

R O M Â N I A
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

D E C I Z I A nr.2018

Dosar nr.X

Ședința de la 14 mai 2015

Președinte:	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Judecător
	X	- Magistrat asistent

&&&

S-a luat în examinare recursul declarat de S.C. .X. S.R.L. împotriva sentinței civile .X. din 16 iunie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal.

Cauza a rămas în pronunțare la data de 27 aprilie 2015, potrivit consemnărilor din încheierea de ședință de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când instanța, având nevoie de timp pentru a delibera, a amânat pronunțarea la data de 04 mai 2015, 07 mai 2015 și 14 mai 2015, hotărând următoarele:

ÎNALTA CURTE

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

1. Obiectul acțiunii și procedura desfășurată în primul ciclu procesual

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., a solicitat anularea

deciziei nr.256 din 14 iulie 2011 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, desființarea deciziei de impunere .X. din 28 februarie 2011 și a raportului de inspecție fiscală .X. din 28 februarie 2011.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat că în perioada 12 octombrie 2004 – 25 noiembrie 2004 a fost suspusă unei inspecții fiscale parțiale având ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plată a impozitului pe profit, a impozitului pe dividende și a taxei pe valoare adăugată aferente perioadei 01 octombrie 1999 – 30 aprilie 2004.

A fost întocmit procesul verbal nr..X. din 26 noiembrie 2004 și a fost emisă de decizia de impunere nr.24 din 18 decembrie 2004.

Urmare contestației formulate, prin decizia nr.131 din 20 iulie 2006 aceasta a fost admisă și au fost desființate cele două acte, dispunându-se întocmirea unui nou act de control.

Prin decizia de reverificare .X. din 23 octombrie 2009, emisă în vederea punerii în aplicare a deciziei de soluționare a contestației nr. 131/2006, s-a dispus reverificarea aceluiași obligații bugetare care făcuseră obiectul inspecției desfășurate la nivelul anului 2004.

În perioada 27 octombrie 2009 – 26 februarie 2010 s-a desfășurat o nouă inspecție fiscală finalizată cu întocmirea raportului de inspecție fiscală .X. din 26 februarie 2010 și decizia de impunere nr..X./2010.

Contestația formulată s-a admis, s-a dispus desființarea deciziei de impunere .X.13/2010, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la o nouă verificare privind aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, ținând seama de precizările conținute în decizia de soluționare a contestației.

Noua inspecție fiscală s-a desfășurat în intervalul 2 decembrie 2010 – 31 decembrie 2010 și la finalizarea ei s-au întocmit actele administrativ fiscale a căror anulare se solicită prin prezenta acțiune judiciară.

Reclamanta a apreciat că în cauză a intervenit prescripția extinctivă a dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili în

sarcina sa obligații fiscale aferente perioadei 01 octombrie 1999 -31 decembrie 2003.

Potrivit art. 231 din O.G. nr. 92/2003, pentru creanțele născute anterior datei de 1 ianuarie 2004 sunt incidente dispozițiile art. 21 lit. a din O.G. nr. 70/1997, iar pentru cele născute după această dată sunt aplicabile dispozițiile art. 91 din O.G. nr. 92/2003.

Prin urmare, pentru creanțele născute anterior datei de 1 ianuarie 2004, termenul special de prescripție este de 5 ani și își începe cursul de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.

Reclamanta a făcut referire la dispozițiile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1754/2008 unde se precizează la pct.1 că „întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data la care acestea s-au produs”.

În opinia părților cauzele de suspendare și întrerupere a prescripției se situează în timp ulterior datei de 1 ianuarie 2004 și nu mai este necesară analizarea reglementării anterioare.

Se reține de acestea că în perioada 12 octombrie 2004 – 8 decembrie 2004 cursul prescripției a fost suspendat, reclamanta arătându-se de acord cu această chestiune.

Deși pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală afirmă că de la data de 8 decembrie 2004 a intervenit întreruperea cursului prescripției această susținere nu este confirmată de nici un act normativ.

Dispozițiile art. 92 alin. 1 din O.G. 92/2003 fac trimitere expresă la prevederile de drept comun în ce privește cauzele de întrerupere a cursului prescripției, acesta fiind Decretul nr. 167/1958. Doar în situația suspendării legea specială conține o ipoteză distinctă prevăzută în alin. 2 al textului.

Emiterea deciziei nr. .X./8.12.2004 nu poate fi asimilată cu recunoașterea din partea societății a obligațiilor fiscale, nici cu introducerea împotriva acesteia a unei cereri de chemare în judecată și nici cu întocmirea unui act începător de executare.

Emiterea acestei decizii marchează momentul încetării suspendării, care operase în temeiul art. 92 alin.(2) din O.G. nr.92/2003.

Dacă s-ar interpreta ca intervenită întreruperea prescripției extinctive aceasta ar fi rămasă fără efecte întrucât actul administrativ a fost desființat în întregime prin decizia nr. 131/2006.

Cursul prescripției dreptului organului de inspecție de a stabili obligații fiscale în sarcina societății s-a prelungit cu 6 luni în temeiul art. 15 alin. (2) din Decretul nr. 167/1958.

La începerea noii inspecții fiscale de reverificare din 27 octombrie 2009 termenul de prescripție era împlinit pentru întreaga perioadă verificată.

A solicitat să se rețină că, ulterior datei de 08 decembrie 2004, pârâta nu a întreprins nici un demers legal care să conducă la suspendarea cursului prescripției sau la întreruperea acestuia.

Nu corespunde adevărului că inspecția fiscală de reverificare ar fi început la 25 septembrie 2006, întrucât decizia de reverificare nr. X a fost emisă la 23 octombrie 2009, iar la acea dată termenul de prescripție era deja împlinit pentru întreaga perioadă suspusă controlului.

În subsidiar, a arătat că pârâta a încălcat dispozițiile art. 213 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, întrucât nu este îngăduit ca în soluționarea unei contestații formulate conform legii să se creeze contestatorului o situație mai grea în propria cale de atac.

Prin efectele deciziei de impunere nr..X./2011 este pusă în situația de a suporta obligații fiscale de 5 ori mai mari decât cele calculate inițial prin decizia de impunere nr. .X./2004.

De asemenea, a apreciat că nu se aplică în cauză dispozițiile art. 5 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 93/2003 invocate de pârâtă.

Cu privire la fondul cauzei, reclamanta a reluat apărările pe care și - a întemeiat contestația administrativă. Astfel, a apreciat nelegal modul de desfășurare a inspecției fiscale, afirmând că i s-au încălcat grav drepturile prevăzute de art. 9 din Codul de procedură fiscală.

A criticat neexercitarea drepturilor stabilite de art. 49, inspectorii fiscali având dreptul să solicite informații suplimentare în vederea stabilirea stării de fapt fiscale, putând solicita, de exemplu, defalcarea cheltuielilor de transport, respectiv a veniturilor din transport dacă ar fi considerat că datele avute la dispoziție sunt neconcludente.

Reclamanta a apreciat că în speță constatările organelor de inspecție fiscală sunt eronate sub toate aspectele.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat întâmpinare, prin care a invocat excepția lipsei calității sale procesuale pasive, întrucât actele a căror anulare se cere au fost emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., solicitând respingerea acțiunii față de aceasta.

Pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a formulat întâmpinare, solicitând respingerea acțiunii ca neîntemeiată, reiterând argumentele din decizia administrativă.

Prin sentința civilă .X. din 28.05.2012 Curtea de Apel .X.- Secția contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea reclamantei, a admis excepția prescripției extinctive a dreptului organelor fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații fiscale aferente perioadei 1.10.1999 – 30.04.2004 și a anulat actele administrativ fiscale atacate.

Prin Decizia nr. .X. din 29 noiembrie 2013, Înalta Curte de Casație și Justiție-Secția contencios administrativ și fiscal a admis recursurile declarate de pârâtele Agenția Națională de Administrare Fiscală și Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. împotriva sentinței curții de apel, pe care a casat-o cu trimiterea cauzei spre rejudecare la aceeași instanță, reținând caracterul fondat al motivului prevăzut de art. 304 pct.7 din Codul de procedură civilă, în sensul că prima instanță a preluat în considerente, în integralitate, cererea de chemare în judecată, fără a realiza o cercetare proprie a cauzei.

2. Hotărârea instanței de fond în al doilea ciclu procesual

Prin sentința .X. din 16 iunie 2014, Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal a admis excepția lipsei calității

procesuale pasive invocată de pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și, în consecință, a respins acțiunea reclamantei S.C. .X. S.R.L. în contradictoriu cu această pârâtă.

Totodată, a respins excepția invocată de reclamantă privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale și, pe fond, a respins acțiunea formulată de reclamanta S.C. .X. S.R.L., în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X., succesoarea în drepturi și obligații a pârâtei Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., privind anularea Deciziei nr. 256/14.07.2011, a Deciziei de Impunere nr..X./28.02.2011, a Raportului de Inspecție Fiscală nr. .X./28.02.2011 emise de pârâtă.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a constatat că reclamanta a solicitat desființarea deciziei de impunere nr..X./28.02.2011, a raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.02.2011 emise de pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., acestea fiind actele care au dat naștere raporturilor juridice dintre părți. Raportul de drept supus analizei instanței este stabilit deci între reclamantă și această pârâtă, care este emitentul actelor care au dat naștere sau modificat raportul juridic între părți, în cauză fiind incidente dispozițiile art. 8 alin (1) coroborat cu art. 2 lit. c) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.

