

**DECIZIA Nr. 46 din 06 iunie 2005**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**Societatea Comercială “...” S.A.**  
**din municipiul..., județul Prahova**

**Serviciul Soluționare Contestatii** din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Activitatea de Control Fiscal Prahova**, prin adresa nr. ...din 19 mai 2005 - înregistrată la D.G.F.P. Prahova sub nr. .../20 mai 2005, în legătură cu contestația **S.C. “...” S.A.** formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../13.04.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală**, precum și împotriva **Raportului de inspectie fiscală** încheiat la data de **12 aprilie 2005** de șef serviciu și consilieri din cadrul **Activității de Control Fiscal Prahova**, **act înregistrat** la organul fiscal sub nr. .../13 aprilie 2005, **fiind confirmate ca primite de către societatea comercială la data de 15 aprilie 2005.**

În conformitate cu prevederile **art.178 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, prin adresa sus-mentionată, A.C.F. Prahova a transmis **Dosarul contestației** către D.G.F.P. Prahova.

**Organul de soluționare a contestației** constatând îndeplinirea prevederilor **art. 176 și lit. a) a alin.(1) al art.178 din TITLUL IX - Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - aprobată prin Legea nr. 174/2004, republicată (republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 560/24 iunie 2004)**, respectiv **depunerea contestației**, Nr. .../12.05.2005, în termen de 30 zile de la comunicarea actelor atacate, la D.G.F.P. Prahova - înregistrată sub nr. .../12 mai 2005, transmisă apoi la organul emitent al acestora - înregistrată la A.C.F. Prahova sub nr. .../13 mai 2005, precum și **încadrarea în cuantumul de până la 5 miliarde lei a sumei totale ce formează obiectul cauzei**, procedează în continuare la **analiza pe fond a contestației**.

**S.C. “...” S.A.** are sediul de afaceri în **municipiul ..., județul Prahova**, este înmatriculată la Registrul Comerțului Prahova sub nr. **J29/...** și are **codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal R.**

**Obiectul contestației îl constituie suma totală de... lei - din care:**

- **diferență suplimentară la impozitul pe profit ..... lei;**
- **dobânzi calculate, aferente acestei diferențe ..... lei;**
- **penalități de întârziere calculate, aferente acestei diferențe ... lei.**

**Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:**

**I. – Sustinerile contestatoarei sunt următoarele:**

*“[...] Prin prezenta, Societatea, prin reprezentantul său legal... contestă stabilirea în sarcina societății a unor debite suplimentare în sumă totală de... lei, [...].*

*Si pe cale de consecință vă rugăm să admiteti:*

1. anularea ca netemeinică și nelegală a deciziei de impunere și a raportului de inspectie fiscală mai sus-mentionate;

2. că societatea noastră nu datorează sumele sus-mentionate.

#### **Motivele contestației**

##### **În fapt:**

**A. Controlul a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar pentru trimestrul IV al anului 2004 în sumă de... lei prin amânarea recunoașterii ca deductibile fiscal a cheltuielilor înregistrate în contabilitate, de la data efectuării prestării serviciilor până la data primirii facturilor fiscale, ce au fost emise de prestatori ulterior prestării serviciilor.**

Organul de control a considerat că, în perioada 01.07.2003 - 31.12.2004, societatea a dedus, în avans, în mod nejustificat cheltuieli cu redeventele în baza contractului încheiat cu SC... SRL, precum și a unor servicii prestate conform contractelor încheiate cu SC... SRL, SGS... și SC... SRL, stabilind un impozit pe profit suplimentar pe considerentul că societatea avea dreptul de a deduce aceste cheltuieli numai la data emiterii facturii fiscale a prestatorilor săi.

Organul de control a constatat că societatea a înregistrat pe cheltuieli sume pentru care documentele justificative (facturi fiscale) sunt emise de prestatori ulterior prestării serviciilor respective. În fapt, cheltuiala a fost înregistrată în contabilitate prin creditul contului 408 "Furnizori - facturi nesosite".

Astfel, organul de control a considerat că numai facturile fiscale îndeplinesc calitatea de document justificativ, acceptând deductibilitatea acestora doar în momentul primirii facturilor fiscale.

