

DECIZIA NR. 256

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre Directia Generala a Finantelor Publice- Activitatea de Inspecție Fiscala, cu adresa, asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportului de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire a acesteia si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I.SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala, motivand astfel:

Organele de inspectie fiscala au procedat la o reverificare a impozitului pe profit aferent perioadei 01.01.2000-31.12.2003, urmare a desfiintarii Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala, conform pct.1 din Decizia emisa de ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiei.

A.Societatea contestatoare considera ca actul administrativ fiscal este nelegal, fiind intocmit cu incalcarea prevederilor legale pentru urmatoarele motive de procedura si anume:

1) Organul de control nu a respectat prevederile legale in materia prescriptiei extinctive

Societatea sustine ca, intrucat inspectia fiscala a inceput la data de 27.09.2009, organul de inspectie fiscala avea dreptul sa stabileasca obligatii fiscale pe perioada 2000-2004 ci numai dupa data de 01.01.2004.Conform prevederilor art.90, art. 91 si art.92 alin.(2) din Codul de procedura fiscala nu se putea emite decizie de impunere cu privire la o perioada anterioara pentru care dreptul de a lua o astfel de masura era prescris.

Sustine faptul ca sumele cuprinse in decizia de impunere sunt aferente unor operatiuni care au avut loc in :

-februarie 2000, pentru care termenul de prescriptie a expirat in februarie 2005

-martie 2000 pentru care termenul de prescriptie a expirat in martie 2005

-aprilie 2000 pentru care termenul de prescriptie a expirat in aprilie 2005, deci cu cinci ani inainte de emiterea deciziei de impunere care face obiectul prezentei contestatii.

2.De asemenea, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.213 alin.(2) din Codul de procedura fiscala deoarece organele de inspectie fiscala nu puteau sa creeze, urmare a reverificarii dispuse de organele de inspectie fiscala, o situatie mai grea contribuabilului decat cea stabilita prin primul act de control.

Astfel, societatea arata faptul ca in anul 2005, organele de inspectie fiscala in urma controlului efectuat pe perioada 1999-2004 au emis proces verbal. Acest proces verbal a fost contestat in termenul legal iar in data de 20.07.2006 , Directia Generala a Finantelor Publice a dispus desfiintarea acestuia, urmand sa se efectueze un nou control pentru aceeasi perioada si aceleasi impozite.

Urmare a verificarii s-a creat o situatie mai grea societatii deoarece sumele stabilite cu titlu de impozit pe profit prin decizii de impunere au fost mult mai mari si anume:

- procesul verbal s-a stabilit impozit pe profit
- raportul de inspectie fiscala s-a stabilit impozit pe profit
- raportul de inspectie fiscala s-a stabilit impozit pe profit

Societatea contestatoare sustine ca au fost incalcate prevederile art.213 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, motiv pentru care solicita sa se constate nelegalitatea actului de control si sa se dispuna desfiintarea deciziei de impunere.

3. Cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale, in perioada 27.10.2010-28.02.2011, societatea contestatoare sesizeaza ca nelegale urmatoarele aspecte:

-Modul de desfasurare a inspectiei fiscale s-a facut cu incalcarea grava a drepturilor conferite de art.9 din Codul de procedura fiscala.

Pe parcursul derularii inspectiei fiscale, inspectorii au primit informatiile solicitate pentru a stabili in mod corect si concret starea de fapt fiscala atat de la reprezentantul legal al societatii cat si reprezentantii firmei de contabilitate care au oferit explicatii si documente la intrebarile puse de inspectorii fiscali. La fiecare punct rejudicat inspectorii au afirmat ca au inteles si ca isi insusesc documentele prezentate si punctul de vedere al reprezentantilor societatii insa in raportul de inspectie fiscala (pag.10,11,18,30) acestia sustin opusul parerilor exprimate verbal.

-neexercitarea drepturilor stabilite de art.49 din Codul de procedura fiscala

Inspectorii fiscali aveau dreptul sa solicite informatii suplimentare in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, putand solicita o defalcare a cheltuielilor de transport respectiv a veniturilor din transport daca considerau ca datele avute la dispozitie sunt neconcludente.

B.Pe fondul cauzei, societatea contestatoare considera ca toate constatările organelor de inspectie fiscala sunt eronate, astfel:

1. Anul 2000

a) Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile pe perioada februarie 2000-noiembrie 2000 in baza facturilor emise de furnizori, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu au la baza documente justificative , societatea contestatoare sustine ca :

Organele de inspectie fiscala fac o grava confuzie intre SC X si SC S. Contestatoare sustine ca activitatea SC S a fost suspendata pana in data de 15.01.2006, astfel ca aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii.