Cu privire la excepția invocată de reclamantă privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili în sarcina reclamantei obligații fiscale aferente perioadei 01 octombrie 1999 – 31 decembrie 2003, față de dispozițiile art. 231 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, instanța de fond a constatat că termenul de prescripție a început să curgă de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă.

În perioada 12 octombrie 2004 – 8 decembrie 2004 cursul prescripției a fost suspendat, fapt cu care părțile sunt de acord.

Din probele administrate rezultă că în perioada 12.10 – 25.11.2004 reclamanta SC .X. SRL a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire,

declarare și plată a impozitului pe profit, a impozitului pe dividende și a taxei pe valoarea adăugată. Perioada verificată a fost cea cuprinsă între 1.10.1999 și 31.12.2003.

Inspecția fiscală s-a finalizat prin procesul - verbal nr. .X./2004 și emiterea Deciziei de impunere privind obligații suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./8.12.2004.

Această decizie a fost contestată de reclamantă, în 7.01.2005, iar contestația a fost soluționată prin decizia nr.131/20.07.2006. Prin aceasta s-a desființat procesul - verbal și decizia contestată pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și TVA stabilită suplimentar, cu dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, dispunându-se întocmirea unui nou act de control pentru aceeași perioadă și acest obiect. S-a dispus "*refacerea evidenței contabile a societății cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare și care să dea posibilitatea organului de control de a verifica bazele de impozitare în vederea determinării corecte a obligațiilor fiscale*".

Prin decizia de reverificare nr. .X./23.10.2009 s-a dispus efectuarea noii inspecții fiscale.

Organul de inspecție fiscală a constatat că, pentru perioada supusă reverificării „*activele și pasivele societății, evidențiate în balanțele de verificare încheiate după refacerea evidenței contabile, au valori diferite față de cele evidențiate în balanțele de verificare încheiate inițial, iar societatea nu a pus la dispoziție în vederea verificării jurnalele de TVA și balanțele de verificare întocmite inițial*”.

S-a constatat că societatea a îndeplinit parțial măsurile stabilite de organul fiscal, arătând că nu a ținut cont de sumele declarate inițial.

Inspecția s-a finalizat cu întocmirea raportului de inspecție fiscală .X./26.02.2010 și a deciziei de impunere pentru obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./16.03.2010.

Reclamanta a formulat contestație, care a fost admisă în parte prin decizia .X.22/4.11.2010, dispunându-se desființarea deciziei de impunere pentru suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii, urmând să se procedeze la o nouă reverificare pentru aceeași perioadă și aceeași taxă.

Noua inspecție fiscală s-a desfășurat în perioada 2.12.2010 – 28.02.2011 și s-a finalizat cu întocmirea raportului de inspecție fiscală nr. F-BV nr. .X./28.02.2011 și a deciziei de impunere pentru obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-BV nr..X./28.02.2011.

Această decizie a fost contestată de reclamantă, iar prin decizia nr. 256/14.07.2011 aceasta a fost respinsă, reclamanta solicitând instanței, în prezenta cauză, anularea acestor acte fiscale.

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală a intrat în vigoare la 01 ianuarie 2004, abrogând O.G. nr. 70/1997 privind controlul fiscal.

Controlul fiscal exercitat de organele abilitate, în accepțiunea art. 1 și 5 din O.G. nr. 70/1997, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/1999, a analizat operațiunile efectuate de reclamantă în perioada 1.10.1999 și 31.12.2003, purtătoare de obligații fiscale.

Instanța de fond a constatat că aplicabil în speță, cu privire la prescripția dreptului de a stabili diferențe de impozite, este art. 21 lit. a din O.G. nr. 70/1997, care prevede că *„dreptul organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele a căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor fiscale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie: a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă”*.

Data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă, față de starea de fapt din speță, este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru anii 1999, 2000, 2001, 2002 și 2003. Astfel, durata celui mai lung termen de prescripție expira în 26.11.2004. În 12.10.2004, înainte de epuizarea termenului de prescripție, a început inspecția fiscală în urma căreia s-au emis acte administrativ fiscale în succesiunea arătată mai sus.

În speță, instanța de fond a constatat că în interiorul termenului de prescripție, termen stabilit prin lege, înlăuntrul

căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, s-a întocmit procesul - verbal nr. .X./2004, în temeiul acesteia s-a emis decizia de impunere privind obligații suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .X./8.12.2004. Prescripția extinctivă a fost întreruptă de verificările făcute de organul fiscal.

Între momentul începerii inspecției fiscale și cel al emiterii deciziei de impunere cursul prescripției a fost suspendat.

Astfel, începând cu data de 8.12.2004 cursul prescripției extinctive a fost întrerupt și a început să curgă un nou termen de prescripție, conform art. 17 alin.(2) din Decretul nr. 167/1958. Conform art. 16 lit. c) din Decret, prescripția se întrerupe printr-un act începător de executare.

Potrivit art. 20 din O.G. nr. 70/1997, rezultatele controlului fiscal se consemnează obligatoriu în procesul - verbal, în speță procesul - verbal nr. .X./2004. Prin acest proces - verbal s-au dispus măsuri executorii, astfel încât acesta reprezintă un act începător de executare, în înțelesul legii.

Contestația societății reclamante nu înlătură această prescripție, întrucât desființarea actului fiscal a avut drept scop reverificarea societății pentru aceeași perioadă de timp și același tip de impozit.

Pe perioada noii inspecții fiscale, cursul prescripției a fost suspendat, iar după emiterea actului începător de executare a curs un nou termen de prescripție. Pe durata celei de a doua inspecții fiscale, termenul de prescripție s-a suspendat. A urmat emiterea unui nou act începător de executare, care a întrerupt cursul prescripției și a început să curgă un nou termen.

Acest termen a fost suspendat pe durata ultimei inspecții fiscale, operând întreruperea după emiterea ultimului act de executare, a cărui anulare se cere prin prezenta.

Cu privire la criticile aduse de reclamantă modului de desfășurare a inspecției fiscale, în sensul încălcării drepturilor prevăzute de art. 9 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, instanța de fond a constatat că organele de control au adresat reprezentantului societății multiple cereri privind modul de

calcul al impozitului pe profit aferent perioadei verificate și au fost prezentate fișe de calcul al impozitului pe profit, în baza cărora s-au efectuat înregistrările în evidențele contabile, înregistrări pe baza cărora a fost completată Declarația 100, depusă la Administrația Finanțelor Publice .X..

De asemenea, a constatat că s-au solicitat societății documente și registre specifice care atestă realizarea de venituri din activitatea de vămuire și întocmire declarații vamale, iar până la încheierea controlului societatea nu a prezentat situația analitică a veniturilor realizate din această activitate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat întocmirea de situații în care să fie defalcate veniturile, care au fost înregistrate global, din contul 708 (pentru a corela veniturile realizate din transport cu cheltuielile aferente acestora), iar societatea nu a prezentat o astfel de situație, cu motivarea că este practic imposibilă reconstituirea, dat fiind volumul veniturilor realizate prin facturarea acestor servicii de transport. Și în timpul soluționării contestației și pe parcursul judecării prezentei cauze, societatea avea posibilitatea depunerii acestei situații, dar acest fapt nu s-a realizat.

Organele de control au solicitat societății să detalieze cheltuielile de transport, cheltuielile de manipulare, cheltuielile de depozitare, cheltuielile de asigurare, înregistrate în contul de cheltuieli de transport; să detalieze, din totalul veniturilor înregistrate în contul 708 "transport intern, întocmire DVI", valoarea veniturilor din transport, precum și cheltuielile de transport refacturate clienților și înregistrate ca venituri în acest cont; să detalieze situația cheltuielilor de transport refacturate către diverși clienți cu arătarea modului de înregistrare în evidențele contabile. Societatea a răspuns pârâtei că nu poate realiza situația în termenul stabilit de inspecție, însă nu a cerut prelungirea termenului.

Pe fondul cauzei, Curtea de apel a reținut că prin decizia de impunere .X./28.02.2011 s-a stabilit în sarcina reclamantei pentru perioada 1.01.2000 – 31.12.2003, impozit pe profit astfel: pentru anul

2000 – .X. lei, pentru anul 2001 – .X. lei, pentru anul 2002 – 113158 lei, pentru anul 2003 – .X. lei.

Organele fiscale nu au permis deducerea din profitul impozabil a unui număr de facturi, pentru anii 2000 – 2003.

Astfel, organele fiscale au reținut că pentru anul 2000 au respins de la deducere cheltuieli în valoare de .X. lei corespunzătoare unui număr de X facturi fiscale emise de S.C. .X.S.R.L. Pe aceste facturi, la rubrica cumpărător era menționat "S.C. .X. S.R.L".