**Astfel, organul de control a admis deductibilitatea acestor cheltuieli numai la data emiterii facturii fiscale și nu la data înregistrării lor în contabilitate, respectiv atunci când au fost prestate în fapt, în conformitate cu contractele încheiate cu prestatorii. În acest mod, s-au calculat majorări și penalități de întârziere pentru amânarea la plată a impozitului pe profit de la un trimestru la altul.**

[...].

Considerăm că înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea SC... SA și deducerea acestora în momentul înregistrării lor în contabilitate, respectiv în momentul în care serviciile au fost prestate în conformitate cu contractele încheiate, în scopul calculării impozitului pe profit este perfect justificată deoarece se întemeiază pe:

**1. Existența unor prevederi contabile, respectiv principiul independenței exercitiului și a contabilității de angajament, care obligă societatea să înregistreze în contabilitate cheltuielile privind serviciile/redeventele în momentul prestării serviciilor (pe baza unor documente justificative), în contrapartidă cu veniturile aferente acestor cheltuieli.**

SC... SA aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministerului finanțelor publice nr. 94/2001 (OMF nr. 94/2001).

Prin urmare, conform principiului independenței exercitiului financiar prevăzut de reglementările respective, societatea este obligată să înregistreze în contabilitate toate sumele sau valorile plătite sau de plătit, în scopul obținerii unei imagini fidele a patrimoniului și a unui profit real pentru exercitiul financiar încheiat.

[...].

Ca urmare, ținând cont atât de principiul independenței exercitiului, cât și de faptul că, contabilitatea română este o contabilitate de angajament, SC... SA trebuia să înregistreze în contabilitate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercitiului financiar pentru care se face raportarea, fără a ține cont de data emiterii facturii fiscale.

[...].

Organul de control consideră (vezi pagina ... din Raportul de inspectie fiscală nr. .../13.04.2005) ca document justificativ - în situația de față - este factura fiscală în conformitate cu prevederile HG nr. 831/1997, susținând că nu există un alt document justificativ pentru a admite deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli.

Considerarea de către organul de control numai a facturii fiscale ca document justificativ, este contrară cu reglementările în vigoare, întrucât documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente (punctul 1.3, Secțiunea 1 din OMF nr. 94/2001):

[...].

De menționat este că aceleași elemente principale ale documentelor justificative sunt menționate și în Ordinul nr. 425/1998 [...]. Astfel, conform literei B, punctul 1, toate operațiunile economice și financiare trebuie să fie consemnate, în momentul efectuării lor, în documente justificative și alte documente contabile (altele decât cele cu regim special - factură fiscală, chitanță, etc. - prevăzute de HG nr. 831/1997).

Astfel, considerăm că un contract scris oferă toate elementele menționate mai sus, pentru a dobândii calitatea de **document justificativ**.

[...].

În concluzie, contestăm mențiunea organelor de control că factura fiscală este singurul document justificativ pe baza prevederilor lui HG nr. 831/1997, întrucât conform Ordinului nr. 425/1998, a OMF nr. 94/2001 și a Legii contabilității nr. 82/1991 există și alte documente care dobândesc calitatea de document justificativ.

[...].

**În considerațiunea motivelor și argumentelor sus-menționate, vă rugăm să admiteti prezenta contestație astfel cum a fost formulată și, pe cale de consecință, să anulați Decizia de impunere nr. ...din data de 13 aprilie 2005 și să constatați că societatea noastră nu datorează sumele stabilite prin acest raport de inspectie fiscală. [...].”**

## **II. – Din Raportul de inspectie fiscală încheiat la 12 aprilie 2005, anexă la Decizia de impunere Nr. ...din 13 aprilie 2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală - emisă de A.C.F. Prahova, rezultă următoarele:**

▣ – **Inspectia fiscală** a avut ca obiectiv **controlul asupra modului de determinare, evidentiere și virare a obligațiilor către bugetul general consolidat** de către S.C. “...” S.A., printre care și **impozitul pe profit** în perioada **1 iulie 2003 - 31 decembrie 2004**.

În urma controlului efectuat la sediul societății comerciale s-a încheiat **Raportul de inspectie fiscală** din **12 aprilie 2005**, iar pe baza constatărilor consemnate în acest Raport, organul fiscal de inspectie **a emis Decizia de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală **nr. .../13 aprilie 2005**.