Sustine ca societatea detine Contractul incheiat cu SC R iar pe aceste facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii contestatoare. Achizitiile in cauza reprezinta convorbiri telefonice efectuate de societate in acea perioada, fiind folosite in scopul realizarii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste achizitia de motorina , societatea contestatoare sustine ca aceasta achizitie a fost efectuata pentru desfasurarea activitatii societatii , pentru

mijloacele de transport din patrimoniul societatii si pentru cele inchiriate. Anexeaza Contractele de inchiriere pentru mijloacele de transport si licenta de transport executie. (anexa1).

Astfel, solicita admiterea contestatiei pentru cheltuielile nedeductibile fiscal si recalcularea impozitului pe profit pe anul 2000.

b) Cu privire la cheltuielile reprezentand contravaloare prestari servicii, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC A considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala pe motiv ca serviciile nu au fost prestate si nu au fost prezentate documente justificative, societatea sustine ca:

-SC A a fost contactata pentru a obtine autorizatiile de comisionar in vama pe langa birourile din tara, incheindu-se Contractul de prestari servicii al carui obiect este prevazut la art.2.1 lit.e).

Societatea sustine ca serviciile au fost prestate, lucru demonstrat de obtinerea autorizatiilor de comisionar in vama, iar prestatorul a fost remunerat pentru intocmirea documentatiei si nu pentru garantarea obtinerii acestora.

Societatea sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala autorizatiile de comisionar obtinute conform Regulamentului de aplicare al Codului Vamal precum si documentatia intocmita pentru punctul de lucru B.

Arata faptul ca pe fiecare factura emisa furnizorul a in scris punctul de lucru pentru care a intocmit documentatia.

Astfel, solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor si reclacularea impozitului pe profit.

c) Cu privire la cheltuielile cu transportul de marfuri, considerata ca nedeductibila fiscal de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca:

Organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibila fiscal suma reprezentand diferenta intre contul 704 "Venituri din prestari servicii" si conturile 624 "Cheltuieli cu transportul" si 6012 "Cheltuieli cu combustibilul", pentru ca nu ar fi aferenta realizarii veniturilor.

Pe anul 2000, organele de inspectie fiscala au luat in considerare doar veniturile inregistrate in conturile 704.1 si 704.2 si cheltuielile de transport inregistrate in conturile 624 "cheltuieli cu transportul" si 6012 "cheltuieli cu combustibilul", fara a lua in considerare si veniturile inregistrate in contul 708 "Transport intern conform DVI".

Societatea sustine ca a explicat organelor de inspectie fiscala modul de inregistrare in contabilitate a veniturilor, si anume:

-in contul 704.1 "Transport intern (benef. roman)" au fost inregistrate veniturile scutite cu drept de deducere pentru beneficiarii din Romania inclusiv intocmirea Declaratiilor vamale de export pentru clientii interni.

-in contul 704.2 "Transport extern (benef. extern)" au fost inregistrate veniturile scutite cu drept de deducere pentru care beneficiarul este din afara Romaniei.

-in contul 708 "Transport intern conform DVI" au fost inregistrate veniturile din transport intern facturat cu TVA, intocmire DVI +manipulare, deci toate serviciile prestate pe parcurs intern pana la punctul de destinatie dupa ce marfurile au fost vamuite.

Sustine faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au solicitat o situatie prin care sa detalieze care sunt sumele de cheltuieli de transport refacturate clientilor si inregistrate in acest cont.

Depune la dosarul contestatiei facturile din iulie 2000 pe care este mentionat "transport intern" sustinand ca acestea au fost inregistrate in contul 708 si ca au fost prezentate organelor de inspectie fiscala.

Totodata, sustine faptul ca in contul 624, pe langa cheltuielile de transport au fost inregistrate si cheltuielile inscrise in facturile externe reprezentand servicii de transport, servicii de asigurare, manipulare pe teritoriu strain, depozitare si vamuire; spre exemplu factura emisa de furnizorul W iar cheltuiala a fost refacturata clientului SC L ; factura externa transmisa catre W iar fiecare pozitie din aceasta factura a fost refacturata catre clientii interni in conformitate cu Regimul vamal.

Sustine ca societatea nu inregistreaza pierdere din exploatare si mai ales din activitatile de transport, pentru ca astfel nu s-ar justifica scopul crearii acestei activitati.

Prin urmare, societatea solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor.

d) Cu privire la cheltuielile cu provizioanele, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu a fost prezentata o situatie cu date concrete de calcul a provizionelor, acestea fiind constituite peste limita legala, societatea isi motiveaza contestatia astfel:

Provizioanele au fost constituite conform prevederilor H.G. nr.335/1995 si nu a depasit limita prevazuta de lege.

La 31.12.2000, societatea a efectuat urmatoarele inregistrari contabile(anexa6):

476"Diferente de conversie-activ"=401"Furnizori conversie"

476"Diferente de conversie-activ"=462"Creditori diversi conversie"

476"Diferente de conversie-activ"=519.1"Credit TS conersie"

476"Diferente de conversie-activ"=167"Afin leasing"

476"Diferente de conversie-activ"=1687"Dobanda Afin"

411"Clienti conversie" =477"Diferente de conversie-pasiv"

La 31.12.2000, societatea inregistreaza in soldul contului 476"Diferente de conversie-activ" suma reprezentand reevaluarea datoriilor catre furnizori, furnizorii de leasing si banci la cursul valutar pentru 31.12.2000 publicat de BNR.