Din verificări a rezultat că SC .X. SRL, reclamanta din prezenta cauză și S.C. .X. S.R.L, sunt societăți comerciale distincte, care au sediul social la aceeași adresă – .X., str. .X. – iar asociații se află în legături de rudenie de grad 1.

Reclamanta s-a apărat arătând, în ce privește facturile emise de .X., că se face o confuzie între societăți, că activitatea SC .X. SRL era suspendată până în 2006 și nu putea să efectueze achiziții. Reclamanta deține contract de furnizare servicii cu .X., iar pe aceste facturi au fost trecute datele de identificare ale reclamantei.

Instanța de fond a constatat însă că pe facturile emise de .X. cu numerele .X./1.08.2000, în valoare totală de .X. lei, se menționează "SC .X. SRL, .X. .X.", iar mențiunea privind denumirea și sediul social al societății este obligatorie conform art. 29 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului.

Aceeași situație este și cu privire la factura nr. .X./25.09.2000, în valoare de X lei, emisă de S.C. .X. S.R.L., factura nr. .X./25.09.2000, în valoare de X lei, emisă de S.C. X S.R.L., factura nr. .X./25.09.2000 emisă de S.C. .X. S.R.L., în sumă de X lei, factura nr. .X./16.11.2000, în valoare de X lei, emisă de S.C. .X. S.R.L.

În mod obiectiv aceste facturi privesc o altă societate, diferită de societatea reclamantă și nu pot justifica înscrierea acestor cheltuieli în contabilitatea reclamantei.

Instanța de fond a constatat că argumentele reclamantei nu înlătură datele obiective înscrise pe facturi. Faptul că reclamanta a plătit facturile unei alte societăți nu justifică deducerea cheltuielii făcute.

Organele fiscale au apreciat ca nedeductibile cheltuieli în valoare de .X. lei.

În evidențele contabile ale societății s-au înregistrat cheltuieli cu prestări servicii în valoare totală de .X. lei în baza a trei facturi fiscale cu numerele: .X./20.01.2000, .X./25.02.2000 și .X./29.03.2000 emise de SC .X. SRL.

În urma controlului s-a constatat că aceste facturi nu cuprind elemente de identificare a serviciilor prestate, contractul în baza căruia au fost prestate și nu sunt anexate documente justificative privind prestarea efectivă a serviciilor. S-au reținut incidente prevederile art.4 alin.1 și 4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Reclamanta a susținut că serviciile au fost efectiv prestate, fapt ce este demonstrat de obținerea autorizațiilor de comisionar în vamă pe lângă birourile de.X. și s-a încheiat contractul de prestări servicii din 30.09.1998.

Analizând conținutul acestui contract încheiat între S.C. .X. SRL și reclamantă, Curtea de apel a constatat că acesta are ca obiect, conform pct.2.1 „Prospectarea pieței în domeniul de activitate al beneficiarului (reclamanta), găsirea de noi clienți, negocierea de tarife cu clienții noi aduși de prestatori, acțiuni de reprezentare ale beneficiarului în țară și în străinătate, identificarea oportunităților, pregătirea documentațiilor și obținerea autorizațiilor de comisionar în vamă, în funcție de evoluția legislației pentru deschiderea de puncte de lucru ale societății pe frontierele de est, vest și porturile .X. ”. Contractul s-a încheiat pe o durată de 5 ani începând cu 1.10.1998.

În timpul inspecției s-a solicitat reprezentantului reclamantei precizări și documente privind justificarea serviciilor prestate de S.C. .X. SRL.

În vederea justificării prestării de servicii reclamanta a prezentat autorizații de comisionar vamal și adrese de aprobare a extinderii autorizațiilor de comisionar, emise de Direcția Generală a Vămilelor .X. .

Din aceste documente rezultă că autorizația nr. X/19.03.1998 de comisionar în vamă deținută pentru punctul de lucru din .X., str. .X. a fost eliberată de DGV .X. la o dată anterioară încheierii contractului cu SC .X. SRL – 30.09.1998.

Autorizația nr. .X./17.01.2002 de comisionar în vamă deținută pentru punctul de lucru din .X. str. .X. a fost eliberată la data de 17.01.2002 în condițiile în care SC .X. SRL a facturat serviciile prestate în perioada ianuarie – martie 2000.

Adresele de aprobare a extinderii autorizațiilor de comisionar în vamă de mai sus, au fost emise de DGV după facturarea serviciilor cu o diferență de X lei în condițiile în care în contract se specifica faptul că „prețul prestației este de X DEM/punct de lucru funcțional”.

În răspunsul la întrebarea nr.X din nota explicativă nr.X/16.12.2001 reprezentantul societății a arătat că „serviciile prestate de firma .X., conform contractului constau în: pregătirea, testarea și autorizarea declaranților și experților vamali autorizați de DGV .X. și DRV .X. , .X., .X., precum și în servicii de consultanță în vederea deschiderii de noi puncte de lucru prin găsirea de personal, pregătirea și testarea lui, identificarea de spații de birouri și depozite pe lângă birourile vamale unde societatea a funcționat ca și comisionar în vamă, precum și obținerea autorizației de funcționare în calitate de comisionar în vamă pe lângă birourile vamale .X., S.X., târguri și expoziții .X. ”.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în ce privește serviciile prestate de această societate nu sunt dovezi care să ateste în ce au constat acestea, respectiv în servicii de pregătire, testare și autorizare declaranți și experți vamali și servicii de consultanță în vederea deschiderii de noi puncte de lucru, astfel cum susține reclamanta, precum și că aceste servicii au fost prestate efectiv și sunt aferente activității de comisionar ale societății reclamante.

Pentru anul 2000 s-a apreciat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile de transport în sumă de X lei stabilite ca diferențe între veniturile realizate din transportul de mărfuri și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestei activități.

Astfel, veniturile realizate din transportul de mărfuri în sumă de .X. lei sunt mai mici decât cheltuielile cu transportul și cheltuielile cu combustibilul în sumă de .X. lei.

S-a solicitat societății explicarea acestei situații dar nu s-a prezentat o situație analitică din care să rezulte care sunt sumele reprezentând cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare înregistrate în contul cheltuielilor de transport și care este valoarea veniturilor din transport înregistrate în contul 708 „Transport intern întocmire DVI”.

Societatea a explicat această diferență prin faptul că în cheltuielile de transport sunt incluse și alte cheltuieli cum ar fi tarife de transport pe parcurs extern, manipulări, depozitari, asigurare, vămuire în străinătate și același tip de servicii prestate pe teritoriul României. De asemenea, a arătat că cheltuielile cu prestările de servicii de transport: transport pe parcurs extern, vămuiri în străinătate, depozitari și manipulări în străinătate au fost înregistrate global în contul 624 pentru că defalcarea lor în contabilitate ar fi fost imposibilă.

Reclamanta a arătat că în contul 704.1 „Transp. intern beneficiar român” au fost înregistrate venituri scutite cu drept de deducere (transport pentru import/export) pentru beneficiari din România, inclusiv întocmirea declarațiilor vamale de export pentru clienți interni. În contul 704.2 „Transp. export (beneficiar extern)” au fost înregistrate veniturile scutite cu drept de deducere pentru care beneficiarul este din afara României. În contul 708 „Transp. Intern întocm. DVI” a fost înregistrat transportul intern facturat cu TVA întocmire DVI și manipulare, adică toate serviciile prestate pe parcurs intern până la punctul destinație, după ce mărfurile au fost vămuite.

Societatea a prezentat trei facturi reprezentând contravaloare transport intern și a prezentat exemple privind trecerea pe costuri inițiale a cheltuielilor de transport pe parcurs extern și refacturarea lor, precum și facturarea altor servicii referitoare la același transport pe parcurs intern.

Organul fiscal a apreciat că exemplele date de societate nu sunt suficiente pentru explicarea tuturor operațiunilor înregistrate în conturile 708 și 624.

S-a solicitat societății să prezente o situație detaliată a sumelor reprezentând cheltuieli de transport, manipulare, depozitare și asigurare, precum și valoarea veniturilor din transport înregistrate în contul 708 , din totalul veniturilor înregistrate în acest cont, precum și o situație a cheltuielilor de transport refacturate clienților și înregistrate ca venituri în acest cont; fișele analitice ale conturilor 624, 6012, 704 și 708 din anul 2000, precum și bilanța de verificare la 31.12.2000; o situație din care să rezulte cheltuielile de transport refacturate clienților și modul de înregistrare a acestor facturi în evidențele contabile.

Societatea a depus fișa analitică a conturilor dar nu a prezentat situația detaliată solicitată de organul fiscal, arătând că întocmirea unei astfel de situații este imposibil de realizat în termenul de 5 zile stabilit de organul fiscal, dar nu a solicitat prelungirea acestuia.

A anexat un extras din procesul verbal de control încheiat la 27.08.2004 în care organele de inspecție fiscală au analizat activitatea societății pentru perioada 30.01.2001-9.11.2001 și 24.01.2002 – 20.06.2002, privind deci alți ani decât anul 2000, cel analizat.