Prin **Decizia de impunere nr. .../13.04.2005 - care reprezintă un titlu de creanță ce devine executoriu în condițiile legii** - s-a comunicat S.C. “...” S.A. obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin Raportul de inspectie.

▣ – La **CAPITOLUL III Constatări fiscale**, pct. III.1. Referitor la modul de stabilire a impozitului pe profit în perioada 01.07.2003 - 31.12.2004, pag. ... din Raportul de inspectie fiscală, **este consemnat:**

**“[...] Anul 2003 - semestrul II**

[...] Au fost verificate prin sondaj ([...]) **documentele primare** care au stat la baza înregistrării pe costuri și **s-a reținut că trimestrial societatea înregistrează pe cheltuieli sume pentru care documentele justificative (facturi fiscale) sînt emise de prestatori ulterior prestării serviciilor respective** (cheltuiala este înregistrată prin creditul contului 408 “furnizori facturi nesosite”), **consecința fiind amînarea la plata impozitului pe profit**.

Exemplificăm în acest sens factura emisă și înregistrată de SC... SRL în luna octombrie 2003 nr..../28.10.2003 în sumă de... lei (valoarea fără tva... lei), pe care societatea... SA a înregistrat-o anterior primirii facturii, în luna septembrie 2003. Prin cele de mai sus au fost încălcate prevederile art 9 pct 7 lit j din Legea 414/2002 potrivit căroră sînt nedeductibile din punct de vedere fiscal “**cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii...**”

Totodată potrivit prevederilor pct. 9.11 din HG 859/2002 “înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Conform HG831/1997 documentul justificativ în situația de față este factura fiscală care așa cum am prezentat și mai sus a fost emisă cu întârziere față de data prestării serviciului.

Consecinta celor de mai sus a fost plata la trimestrul III 2003 a unui impozit pe profit mai mic decât cel stabilit la control cu... lei fapt pentru care în conformitate cu prevederile art 13 alin. 2 si art. 14 alin 1 din OG 61/2002 republicată au fost calculate dobânzi în sumă de... lei si penalități în sumă de... lei (anexa nr.1.2).

#### **Anul 2004**

[...] Din verificarea efectuată prin sondaj asupra documentelor justificative care au stat la baza înregistrării pe costuri ([...]) s-a reținut că trimestrial societatea a înregistrat cheltuieli pentru care documentele au fost emise de furnizori ulterior, respectiv în trimestrul următor, consecinta fiind înregistrarea pe costuri a unor sume pentru care la momentul respectiv nu detinea documente justificative conform prevederilor legale si amânarea la plată a impozitului pe profit.

Exemplificăm în acest sens cheltuielile cu redeventele (3% din cifra de afaceri) în sumă totală de... lei înregistrate pe costuri lunar si pentru care au fost emise de furnizor (SC... SRL) 3 facturi fiscale în anul 2004 (nr..../17.05.2004,.../09.08.2004, ...2/28.10.2004) si o factură în anul 2005 respectiv nr. .../14.02.2005.

Situația **facturilor emise de prestatori ulterior efectuării serviciilor si înregistrate de SC... SA anterior primirii facturilor** este redată în anexa nr.... la prezentul raport de inspectie fiscală.

La 31.12.2004 în contul 628.4 "Alte cheltuieli cu serviciile efectuate de terti" se regăsește înregistrată suma de... lei pentru care pînă la această dată societatea nu a prezentat documentele justificative prevăzute de lege respectiv factura fiscală.

Precizăm că suma de mai sus a fost de asemeni considerată de societate în mod eronat cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal.

**Prin cele de mai sus au fost încălcate prevederile art. 21 alin 4 lit f din Legea 571/2003 [...].**

**Conform prevederilor pct 44 din HG 44/2004 "[...]"**.

**Documentele justificative la care se face referire în textul de mai sus sînt redade în HG 831/1997.**

**Consecinta celor de mai sus a fost amânarea la plată a impozitului pe profit de la un trimestru la altul** fapt pentru care în conformitate cu prevederile art. 115 alin. 2 lit. a din OG 92/2003 republicată la control au fost calculate dobânzi în sumă de... lei.

Totodată în conformitate cu prevederile art 119 alin 1 din acelasi act normativ au fost calculate penalități de întîrziere 0,5% în sumă de... lei (anexa nr....).

