneficiarului sa nu fi majorata artificial, respectiv redusa, datorita cresterii/descreserii cursului de schimb de la data livrarii/prestarii fata de cel de la data incasarii de avansuri. In cazul in care exista diferente in valuta intre contravaloarea integrala a bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate si suma avansurilor incasate, aceasta a fost convertita in lei la cursul de schimb valutar din data emiterii facturii, calculandu-se si taxa pe valoarea adaugata aferenta. »

18(2)Pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii taxabile, contractate si decontate in valuta, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata se determina prin convertirea in lei a valutei la cursul valutar stabilit de Banca Nationala a Romaniei din data la care intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunea in cauza.(...)In cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data definitivarii operatiunii.”

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) mai sus citate.

Pct.22.(1) din HG nr.44/2004 a fost modificat de H.G. nr.213/2007, avand urmatorul cuprins:

“ In contractele incheiate intre parti trebuie mentionat daca pentru decontari va fi utilizat cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei sau cursul de schimb al unei banci comerciale. In cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decat cele pentru achizitii intracomunitare sau livrari intracomunitare de bunuri, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data definitivarii operatiunii.”

Din textele de lege invocate mai sus, se retine ca prevederile pct.18 (1) si (2) din Hotararea Guvernului nr.44/2004 asa cum a fost completat si modificat prin Hotararea Guvernului nr.1861/2006 si HG nr.213/2007, au fost mentinute in sensul ca in cazul incasarii de avansuri inainte de livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la data incasarii avansurilor va ramane neschimbat la data

definitivării operațiunii, iar pentru livrarile de bunuri și prestațiile de servicii contractate în valută cu decontare în lei, factura se întocmește la fel ca și în cazul livrarilor contractate și decontate în valută.

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 pret, echipa de inspecție fiscală neverificând modul de încasare a facturilor emise la definitivarea operațiunilor, deci nu poate fi vorba de calcularea acestei diferențe de pret cum în mod eronat afirmă petenta.

De asemenea, precizăm că baza de impozitare calculată suplimentar de către organele de inspecție fiscală, 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 petenta.

În raport de cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

De asemenea, având în vedere că din suma totală de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspecție fiscală, petenta nu face referire în contestație decât la cele tratate în prezenta decizie la capitolul „Cu privire la impozitul pe profit” punctele 1-10, iar pentru diferența de impozit pe profit, contestația nu aduce nici un argument sau document în susținerea cauzei și nu prezintă un alt mod de calcul care să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată, organele de soluționare a contestației neputând a se substitui contestației cu privire la argumentele pe care înțelege să le aducă în susținerea contestației.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr....., se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente în sarcina contestației reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul în suma totală delei reprezentând impozit pe profit stabilit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente în suma delei, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația petentei va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus arătate, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1), art. 21 alin. 4 lit. f și m, art. 134 alin. (3), art. 139 ^1 alin. (2), art. 140 alin. (1), art. 145 alin. 8 lit. a), art. 146 alin. (1), art. 155 alin. (2), art. 157 alin. (1), art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu completările și modificările ulterioare, pct. 12, pct. 13, pct. 18 alin. (1) și (2), pct. 38, pct. 44, pct. 46 alin. (1), pct. 48, pct. 51, pct. 61 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art.2, art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, pct. 1.3, pct. 2.5 și pct. 5.3 din O.M.F. nr. 306/2002, pct. 63, pct. 215 alin. (1) și alin. (2) O.M.F. nr. 1752/2005, pct. 27, pct. 31 și pct. 32 din O.M.F. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar contabile, art. 106 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 coroborate cu prevederile art. 65, art. 85, art. 86, art. 87, art.98, art. 205, art. 206 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată se,

DECIDE

1. Respingerea contestației depuse de **S.C. X S.R.L.** cu sediul înpentru capătul de cerere prin care s-a îndreptat împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.încheiat de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulata de **S.C. X S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere nr.încheiata de către Activitatea de Inspecție Fiscală pentru Contribuabilii Mijlocii Arad, pentru suma totală delei reprezentândlei impozit pe profit,lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,lei taxa pe valoarea adăugată aferentă șilei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.