În mod justificat organele de control au constatat că veniturile și cheltuielile realizate din activitatea de transport și comision vamal au fost înregistrate în conturile 624 și 708 în mod global fără nicio diferențiere între tipurile acestora.

Curtea de Apel a constatat că prin Regulamentul 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 se stabilește care sunt veniturile din activități diverse care se înregistrează în contul 708. Totodată în contul 704 se înregistrează venituri din lucrările executate și servicii prestate astfel cum sunt detaliate în cuprinsul regulamentului. În contul 624 cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal se ține evidența a acestor cheltuieli privind transportul de bunuri și personal executat de terți.

În concluzie, veniturile din activitatea de transport trebuiau înregistrate în contul 704, iar veniturile din întocmire DVI și manipulare trebuiau înregistrate în contul 708.

Societatea nu a ținut o evidență corectă a înregistrării veniturilor și cheltuielilor pe aceste conturi deși avea obligația conform art. 1 și 2 din Legea nr. 82/1991, pct. 4 din Regulamentul 704/1993, ținând seama de art. 64 și 65 din Cod procedură fiscală.

Ca urmare, organul fiscal din oficiu, conform art. 6 și 7 din Cod procedură fiscală a apreciat starea de fapt fiscală și a stabilit impozite și taxe conform prevederilor legale aplicabile pentru perioada verificată.

Cu privire la cheltuielile cu provizioanele în valoare de .X. lei care au fost respinse la deducere de organul fiscal se constată că în luna decembrie 2001 societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu provizioane pentru riscuri în sumă de .X. lei în art. contabil 681.2=151.4.

La data de 31 decembrie 2000, societatea a înregistrat în soldul contului 476 „Diferență de conversie – activ” suma de .X. lei reprezentând reevaluare datorii către furnizori, furnizori de leasing și bănci la cursul valutar .X. din 31.12.2000. În contul 477 „Diferențe de conversie - pasiv” a fost înregistrată reevaluarea creanțelor la cursul valutar din 31.12.2000 soldul contului fiind de .X. lei.

Diferența de .X. lei reprezintă pierdere netă din diferența de curs valutar.

Pe cheltuieli deductibile fiscal, societatea a înregistrat suma de .X. lei reprezentând pierdere netă din diferența de curs valutar pe anul 2000.

Societatea nu a prezentat un mod de calcul a diferențelor de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în valută astfel încât s-a respins la deducere această sumă în conformitate cu art. 4 alin. 1, 4, 6 lit. f) din OUG 217/1999, care modifică și completează OG 70/1994 și HG .X.35/1995.

Societatea a reevaluat creanțele și obligațiile în valută prin transformarea soldurilor inițiale ale conturilor 401, 167, 1687, 462, 519.1 din valută în lei, la cursul valutar de închidere stabilit de .X.

și a comparat cu soldurile în lei existente în evidența contabilă, fără a ține cont de eventualele mișcări realizate în conturile respective (intrări – ieșiri).

S-au înregistrat în contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valută fără a ține evidența acestor creanțe și datorii pe furnizor și clienți, leasing extern și pe fiecare persoană fizică sau juridică și fără a avea la bază un document justificativ care să reflecte situația, încălcându-se dispozițiile art. 2 și 6 din legea contabilității.

Probele au demonstrat că organele de inspecție fiscală au verificat documentele prezentate de reclamantă și le-au confruntat cu evidența contabilă a acesteia constatându-se astfel erorile semnalate.

În esență, societatea nu a prezentat înscrisuri din care să rezulte mișcările pe fiecare tip de tranzacție în parte, înregistrarea și modificarea obligației, respectiv creanța comercială și financiară în valută motiv pentru care nu s-a putut identifica cursul istoric de înregistrare și de modificare a creanțelor și obligațiilor în valută pentru stabilirea diferențelor la cursul de încheiere al exercițiului financiar pe anul 2000.

Ca urmare organele fiscale au recalculat profitul impozabil și impozitul pe profit pe anul 2000, conform art. 2, 4 5, 7 din OG 70/1994 și Legii 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii.

S-a stabilit astfel un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2000 în sumă de .X. lei, considerându-se nedeductibile fiscal cheltuielile în valoare totală de .X. lei.

Pentru anul 2001 organele de inspecție fiscală au constatat nedeductibile fiscal cheltuieli în valoare de .X. lei și au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în valoare de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei înregistrată de societate în contul 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” în baza facturilor fiscale nr. .X./29.01.2001 și nr .X./26.02.2001 emise de .X. către SC .X.

SRL, se constată existența a aceleiași situații ca pentru același tip de cheltuială înregistrată în același cont în anul 2000.

Reclamanta nu a adus elemente în plus care să susțină punctul de vedere al acesteia cu privire la legalitatea facturilor întocmite de .X. pentru SC .X. SRL, constatându-se corect de organele de control că s-au plătit cheltuielile unei alte societăți, fără document justificativ.

Pentru suma de .X. lei se constată că reclamanta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu servicii executate de terți” această sumă în baza facturilor fiscale prezentate în fotocopii nr..X./7.06.2000, .X. emise de SC .X. SRL. Din cele X facturi înregistrate în evidențele contabile ultimele X facturi nu sunt datate.

La rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” se menționează „contravaloare prestări servicii conform contract X/7.06.2001”, iar obiectul acestui contract îl constituie furnizarea de servicii de consultanță în afaceri, inclusiv prin efectuarea de sondaje și studii de piață în vederea dezvoltării activității de transport internațional de mărfuri.

Instanța de fond a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări, privind prestarea efectivă a acestor servicii în vederea realizării de venituri. S-au prezentat concluziile scrise care au fost depuse la Tribunalul .X. în dosarul nr. 1255/C/2004 în care SC .X. SRL în calitate de reclamantă susține nerecuperarea creanțelor de la S.C. .X. S.R.L. în care s-a specificat faptul că „prestarea de servicii de consultanță în afaceri nu a fost executată niciodată de reclamantă”.

În concluzie, aceste cheltuieli s-au respins la deducere conform art.4 alin. 1, 4 și 6 lit. m) din O.G. 72/1994 întrucât nu sunt aferente realizării de venituri.

Societatea a mai arătat că originalul acestor facturi și al contractului au fost ridicate de organele de cercetare penală care au lăsat societății copii ale acestor înscrisuri.

Reclamanta a făcut referire la sentința nr. .X./C/17.11.2004, prin care s-a stabilit în sarcina reclamantei suma de .X. lei aferentă

serviciilor prestate conform contractului de prestări servicii, apreciind deductibile cheltuielile în sumă de .X. lei.

Din verificarea obiectului contractului nr. .X./7.06.2001 rezultă că acesta îl constituie „Furnizarea de servicii de consultanță în afaceri” iar în contract se specifică faptul că plata serviciilor se face pe baza situațiilor lucrărilor executate aprobate de beneficiar, pentru care prestatorul emite factura reprezentând contravaloarea prestației.

Cele patru facturi nu sunt însoțite de situații de lucrări, aprobate de beneficiar din care să rezulte natura prestației, tarifele percepute și datele la care au fost prestate.

Faptul că aceste servicii nu au fost niciodată prestate reiese din înscrisul depus de societate numit „concluzii scrise”, după cum s-a arătat mai sus.

Din procesul verbal întocmit de cabinet avocat .X. în numele reclamantei în care sunt enumerate actele predate organelor de poliție nu rezultă că facturile și contractul au fost predate în original, față de alte precizări pentru celelalte documente predate în original.

În concluzie, organul fiscal a respins, în mod justificat, deducerea cheltuielilor cu aceste servicii pentru care nu există dovezi că au fost prestate efectiv și pentru care nu este îndeplinită calitatea de document justificativ în lipsa datei.

În anul 2001 s-a apreciat că nu sunt deductibile cheltuieli în valoare de .X. lei reprezentând cheltuieli cu provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente datoriilor și creanțelor în valută .

Organul fiscal a constatat că nu sunt prezentate clar date cu privire la valoarea achiziției autovehiculelor, data achiziției, sume achitate, fiind doar menționate sume totale care nu pot fi luate în calcul, astfel cum a solicitat reclamanta.

Există aceeași situație ca în anul 2000 în sensul că societatea a reevaluat creanțele și obligațiile în valută prin transformarea soldurilor inițiale ale conturilor 401, 167, 1687 și 462 din valută în lei la cursul valutar de închidere stabilit de .X. comparat cu soldurile în

lei existente în evidența contabilă, fără a ține cont de mișcările realizate în conturi.

Nu s-au prezentat documente cu privire la mișcările pe fiecare tip de tranzacție în parte, înregistrarea și modificarea obligației, respectiv creanța comercială și financiară în valută, astfel încât nu s-a putut stabili cursul istoric de înregistrare și de modificare a creanțelor și obligațiilor în valută pentru stabilirea diferențelor la cursul de închidere al exercițiului financiar din anul 2001.

Conform pct.83 din Regulamentul 704/1993 *„la încheierea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar, față de data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datorilor, se înregistrează în conturile de diferențe de conversie de activ (nefavorabile) sau de pasiv (favorabile), după caz, și se reiau la deschiderea exercițiului financiar următor, neadmițându-se compensări între acestea. Pentru diferențele de conversie nefavorabile se constituie provizioane pentru deprecierea creanțelor”*.