**La 31.12.2004 urmare celor prezentate în anexa nr ... a fost stabilit impozit pe profit suplimentar** în sumă de... lei (anexa nr. ...)

Precizăm că pentru cheltuielile înregistrate în trim IV 2004, dreptul de deducere din punct de vedere fiscal poate fi exercitat la data primirii facturilor fiscale de la prestatori dată la care societatea își va regulariza si impozitul pe profit stabilit suplimentar.

**În concluzie urmare celor prezentate mai sus au fost stabilite suplimentar următoarele:**

- |                             |         |
|-----------------------------|---------|
| - impozit pe profit         | ... lei |
| - dobânzi impozit pe profit | ... lei |
| - penalitate 0,5%           | ... lei |

[...]."

**III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusă inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constată:**

Prin **Raportul de inspectie fiscală** încheiat în data de **12.04.2005** de către organele de control ale A.C.F. Prahova la S.C. "..." S.A., **a fost verificat si impozitul pe profit aferent perioadei iulie 2003 - decembrie 2004, stabilindu-se următoarele:**

- **bază impozabilă suplimentară** în sumă de... lei - reprezentând **cheltuieli înregistrate în contabilitate la 31 decembrie 2004 fără a detine la data înregistrării facturile fiscale emise de furnizori;**

- **impozit pe profit suplimentar** în sumă de... lei;

- **accesorii de plată** (dobânzi si penalități de întîrziere) în sumă totală de... lei.

**Textele de lege invocate de organele de inspectie fiscală sunt:**

- **art. 9 alin. (7) lit.j)** din **Legea nr. 414/2002** privind impozitul pe profit;  
- **pct. 9.11.** din **Instructiunile privind metodologia de calcul al impozitului pe profit**, aprobate prin **H.G. nr. 859/2002**;  
- **art. 21 alin. (4) lit. f)** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal;  
- **pct. 44** din **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003** privind codul fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, referitoare la lit. f) a alin. (4) al art. 21 din lege;  
- **H.G. nr. 831/1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

**Suma de... lei** este compusă din contravaloarea a **două facturi fiscale** înregistrate de societatea comercială în luna decembrie 2004, dar emise în anul 2005 - respectiv la 31 ianuarie 2005 și la 14 februarie 2005, ca și din alte cinci sume care reprezintă cheltuieli înregistrate de S.C. "..." S.A. în lunile martie 2004, iunie 2004, septembrie 2004 și decembrie 2004, pentru care nu s-au emis facturi fiscale nici până la data controlului (12.04.2005), cu o întârziere deci de peste un an pentru suma de... lei înregistrată în luna martie 2004 (servicii audit).

În actul de control se menționează că suma de... lei va deveni cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal la data primirii facturilor fiscale de la prestatori, dată la care societatea comercială își va regulariza și impozitul pe profit stabilit suplimentar.

Prin contestatia formulată S.C. "..." S.A. **contestă obligațiile suplimentare de plată privind impozitul pe profit** stabilite la inspectia fiscală din **12 aprilie 2005**, considerând că organele fiscale de inspectie **au apreciat în mod nelegal ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu redevențele și serviciile prestate înregistrate în contabilitate la data efectuării acestora** - conform contractelor încheiate cu furnizorii săi.

Astfel, **contestatoarea nu este de acord cu măsura organelor de inspectie fiscală** prin care acestea **au stabilit că deductibilitatea cheltuielilor poate fi acordată numai la data emiterii facturilor fiscale** de către prestatori.

**Legislația în vigoare** privind **impozitul pe profit** aferent perioadei în care **au fost deduse cheltuieli** în sumă de... lei, respectiv **iulie 2003 - decembrie 2004**, prevede următoarele cu privire la **deductibilitatea cheltuielilor**:

a) - **Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit**, (în vigoare de la data de 1 iulie 2002 și până la data de 31 decembrie 2003):

**"[...] Art. 9. - (1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt de deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.**

**[...] (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:**

**[...] j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;**

b) - **H.G. nr. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit:**

**"9.11. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare. [...]."**

c) - **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, (în vigoare de la data de 1 ianuarie 2004):

**"[...] Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.**

**[...] (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;**

d) - **H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

**“Codul fiscal:**

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;