În balanța de verificare de la 31.12.2001 societatea a prezentat într-un cont sintetic de clienți atât clienți interni cât și clienți externi astfel încât nu s-au putut verifica informațiile referitoare la contul 411 „Clienți” nereevaluat în valută.

Societatea a înscris valoarea în lei, evaluată la cursul .X. la 31.12.2001, fără a indica cursul de schimb valutar la data când acestea au fost înregistrate în contabilitate și valoarea în lei la acea dată.

Nu s-a ținut evidența creanțelor și datorilor pe furnizori și clienți, evidența leasing-ului extern precum și evidența pe fiecare persoană fizică sau juridică înregistrând în contabilitate cheltuieli fără a avea la bază un document justificativ așa cum prevede legea contabilității.

În concluzie, impozitul pe profit pe anul 2001 a fost recalculat, constatându-se nedeductibile fiscal cheltuieli în valoare de .X. lei, stabilindu-se suplimentar de plată suma de .X. lei.

Prin declarațiile 200 depuse de reclamantă la Administrația Finanțelor Publice .X. pentru anul 2001 a fost declarat bugetului de stat impozit pe profit în valoare de .X. Rol, iar diferența rămasă de plată este de .X. rol, respectiv .X. ron.

Pentru anul 2002 organele de inspecție fiscală au stabilit suma de .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar, urmare constatării ca nedeductibile a următoarelor cheltuieli:

Pentru suma de .X. lei s-a constatat că societatea a înregistrat în contul 628 „Alte cheltuieli cu servicii prestate” această sumă reprezentând contravaloarea facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând „manipulare”. În timpul controlului s-a prezentat contractul de consultanță nr. X/21.02.2002 încheiat între reclamantă ca beneficiar și SC .X. SRL ca prestator având ca obiect acordarea de consultanță și găsirea de noi clienți în vederea efectuării de formalități vamale în Biroul Vamal .X. – târguri și expoziții. Prețul contractului s-a stabilit la 50% din încasările pe care reclamanta le are de la clienții prestatori. Din facturile prezentate și înregistrate în contabilitatea societății în perioada ianuarie – martie 2002, rezultă că la rubrica „Denumirea produselor sau serviciilor” este înscrisă mențiunea „manipulare” care nu se regăsește în obiectul contractului.

S-a apreciat că societatea nu a prezentat documente justificative care să probeze că serviciile au fost prestate efectiv, cum s-a determinat valoarea serviciilor facturate, iar acestea nu corespund obiectului contractului.

Societatea a arătat că termenul de manipulare înscris pe facturi este folosit în .X. și este sinonim cu „prezentare în vamă”, dar nu a prezentat documente din care să rezulte că prestatorul s-a ocupat de identificarea de noi clienți, de pregătirea documentației de vămuire și punerea la dispoziție a mărfurilor pentru reprezentantul societății astfel încât aceasta să poată fi vămuțată în conformitate cu regulamentul vamal.

Societatea a prezentat un tabel intitulat „Lucrări venite prin X conform contractului .X. și cuprinde X de poziții fiind enumerate declarații vamale din perioada ianuarie – martie 2002 și o notă în care sunt enumerate societăți comerciale ca fiind „principalii clienți aduși de societatea noastră pentru a efectuat formalitățile vamale în cadrul S.C. .X.”.

În urma verificărilor s-a constatat că clienții înscriși în subsolul tabloului întocmit de S.C. .X. S.R.L. erau deja clienții S.C. .X. S.R.L. la data încheierii contractului de consultanță. În acest tabel sunt înscrise și DVI emise anterior datei încheierii acestui contract.

S-au solicitat societății informații suplimentare și prezentare de documente justificative referitor la prestarea de servicii, primindu-se răspuns în sensul că societatea a primit în copie contractul cu .X., în momentul în care i-a acționat în judecată pentru plata unor facturi, iar în ce privește documentele justificative privind serviciile facturate a făcut precizarea că nu există, întrucât nu i-au fost predate documentele deși le-a solicitat.

Organul fiscal a stabilit în mod judicios, a conchis prima instanță că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, întrucât serviciile nu sunt justificate de un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, prestarea serviciilor efective, tarifele percepute și valoarea totală a contractului și nici nu există alte documente similare.

Cu privire la suma de .X. lei s-a reținut că în februarie și martie 2002 societatea a înregistrat această sumă în contul 628 având la bază facturile emise de S.C..X. S.R.L. cu mențiunea „Consultanță pentru firmele....”.

Societatea a prezentat în timpul controlului contractul X/24.01.2002 încheiat cu această societate având ca obiect prospectarea pieței în domeniul de activitate ale beneficiarului, găsirea de noi clienți negocieri de tarife cu clienți noi aduși de prestatori și acțiuni de reprezentare ale beneficiarului în țară.

Facturile emise de această societate pentru reclamantă au înscrisă la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” mențiunea „consultanță conform contract X/24.01.2002 pentru firma perioada...” fără să se precizeze natura serviciilor prestate astfel încât nu există posibilitatea verificării realității prestării a modului de evaluarea a serviciilor prestate și fără să fie menționați clienții noi identificați.

De asemenea, pe facturile emise de reclamantă către diverși clienți sunt înscrise generic servicii prestate, fără a exista

posibilitatea stabilirii unei legături cu serviciile prestate de S.C..X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli în temeiul art. 4 alin.(1) și 6 lit. r) din O.G. 70/1994 întrucât nu rezultă că reclamanta urma să achiziționeze servicii prestate în temeiul contractului X/2002 de S.C..X. S.R.L. în numele unor terțe societăți, potențiali clienți și că valoarea acestor servicii a fost recuperată de la clienți prin refacturarea lor.

Reclamanta a susținut faptul că facturile către clienți nu puteau fi emise de către societate întrucât reclamanta deține autorizația de comisionar vamal conform art. 95 lit. p) din HG nr. 1114/2001 pentru aprobarea regulamentului de aplicare a Codului Vamal.

Analizând apărarea reclamantei, instanța de fond a constatat că din obiectul contractului nu rezultă că reclamanta urma să preia serviciile prestate de S.C..X. S.R.L. în numele unei terțe societăți. De asemenea, din facturile emise de prestator către reclamantă nu reiese natura serviciilor prestate pentru a se putea verifica realitatea prestației, a modului de evaluare a serviciilor prestate, fără să fie menționați clienții identificați. Totodată, din facturile fiscale emise de reclamantă nu reiese că serviciile au fost prestate de SC.X. SRL, nu există document justificativ din care să rezulte vreo legătură cu serviciile facturate de acest prestator.

Ca urmare, s-a constatat că serviciile înscrise pe facturi nu corespund cu obiectul contractului .X./2002.

De asemenea, societatea nu a prezentat modul de înregistrare în evidențele contabile a refacturării serviciilor către clienți noi pentru care S.C..X. S.R.L. ar fi prestat serviciile.

Pentru suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii prestate de terți, organele fiscale nu au acordat deductibilitate întrucât existau X facturi fiscale care aveau înscrisă mențiunea „prestări servicii” fără să se menționeze contractul în baza căroră au fost prestate serviciile și fără a le descrie.

Societatea a arătat că suma de X lei a fost înregistrată în evidența contabilă în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. care ulterior și-a schimbat denumirea în SC .X. S.R.L., arătând că

lucrările de deratizare s-au realizat în baza comenzilor întocmite care țin loc de contract.

Analizându-se aceste facturi, s-a constatat că la rubrica „cumpărător” nu sunt înscrise toate datele de identificare (adresă, bancă, cont bancar) nu sunt completate rubricile „date privind expediția” nu poartă semnătura de primire a beneficiarului. Ca urmare facturile nu conțin toate elementele pentru a fi document justificativ conform art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991 pct. 119 din Regulamentul nr. 704/1993.

În plus, comenzile prezentate nu sunt confirmate de furnizor, nu se menționează cantitatea și perioada în care au fost prestate.

Din procesul verbal de recepție prezentat de reclamantă în apărare întocmit la 7.05.2002 rezultă că s-au recepționat lucrări de deratizare și dezinfecție conform comenzii nr. X/27.03.2002 în perioada 15.03.2002-15.05.2002 la depozitul vamal al reclamantei – punct de lucru .X. în incinta .X.. Nu s-a prezentat o situație din care să rezulte suprafața supusă soluțiilor utilizate, cantitatea de materiale folosită, manopera și alte date din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv.

Este adevărat că, cheltuiala cu servicii poate fi justificată și printr-o comandă, însă aceasta trebuie să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute ceea ce nu rezultă din facturile și comanda existentă în copie la dosar.

Pentru restul cheltuielilor până la suma de 6910 lei se constată că societatea nu a formulat contestație.

Cu privire la suma de .X. lei înregistrată de reclamantă în contabilitate în baza facturii fiscale nr. .X./22.01.2002 emisă de S.C. .X. S.R.L. nu s-a acordat deductibilitate întrucât nu există un contract de prestări servicii sau alte documente.

Comanda nr. X/5.01.2002 emisă de reclamantă către această societate nu este confirmată de societatea prestatoare. La rubrica „denumirea produsului și caracteristici” se specifică „Implementare program întocmirea FAZ-urilor și instruirea personalului pentru folosire”. Reclamanta a prezentat un proces verbal încheiat la

22.01.2002 între această societate și SC .X. SRL din care rezultă că s-a instalat un program informatic pe două calculatoare. Nu s-au prezentat situații din care să rezulte numărul persoanelor instruite cu privire la acest program informatic instalat și nici documente din care să rezulte achiziția programului informatic.

Conform legii contabilității și pct. 2 și 51 din Regulamentul nr. 704/1993 societățile au obligația de a întocmi documente justificative pentru fiecare operațiune care afectează patrimoniul, de a înregistra în contabilitate aceste operațiuni, de a furniza publica și păstra informațiile cu privire la situația patrimoniului și a rezultatelor obținute.

Programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile de utilizare proprii, se înregistrează în contabilitate în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziții și se amortizează într-o perioadă care nu poate depăși 3 ani.

Organele de inspecție au constat că nu există documente care să dovedească faptul că societatea a achiziționat acest program informatic de la S.C. .X. S.R.L., că l-a înregistrat în contul 208 și că ar fi fost supus amortizării pe o perioadă de maxim 3 ani.

Reclamanta a înregistrat în contul 628 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți” această sumă, fără a exista un contract, o convenție între cele două societăți din care să rezulte obiectul contractului, termenul de execuție, tarifele percepute, valoarea totală, dovezi că serviciile au fost prestate efectiv.

Cu privire la cheltuielile cu provizioanele în valoare de .X. lei, s-au considerat nedeductibile fiscal pentru același raționament ca în anii 2000 și 2001.

În esență, s-a reținut că s-au înregistrat în contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferență de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valută fără a ține evidența analitică a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor existente în evidența societății la sfârșitul anului și datoriile evaluate la curs istoric.

Din înscrisuri rezultă că la 31.12.2002 societatea a convertit toate sumele exprimate în alte valute în Euro, urmare a adoptării monedei unice europene. La aceeași dată s-a procedat la reevaluarea datoriilor și creanțelor în valută la cursul valutar valabil la închiderea exercițiului financiar publicat de către .X..

În cursul inspecției fiscale, din verificări a rezultat că creanțele și obligațiile în valută au fost reevaluate fără a se ține cont de mișcările realizate în conturile 401, 167, 1687, 462, 455 și 411, fără a ține seama de cursul istoric la care ele au fost înregistrate în evidențele contabile.

Se constată că în baza art.7 pct.6 din HG 859/2002 societatea avea obligația întocmirii registrului fiscal în care să se înscrie modul de calcul a diferențelor de curs valutar deductibile, iar acest registru nu a fost prezentat în cursul inspecției sau soluționării contestației.

Societatea s-a apărat susținând că nu i s-a cerut în mod expres o situație detaliată pe fiecare cont în timpul inspecției fiscale. Aceasta putea face însă acest lucru și în cursul contestației având în vedere dispozițiile art. 213 alin. 4 Cod procedură fiscală.

Pentru anul 2003, s-a stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în sumă de .X. lei.

În perioada martie octombrie 2003 societatea a înregistrat în contabilitate suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu servicii de consultanță pentru afaceri și management în baza a trei facturi emise de SC .X. SRL

S-a constatat că pe aceste facturi nu este înscris contractul în baza căruia s-au efectuat serviciile și nu s-au anexat documente justificative din care să rezulte prestarea lor efectivă.

Societatea a prezentat contractul nr. X/1.10.2001 încheiat între SC .X. SRL în calitate de consultant și reclamantă în calitate de client în care consultantul se angaja să furnizeze servicii de consultanță în domeniul economico-financiar managerial și fiscal fără a se specifica termene de execuție, tarifele percepute și valoarea totală a contractului.

În timpul inspecției fiscale, societatea a prezentat pentru justificarea serviciilor, un raport de audit în format electronic al

căruia conținut îl constituia doar partea teoretică a unui raport de audit fără să cuprindă date și informații referitoare la reclamantă.

Ca urmare, organele fiscale au apreciat în mod justificat că aceste cheltuieli nu sunt susținute de documente din care să rezulte că serviciile de consultanță au fost prestate efectiv și că au fost necesare obținerii de venituri impozabile.

Cu privire la suma de .X. lei se constată că a fost înregistrată în contabilitate în luna octombrie 2003 ca reprezentând servicii executate de terți în baza a trei facturi emise de SC .X. SRL și două facturi emise de SC .X. SRL reprezentând contravaloare lucrări de izolație termică și hidroizolații.

Cu ocazia inspecției s-a constatat că facturile nu furnizează informații din care să rezulte locul prestării serviciilor, dar mai ales că valoarea acestor lucrări ar fi trebuit inclusă în valoarea clădirii și amortizată pe durata de viață a acesteia conform art.4 din Legea 15/1994 întrucât serviciile au constat în lucrări de compartimentare, izolare termică, hidroizolații, efectuată asupra clădirii administrative date în funcțiune în anul 2002.

Nu s-au prezentat în timpul controlului documente justificative care să ateste efectuarea serviciilor, respectiv proces verbal de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață și orice documente din care să rezulte prestarea efectivă a lor.

Reclamanta a arătat că, chiar dacă recepția finală a acestei clădiri s-a realizat în 31.12.2001, în perioada 1999-2007 în această clădire a fost sediul vămii .X.. În clădire au intrat sute de mii de oameni datorită volumului mare de importuri și exporturi, în curtea clădirii au intrat zeci de mii de camioane de tonaj greu și datorită vibrațiilor componentele ușoare ale clădirii au suferit avarii. De aceea, clădirea a avut nevoie de întreținere și reparații.

S-au analizat contractele de execuție nr..X./2002 și .X./2002 încheiate cu cele două societăți și s-a constatat că nu cuprind date referitoare la termene de execuție, tarife de execuție defalcate pe materiale, manoperă, respectiv valoarea totală a contractului.

Facturile emise de cele două societăți au înscrise la rubrica „Denumirea produselor și serviciilor” mențiunea „Situație lucrări

conform anexa” fără a se menționa numărul și data contractului în baza căruia au fost efectuate lucrările.

Societatea a prezentat situații de lucrări întocmite în euro, însă pe facturi nu au fost înscrise aceleași valori în euro și cursul de schimb valutar, nu s-au prezentat documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor, respectiv procese verbale de recepție, situații detaliate de lucrări cu prețurilor în moneda națională, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare conform legii.

Prin urmare, instanța de fond a constatat că, în mod întemeiat, a fost respinse de la deductibilitate cheltuielile cu servicii privind această sumă.

În ce privește cheltuielile cu combustibilul în valoare de .X. lei apreciate ca nedeductibile fiscal, s-a constatat că în perioada august – decembrie 2003 societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu combustibilul în baza a X facturi emise de SC .X. SRL reprezentând contravaloare achiziție combustibil în perioada 9.08.2003 – 24.12.2003.

În timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat documente justificate privind realitatea acestor aprovizionări întrucât facturile nu conțin centralizatoare din care să rezulte numărul de înmatriculare al autovehiculului care a alimentat cu combustibil, numele și semnătura șoferului care a făcut alimentarea, data alimentării și cantitatea, în condițiile în care societatea deține toate deconturile de deplasare ale angajaților care au alimentat cu combustibil.

Reclamanta a arătat că a avut divergențe cu furnizorul de combustibil soluționate de Comisia de Arbitraj Comercial de pe lângă Camera de Comerț al județului .X. prin emiterea hotărârii .X./17.05.2006 obligând societatea la plata prețului.

Din înscrise a rezultat că această societate a furnizat combustibil reclamantei în perioada 2002-2003. Toate facturile emise în această perioadă exceptând cele X facturi au anexat tabele cuprinzând date referitoare la alimentările efectuate de

autovehiculele aparținând reclamantei indicate mai sus. Pentru cele 13 achiziții nu s-au anexat aceste tabele.

În timpul controlului societatea a prezentat pentru două facturi – .X./17.10.2003 și .X./6.10.2003 borderouri de achiziție, însă acestea nu poartă semnătura și ștampila emitentului, lipsește antetul emitentului și există un număr de X bonuri fiscale de achiziții combustibil fără să se anexeze deconturile de deplasare întocmite de salariații care au făcut aceste alimentări cu combustibil.

S-au constatat neconcordanțe între numele și prenumele șoferilor înscriși în borderouri și numele și prenumele șoferilor din bonurile fiscale dându-se ca exemplu situația în care în borderou este trecut .X. iar pe bonul fiscal nr..X./16.10.2003 este menționat .X., respectiv .X. în borderou și .X. în bonul fiscal nr.X/17.10.2003.

Din conținutul hotărârii .X./17.05.2006 menționată mai sus rezultă că și reclamanta a remarcat aceste neconcordanțe acesta fiind motivul pentru care a sistat plățile către furnizor.