**Norme metodologice:**

44. Înregistrările în evidenta contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare. [...].”

e) - **H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:**

**“Art. 1. - (1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.**

**(2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie.”**

În **Anexa nr. 1A** la **H.G. nr. 831/1997** la poziția 3 sunt înscrise **“Factura fiscală 14-4-10/A și Factura 14-4-10/aA”**, precizându-se următoarele privitor la funcțiunea acestor formulare cu regim special de înscriere și de numerotare:

**“[...] 1. Serveste ca:**

- **document** pe baza căruia se întocmeste instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;  
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;  
- document de încărcare în gestiunea primitorului;  
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.**

**[...] 3. Cercul:**

**[...] \* la cumpărător:**

- [...];  
- **la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate ([...]).”**

\* - **Coroborând prevederile legale, mai sus citate, cu sustinerile contestatoarei și cu cele consemnate în Raportul de inspecție fiscală din 12 aprilie 2005, organul de soluționare a contestației stabilește următoarele:**

\* - **Verificând perioada 1 iulie 2003 - 31 decembrie 2004, organele de inspecție fiscală au constatat înregistrarea unor cheltuieli de exploatare înainte de data emiterii de către furnizorii S.C. “...” S.A. a documentelor justificative, respectiv a facturilor fiscale.**

Analizând o parte din xerocopiile după **facturile fiscale** anexate la Raportul din 12.04.2005, **primite de societatea comercială după data înregistrării în contabilitate, aceste cheltuieli reprezintă:**

1) - **Factura fiscală** seria... nr. .../23 ianuarie 2004 - **“Întretinere rețea structurată...”** emisă de S.C. “...” SRL, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. “...” S.A. în luna **decembrie 2003;**

2) - **Factura fiscală** seria... nr. .../02 februarie 2004 - **“Cheltuieli card...”** emisă de S.C. “...” SRL, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. “...” S.A. în luna **decembrie 2003;**

3) - **Factura fiscală** seria... nr. .../10 mai 2004 - "**Servicii de audit la 31.12.2003 conform contract... - a doua transă USD...**" emisă de S.C. "..." SRL Bucuresti, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. "..." S.A. în luna **decembrie 2003** cu suma de... lei (conform Anexei nr. ...la Raport);

4) - **Factura fiscală** seria... nr. .../28 ianuarie 2005 - "**Servicii de audit la 31.12.2004 întocmit în conformitate cu OMF 94/2001 și 1827/2003 conform contract... - prima transă USD...**" emisă de S.C. "..." SRL Bucuresti, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. "..." S.A. în luna **martie 2004** cu suma de... lei (conform Anexei nr. ... la Raport);

5) - **Factura fiscală** seria... nr. .../31 ianuarie 2005 - "**Recuperare chelt.conf.Anexa...**" emisă de S.C. "..." SRL, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. "..." S.A. în luna **decembrie 2004** cu suma de... lei (conform Anexei nr. ...la Raport);

6) - **Factura fiscală** seria... nr. .../14 februarie 2005 - "**Onorariu ...% trim IV/2004 cf.ct .../10.01.03**" emisă de S.C. "..." SRL, în valoare de... lei (fără TVA) - **înregistrată în contabilitatea** S.C. "..." S.A. în luna **decembrie 2004**;

.....  
\* - **Societatea comercială contestatoare motivează decalajul dintre data înregistrării cheltuielilor în contabilitate și data emiterii facturilor fiscale de către furnizorii săi prin faptul că are încheiate cu aceștia contracte economice** (de închiriere, de prestări servicii, de asistentă și consultantă, de colaborare, de audit financiar etc.) **pe care le-a considerat documente justificative valabile** în vederea deducerii și înregistrării pe costuri.