Cu privire la suma de .X. lei se constată că nu s-a acordat deducere fiscală constatându-se că aceasta a fost înregistrată în contabilitate în baza facturilor nr. .X./3.10.2003 și nr. .X./13.10.2003 reprezentând contravaloare piese schimb auto emise de SC .X. SA prezentate în copie.

Întrucât factura nu s-a prezentat în original s-a apreciat că acestea nu au calitatea de document justificativ și nu se pot înregistra în contabilitate.

Societatea reclamantă a arătat că nu deține originalul facturilor întrucât acesta se află la societatea de .X. iar pe copii este aplicată ștampila acestei societăți de asigurare.

Este real faptul că se pot înscrie în contabilitate și facturi în copie, însă în condițiile prev. de art. 155 alin 28 și 30 din Codul Fiscal. Ca urmare, reclamanta trebuia să solicite emitentului facturii un duplicat și apoi să îl evidențieze în contabilitate.

S-a mai constatat nedeductibilă suma de .X. lei reprezentând cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs valutar, precum și venituri din dobânzi și venituri din diferențe de curs valutar.

Făcându-se referire la art. 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit s-a constatat că aceste cheltuieli au deductibilitate limitată în funcție de gradul de îndatorare al societății și de valoarea capitalului propriu (pozitivă sau negativă). Ca urmare, cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile când gradul de îndatorare al capitalului este mai mic decât unu. În cazul în care acest grad este mai mare de unu sau capitalul propriu este negativ aceste cheltuieli sunt deductibile până la suma veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se raportează în perioada următoare în aceleași condiții până la deductibilitatea integrală a acestora.

Când cheltuielile din diferențele de curs valutar depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobândă.

Din balanța de verificare încheiată, la 31.12.2003 a rezultat că, în speță, capitalurile proprii ale societății, determinate conform pct. 10.4 din HG 859/2002 sunt negative.

În situația în care capitalurile proprii sunt negative cheltuielile deductibile conform prevederilor pct.10 pct.6 din HG 859/2002, respectiv suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar e deductibilă în limita mai sus arătată. Nu se includ veniturile din dobânzi, veniturile din diferențele de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721, 722 și eventualele venituri rezultate din operațiuni care au ca scop majorarea limitei prevăzute în art.10 alin.2 din Lege.

În esență, s-a reținut că cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar deductibile la 31.12.2003 sunt de .X. rol iar diferența de .X. rol este cheltuiala nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Reclamanta este societate comercială având ca obiect de activitate „transporturi rutiere de mărfuri” cod CAEN 6024 și nu se încadrează în dispozițiile 10 alin.7 din Legea 414/2002 invocate în apărare, care se referă expres la societăți comerciale care acordă

bunuri în leasing iar nu la cele care au în derulare operațiuni de leasing, cum este cazul reclamantei.

Societatea avea obligația să țină evidența analitică a sumelor cu ajutorul conturilor de diferență de conversie 476 și 477 respectiv evidența diferențelor între valoarea acestor creanțe și datoriile evaluate la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate și valoarea lor la cursul anului de retratare.

Societatea nu a prezentat o situația analitică a acestor cheltuieli, a disponibilităților în valută existente în casierie și a valorilor de trezorerie în valută, a evidențiat global cheltuielile de curs valutar, iar din fișa contului 665 nu rezultă dacă datoriile au fost înregistrate în contabilitate anterior sau ulterior datei de 1.07.2002.

La 31.12.2002 societatea a majorat soldul contului 455 „Asociați conturi curente” pe sem. II fără a prezenta documente doveditoare privind modul de stabilire a diferențelor de curs valutar aferente reevaluării datoriilor și creanțelor în valută existente în sold la 31.12.2002 sume care au generat la rândul lor alte cheltuieli în 2003.

Societatea a afirmat că beneficiază de deductibilitate integrală a cheltuielilor cu diferențe de curs valutar a diferențelor de leasing însă nu a prezentat în cursul controalelor sau al contestației documente justificative privind situația reală a acestora. Din balanța de verificare încheiată la 31.12.2003 și declarația rectificativă formular 101/2003 s-a constatat că veniturile din exploatare sunt în sumă de .X. Rol, veniturile financiare sunt de .X. Rol și nu corespund cu cele înregistrate în balanța de verificare. Nu corespund nici cheltuielile financiare înregistrate în balanța de verificare cu cele din declarația rectificativă.

Nu s-a prezentat în cadrul inspecției registrul fiscal pe care avea obligația să-l întocmească conform pct.7.6 din HG 859/2002.

Referitor la majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile în valoare totală de .X. lei, instanța de fond a reținut că au fost calculate majorări de întârziere și dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere de .X. lei conform O.G. nr. 11/1996, O.G.

61/2002 și Codul de procedură fiscală, iar aceste obligații sunt accesorii debitului principal analizat anterior.

3.Rekursul declarat de S.C. .X. S.R.L.

Împotriva sentinței curții de apel a formulat recurs reclamanta SC .X. SRL invocând dispozițiile art. 304 pct.9 și 304¹ Cod procedură civilă.

Recurenta a expus pe larg istoricul raporturilor litigioase dintre părți și a reiterat toate criticile aduse actelor administrativ fiscale în fața primei instanțe.

Sintetizând și structurând aspectele învederate în memoriul de recurs, Înalta Curte reține că hotărârea fondului este combătută sub următoarele aspecte:

- greșita soluționare a excepției prescripției extinctive a dreptului intimatului pârâte de a stabili în sarcina sa obligații fiscale aferente perioadei 1 octombrie 1999-30 aprilie 2004; ulterior datei de 8 decembrie 2004 fiscul nu a întreprins nici un demers legal care să conducă la suspendarea cursului prescripției extinctive sau la întreruperea cursului acesteia; s-au aplicat eronat dispozițiile art. 16 din Decretul nr. 167/1958;

- prin decăderea sa din proba cu expertiză contabilă, în condițiile art. 170 alin.(3) Cod procedură civilă, i s-a blocat accesul la justiție, onorariul în quantum de X lei depășea posibilitățile societății în condițiile în care la data respectivă disponibilul existent în contul special era de .X. lei;

- pe fondul cauzei, toate constatările organelor fiscale sunt eronate; se reiau pe perioade și pe tipuri de debite reținerile echipei de inspecție fiscală care sunt combătute sub aspectul nesolicitării unor informații suplimentare, ignorării documentelor depuse de societate, confuziei cu privire la denumirea unor societăți (de ex. SC .X. SRL cu SC .X. SRL) și cu privire la prevederile legale aplicabile (de ex. art. 10 alin.7 din Legea nr. 414/2002) ori referitor la interpretarea altor dispoziții legale (de ex. a art. 4 alin.6 lit.r din OG nr.70/1994).

4.Apărările intimatelor

Prin întâmpinarea înregistrată la data de 17.04.2015, intimata Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat respingerea recursului ca nefondat, subliniind că nu are calitate procesuală în cauză.

La rândul său, intimata DGRFP .X., prin concluziile scrise înregistrate la data de 14.05.2015 a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Intimata a arătat că instanța de fond și-a exercitat corespunzător rolul activ însă reclamanta nu a reușit să răstoarne prezumția de legalitate de care beneficiază actele atacate, în condițiile în care nu a fost în măsură să administreze dovezi suplimentare celor avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

A mai susținut că reclamanta, prin administratorii săi, și-a provocat sigură starea de insolvență înstrăinând bunurile aflate în patrimoniul său pentru a nu mai exista posibilitatea urmăririi pentru obligațiile existente.

Au fost reluate, pe perioade și tipuri de debite, toate constatările din actele administrativ fiscale, achiesând la rezolvările date de instanța de fond.

5.Considerentele Înaltei Curți asupra recursului

Examinând sentința atacată prin prisma criticilor recurente, a apărărilor intimatelor, cât și sub toate aspectele, în temeiul art. 304¹ Cod procedură civilă, Înalta Curte constată că nu există motive de reformare a acesteia.

Controlul de legalitate declanșat de recurenta-reclamantă SC .X. SRL, în condițiile art. 218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, vizează decizia nr. 256 din 14.07.2011 prin care DGFP .X. i-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva deciziei de impunere F-BV nr..X./28.02.2011, cu privire la suma totală de .X. lei, din care .X. lei – impozit pe profit și .X. lei majorări de întârziere aferente.

După cum rezultă din prezentarea motivelor de fapt și de drept ale acțiunii judiciare (pct.1 din decizie) actele administrativ fiscale au fost combătute atât din perspectiva prescripției

dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina contribuabilului, cât și pe fond.

Toate motivele de nelegalitate invocate au fost găsite neîntemeiate de către curtea de apel, care a realizat o analiză judicioasă și exhaustivă a susținerilor ambelor părți, pe baza înscrisurilor administrate, după cum rezultă din considerentele ample ale sentinței (pct.2 din decizie).

În recursul de față, sunt reluate punct cu punct toate criticile formulate în contestația administrativă și apoi în acțiunea judiciară.

Principala nemulțumire a recurentei vizează modul de soluționare a motivului de nelegalitate referitor la prescripție, afirmându-se că pentru intervalul 1 octombrie 1999-30 aprilie 2004, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale în sarcina sa era prescris.