Astfel, S.C. "..." S.A. **consideră că are dreptul legal de a reflecta în contabilitate operațiunile pentru care a încheiat aceste contracte - la data efectuării lor efective - și nu la data la care sunt emise facturile fiscale** de către partenerii săi de afaceri, așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

Din **xerocopiile contractelor economice** anexate la dosarul contestație, referitor la **pretul serviciilor achiziționate** de S.C. "..." S.A. , rezultă:

- **CONTRACT DE PRESTĂRI SERVICII Nr. ... din data de 30.01.2000** încheiat cu S.C. "..." S.R.L. :

**"[...] Art. 5 Pretul serviciilor**

*Pentru serviciile asigurate/prestate în baza prezentului contract, Părțile vor emite facturi, ce vor cuprinde fie cota-corespunzătoare serviciilor prestate/asigurate și facturare de tert, fără nici un adaos, fie cota corespunzătoare din costurile cu salarii și alte costuri suportate de una dintre părți în efectuarea serviciilor către cealaltă parte.*

*Facturile astfel emise vor fi plătite în termen de 30 de zile de la data primirii acestora de către fiecare Parte, în contul celeilalte Părți. [...]."*

.....  
- **CONTRACT Nr. .../10.01.2003** încheiat cu S.C. "..." S.R.L. :

**"[...] (5) Cu privire la informațiile la care... va dobândi acces în baza acestui Contract,...** își asumă anumite obligații și consimte să plătească firmei... taxa de **trei la sută (3%) din totalul vânzărilor nete** al produselor fabricate de... și vândute..., unde vânzările nete se definesc ca valoarea totală facturată a unor asemenea produse de către... firmei..., minus retururile de marfă și reducerile din cursul anului fiscal. Anul fiscal va fi cel calendaristic, folosindu-se calendarul Gregorian și se va divide mai departe în trimestre fiscale, încheindu-se la data de 31 martie, 30 iunie, 30 septembrie și 31 decembrie. Toate taxele se vor plăti în patru (4) rate trimestriale, fiecare într-un interval de o lună calendaristică de la expirarea trimestrului fiscal căruia îi corespund taxele respective.

**(6) Taxele prevăzute în paragraful anterior (5) nu conțin TVA. [...]"**

- **CONTRACT AUDIT .../5.01.2004** încheiat cu S.C. "..." SRL Bucuresti:

**"[...] Onorarii**

Onorariile noastre se calculează în funcție de timpul petrecut de personalul implicat și de parteneri și în funcție de nivelul de pregătire și gradul de răspundere al acestora. Pe baza celor de mai sus, estimăm că onorariul pentru serviciile descrise se ridică la ... USD.

Onorariile noastre, plătibile în lei românești ('ROL') la cursul de schimb pentru USD/ROL valabil la data plății, vor fi facturate și plătite după cum urmează:

**Facturare**

**Suma  
(USD)**

La începerea lucrărilor de teren ...

La emiterea raportului de audit asupra situațiilor financiare statutare ...

**[...]"**

.....  
- **CONTRACT Nr. .../1999** încheiat cu S.C. "..." S.R.L. Bucuresti:

**"[...] 5. Tarife**

[...] 5.2. **Plățile se vor factura** în prima zi a fiecărui trimestru pentru trimestrul anterior și trebuie achitate în termen de 10 zile de la data primirii facturii. [...]"

.....  
Astfel, în fiecare din contractele economice de mai sus, **s-a stabilit obligatia facturării serviciilor prestate**, rezultând că **documentele justificative în baza cărora beneficiarul putea înregistra în contabilitate cheltuielile respective sunt facturile fiscale emise și nu contractele economice.**

De altfel, **în unele situații**, conform **datelor consemnate** în **Anexa nr. ...** la Raportul de inspectie fiscală atacat **reprezentând sumele înregistrate în contabilitate și sumele înscrise în facturile fiscale emise ulterior, există diferențe** - în minus sau în plus - rezultând că, **la data înregistrării, aceste cheltuieli nu erau certe, ci au fost estimate** de S.C. "..." S.A. pe baza prevederilor contractuale.

Având în vedere că atât S.C. "..." S.A., cât și furnizorii emitenți ai facturilor fiscale ce au făcut obiectul inspectiei fiscale din 12 aprilie 2005, **sunt persoane impozabile, înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, trebuiau să respecte prevederile art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:**

**"Art. 155 - (1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligatia să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. [...].**

**(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată."**

Începând cu data de 1 ianuarie 2005, **alin. (2) al art.155 din Legea nr. 571/2003** - conform prevederilor **pct. 79 al art. I** din **O.G. nr. 83/2004** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin **Legea nr. 494/2004**, are următorul cuprins:

**"(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."**

.....  
**Coroborând** aceste prevederi cu cele stabilite prin **H.G. nr. 831/1997**, respectiv cu **funcțiunea de document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și cumpărătorului a serviciilor prestate pentru factura fiscală cod 14-4-10/A**, rezultă că S.C. "..." S.A. **trebuia să înregistreze în contabilitate serviciile prestate de furnizorii săi la data la care aceștia au emis facturile fiscale**, indiferent de explicațiile înscrise de emitent în **coloana 1 "Denumirea produselor sau a serviciilor"** a facturii fiscale, sau să înregistreze cheltuielile cu serviciile prestate la data la care vor fi emise facturile.



Astfel, **în mod eronat** societatea comercială contestatoare **a considerat drept documente justificative contractele economice pentru înregistrarea cheltuielilor de exploatare în evidenta contabilă, înainte ca furnizorii săi să emită facturile fiscale**, conform **obligatiilor legale pe care le aveau** (mai sus citate).

În ceea ce privește **sustinerea din contestatie** potrivit căreia înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate s-a făcut tinându-se cont de **principiul independentei exercitiului** și de **conceptul contabilității de angajament** prevăzute de **Ordinul M.F.P. nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate**, suntem de acord cu această susținere, însă **respectarea acestui principiu și a acestui concept trebuie să se facă în concordanță cu respectarea și a celorlalte prevederi**, în cazul de față **cu înregistrarea veniturilor, respectiv a cheltuielilor** aferente serviciilor prestate **la momentul emiterii facturii fiscale - conform legii**.

De asemenea, este adevărată afirmația societății comerciale contestatoare precum că există și alte documente justificative pe lângă factura fiscală, însă, **în cazul serviciilor prestate factura este singurul document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate** (atât a furnizorului, cât și a cumpărătorului) a veniturilor, respectiv cheltuielilor - conform prevederilor **H.G. nr. 831/1997, anexa 1A**, din care am citat mai sus.

În plus, **Ordinul M.F. nr. 425/1998 pentru aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora** (publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 391 bis/15.10.1998), **nu conține în Nomenclatorul privind modelele registrelor și formularelor contabile tipizate, comune pe economie, care nu au regim special** (Secțiunea I pct.A) **și formularul de contract folosit de S.C. "...” S.A. pentru înregistrarea cheltuielilor rezultate din serviciile prestate de terți**.

Din cuprinsul **Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate** - aprobate prin **Ordinul M.F.P. nr. 94/2001, Capitolul I, Secțiunea 1, pct. 1.3.:**

**"1.3. - Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precum și celorlalte prevederi legale referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor privind activitatea financiară și contabilă<sup>1)</sup>, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

[...].

<sup>1)</sup> Aceste prevederi sunt cuprinse în Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 [...], în ordinele ministrului finanțelor date în aplicarea acesteia, precum și în Normele metodologice [...] aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 425/1998.”;

rezultă că **documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate sunt numai cele cuprinse** ori în **H.G. nr. 831/1997**, ori în **Ordinul M.F. nr. 425/1998**, iar **formularul de contract nu este inclus în nici unul din aceste acte normative**.

Rezultă astfel că, **în mod corect și legal**, la inspectia fiscală din 12 aprilie 2005 s-a procedat **la acordarea deductibilității fiscale pentru cheltuielile înregistrate în contabilitate numai la data la care s-au emis facturile fiscale de către prestatori**, acestea fiind **singurele documente justificative** care atestă faptul că **cele stabilite prin contractele economice încheiate au fost și realizate**, drept pentru care contestatia urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**IV. - Concluzionând analiza contestatiei formulată de Societatea Comercială "...” S.A., județul Prahova**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .../13.04.2005 emisă de Activitatea de

Control Fiscal Prahova, în conformitate cu prevederile alin.(1) al art. 185, coroborate cu cele ale art. 102 alin. (3) din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

**D E C I D E :**

1. - **Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de... lei - din care:**

- **diferență suplimentară la impozitul pe profit ..... lei;**
- **dobânzi calculate, aferente acestei diferențe ..... lei;**
- **penalități de întârziere calculate, aferente acestei diferențe ... lei.**

2. - În conformitate cu prevederile alin.(2) al art. 187 din O.G. nr. 92/2003, republicată și ale alin. (1) al art. 11 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată - în termen de 6 (șase) luni de la data primirii acesteia - la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**