Mai întâi, Înalta Curte observă că perioada verificată de inspecția fiscală este cuprinsă între 1 ianuarie 2000- 31 decembrie 2003.

Apoi, recurenta achiesează la considerentul fondului potrivit căruia termenul de prescripție aplicabil în cauză este stabilit prin art. 21 lit.a) din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, citat anterior, adică *„5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă”*.

Divergențele de abordare privesc cauzele de întrerupere și suspendare a cursului prescripției, în condițiile în care, de la prima inspecție fiscală și până la cea finalizată cu actele administrativ fiscale în litigiu, potrivit celor expuse în partea introductivă a acestor considerente (pct.1 și 2), deciziile de impunere s-au desființat în procedura administrativă de două ori, dispunându-se reverificarea contribuabilului. Teza recurentei pornește de la ideea că ulterior datei de 8 decembrie 2004, *„partea potrivnică nu a mai întreprins nici un demers legal care să conducă la suspendarea cursului prescripției sau (cu atât mai puțin) la întreruperea acestuia”*.

Or, recurenta nu ia în considerare faptul că prin Decizia nr.21/2.02.2005 DGFP .X. a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală,

procedura fiind reluată după comunicarea Rezoluției Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., pronunțată în dosarul nr. X/P/2005 prin care s-a dispus neînceperea urmăririi penale (comunicată cu adresa .X./13.05.2006). În raport de această stare de fapt, în temeiul art. 183 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, s-a emis Decizia nr.131/20.07.2006 prin care organul de soluționare a contestației a dispus refacerea controlului întrucât „*nu se poate stabili cu claritate baza impozabilă*” din cauza multiplelor deficiențe constatate în evidențele contabile ale contribuabilului.

Ulterior, contrar susținerilor recurente, inspecția fiscală s-a suspendat în temeiul art. 2 lit.a) din OPANAF nr. 708/2006, pentru efectuarea unor controale încrucișate, cu actul nr. .X./6 octombrie 2006 fiindu-i comunicată această împrejurare (filele 265-267, vol.I, dosar fond).

Este real că prin modul în care a administrat raportul de drept fiscal în cauză, organul fiscal a creat aparența tergiversării întrucât, practic, pentru operațiuni juridice derulate în perioada 1.01.2000-31.12.2003 s-au stabilit obligații fiscale pentru care contribuabilul a avut acces la justiție abia la 26 octombrie 2011 (data înregistrării acțiunii judiciare).

Însă, în acord cu prima instanță, și instanța de recurs constată că dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale nu s-a prescris, fiind incidente în speță atât cauza de suspendare, prevăzută de art.92 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, cât și cea de întrerupere reglementată de art. 16 lit.c) din Decretul nr. 167/1958 privind prescripția extinctivă.

În egală măsură, după cum se va detalia în analiza fondului cauzei, Înalta Curte remarcă deficiențele majore în evidențele contabile ale societății, pentru care a fost sancționată contravențional în mai multe rânduri (conform considerentelor Rezoluției de neîncepere a urmăririi penale din 26.04.2006) și care au generat dificultăți în stabilirea bazelor de impozitare în vederea determinării corecte a obligațiilor fiscale, în pofida indicațiilor date recurente prin deciziile de soluționare a contestațiilor intermediare.

Referitor la dificultățile ce i-au fost create în plan probator de către prima instanță, prin decăderea sa din proba cu expertiza contabilă încuviințată la termenul din 19 mai 2014, Înalta Curte remarcă legalitatea soluției prin prisma art. 170 alin.(3) din Codul de procedură civilă.

Cât privește cuantumul onorariului, acesta apare ca adecvat volumului impresionant de muncă pe care urma să îl presteze expertul desemnat și complexității ridicate a cauzei.

Cu toate acestea, nu se poate afirma în mod rezonabil că efectuarea lucrării de specialitate ar fi creat premisele admiterii acțiunii, câtă vreme înscrisurile administrate, furnizate de contribuabil, nu au o atare aptitudine.

În fine, nici în ceea ce privește fondul cauzei, criticile recurentei nu pot fi primite.

Instanța de fond a analizat punctual toate susținerile reclamantei prin raportare la cheltuielile considerate nedeductibile pentru întreaga perioadă verificată 1.01.2000 – 31.12.2003, ajungând la concluzia că actele fiscale sunt corecte.

Instanța de recurs a grupat aspectele puse în discuție de recurentă, nefiind posibil ca în calea de atac să se reia necritic toate aspectele înfățișate fondului.

Astfel, este lipsită de consistență susținerea că în virtutea rolului activ, organul fiscal nu i-a solicitat societății recurente „informații suplimentare”.

Întreaga procedură derulată până la momentul soluționării acestui recurs a avut ca numitor comun prezentarea de către contribuabil a unor evidențe incomplete, neclare ori incorect întocmite.

Chiar și prin recursul de față (fila 4, § 3, dosar recurs) recurenta învederează că *„anexăm copii de pe facturile în cauză, precum și alte acte doveditoare prin care demonstrăm că achizițiile au fost efectuate pentru societatea noastră”*, dar, în realitate, nu atașează nici un înscris la memoriul de recurs.

De altfel, chiar presupunând că în procedura administrativă nu a fost în măsură să depună dovezi în sprijinul punctului său

de vedere, recurenta avea posibilitatea prezentării lor în etapa judiciară.

Recurenta mai susține că unele înscrisuri nu au fost valorizate ca „documente justificative” însă nu răspunde argumentelor expuse de curtea de apel care i-a înlăturat motivat apărările.

În raport de data derulărilor operațiunilor, în cauză sunt incidente prevederile art. 4. alin.(1), alin.(4) și (6) lit. m din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare care precizează:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.[...]

(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care îndeplinesc potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;”

Potrivit prevederilor H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, date în aplicarea art.4 din O.G. nr.70/1 994 privind impozitul pe profit :

“La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare.”

În același timp, la art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

“(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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

La rândul său pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin H.G.nr.704/1993 detaliază că:

”Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii 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 au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunii efectuate.”

Or, de exemplu, nu pot fi deductibile cheltuielile cu serviciile telefonice, consemnate în facturi în care la rubrica „cumpărător” este indicată o altă societate comercială (între administratorii celor două societăți existând relații de rudenie), aceea fiind situația și în privința facturilor cu care s-a achiziționat combustibil de la SC .X. SRL.

De asemenea, după cum bine a punctat curtea de apel, nici în privința cheltuielilor făcute cu serviciile prestate de SC .X. SRL, facturate în perioada octombrie 1999-aprilie 2004, nu s-au prezentat

documente doveditoare privind realitatea operațiunilor, recurenta declarând expres organului de inspecție că „în ce privește documentele justificative (...) fac precizarea că nu există” (fila 118, vol. I, dosar fond), invocând natura litigioasă a raporturilor cu partenerul său contractual.

Aceeași este situația și în privința cheltuielilor cu provizioanele constituite în perioada verificată, recurenta nefiind în măsură să prezinte documente din care să reiasă modul de calcul al acestora, respectiv registrul de evidență fiscală, sau o situație a cheltuielilor considerate nedeductibile, precum și a diferențelor de curs valutar deductibile. După refacerea evidenței contabile – ca urmare a solicitărilor organelor fiscale din procedurile administrative precedente - recurenta și-a justificat acest tip de cheltuială cu un dosar cuprinzând „Declarațiile privind calculul impozitului pe profit” însă și acestea sunt copii ne semnate, neștampilate, neînregistrate la organul fiscal, nu furnizează informații despre cheltuielile nedeductibile ori veniturile impozabile înscrise în ele, nu prezintă calculul cheltuielilor deductibile în cote și nici a diferențelor de curs valutar deductibile.

În aceeași măsură trebuie punctat că, deși contribuabilul și-a refăcut întreaga evidență contabilă, nu a depus la organul fiscal declarații rectificative prin care să coreleze sumele din evidența proprie cu cele declarate organului teritorial.

În fine, nici confuzia semnalată cu privire la conceptul de „societăți comerciale pentru operațiuni de leasing”, prin raportare la prevederile art. 10 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, nu este reală, câtă vreme Instrucțiunile aprobate prin HG nr. 859/2002 explică la pct.10.3 că se referă la „societăți de leasing pentru operațiuni de leasing și/sau credit ipotecar”.

Conchizând, Înalta Curte constată că nu există elemente cu o consistență rezonabilă care să susțină teza exercitării abuzive de către organul fiscal a prerogativelor sale legale, fiind corectă soluția fondului de confirmare a caracterului judicios al actelor administrative atacate.

Ca atare, în temeiul art. 20 alin.(1) din Legea nr.554/2004 și al art.312 alin.(1) din Codul de procedură civilă, se va respinge recursul de față, ca nefondat.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DECIDE:**

Respinge recursul declarat de SC .X. SRL împotriva sentinței civile .X./F din 16 iunie 2014 a Curții de Apel .X. – Secția de contencios administrativ și fiscal, ca nefondat.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi, 14 mai 2015.

XXXX