In contul 477"Diferente de conversie-pasiv" a fost inregistrata reevaluarea creantelor la cursul valutar din 31.12.2000.

Diferenta reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar si poate fi dedusa in conformitate cu prevederile art.1 din H.G. nr.335/1995.

Societatea sustine ca a constituit provizion doar in limita sumei de .. care este sub limita deductibilitatii fiscale stabilita, astfel ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.4 lit.f) din O.G. nr.70/1994, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si considerarea ca deductibila fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu provizioanele.

2. Anul 2001

a) Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu au la baza documente justificative , societatea contestatoare sustine ca: Organele de inspectie fiscala fac o grava confuzie intre SC X si SC S. Contestatoare sustine ca activitatea SC S a fost suspendata pana in data de 15.01.2006, astfel ca aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii.

Sustine ca detine Contractul incheiat cu R iar pe aceste facturi au fost inscise datele de identificare ale societatii contestatoare. Achizitiile in cauza reprezinta convorbiri telefonice efectuate de societate in acea perioada, fiind folosite in scopul realizarii de venituri impozabile.

Astfel, solicita admiterea contestatiei pentru cheltuielile nedeductibile fiscal si recalcularea impozitului pe profit pe anul 2001.

b) Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza a 4 facturi emise de SC I, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu au fost prezentate facturile in original, societatea contestatoare motiveaza contestatia astfel:

-Contractul si facturile fiscale in original au fost ridicate de catre organele de cercetare penala, lasand xerocopiile acestor documente.

-furnizorul a actionat societatea in judecata pentru neplata facturilor in cauza iar prin Sentinta din sedinta publica, instanta a stabilit in sarcina societatii noastre suma de plata aferenta serviciilor prestate conform Contractului de prestari servicii .

Societatea contestatoare considera ca toate conditiile pentru deducerea cheltuielilor sunt indeplinite si solicita acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor.

c) Cu privire la cheltuielile cu provizioanele considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu a fost prezentata o situatie cu date concrete de calcul a provizionelor, acestea fiind constituite peste limita legala, societatea isi motiveaza contestatia astfel:

Provizioanele au fost constituite conform prevederilor H.G. nr.335/1995 si nu a depasit limita prevazuta de lege.

La 31.12.2001, societatea a efectuat urmatoarele inregistrari contabile(anexa6):

476"Diferente de conversie-activ"=401"Furnizori conversie"

476"Diferente de conversie-activ"=462"Creditori diversi conversie"

476"Diferente de conversie-activ"=167"Afin leasing"

476"Diferente de conversie-activ"=1687"Dobanda Afin"

411"Clienti conversie" =477"Diferente de conversie-pasiv"

La 31.12.2001, societatea inregistreaza in soldul contului 476"Diferente de conversie-activ" suma reprezentand reevaluarea datoriilor catre furnizori, furnizorii de leasing si banci la cursul valutar pentru 31.12.2001 publicat de BNR.

In contul 477"Diferente de conversie-pasiv" a fost inregistrata reevaluarea creantelor la cursul valutar din 31.12.2001.

Diferenta reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar si poate fi dedusa in conformitate cu prevederile art.1 din H.G. nr.335/1995.

Societatea sustine ca a constituit provizion doar in limita deductibilitatii fiscale , astfel ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.4 lit.f) din O.G. nr.70/1994, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si considerarea ca deductibila fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu provizioanele.

3.Anul 2002

1.Cu privire la cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC E , considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal pe motiv ca nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea serviciilor, societatea prezinta urmatoarele argumente:

In conformitate cu contractul incheiat , prestatorul de servicii s-a ocupat de identificarea de noi clienti si de pregatirea documentatiei de vamuire si punerea la dispozitie a marfurilor pentru reprezentantul societatii, astfel incat aceasta sa poata fi vamuita in conformitate cu regulamentul vamal.

Furnizorul a mentionat pe fiecare factura emisa Declaratia vamala de import pentru care a prestat serviciile mentionate mai sus.

In conditiile in care societatea detine documentele justificative prevazute de art.18 din O.G. nr.3/1992 si art.19 din OUG nr.17/2000 si ca achizitiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile, solicita admiterea contestatiei si acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor.

2.Cu privire la cheltuielile , inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC O in perioada februarie-martie 2002, considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal pe motiv ca nu au fost prezentate documente care sa probeze realitatea serviciilor, societatea prezinta urmatoarele argumente:

SC O a fost o societate care a prestat servicii in conformitate cu contractul incheiat intre parti, obiectul contractului fiind prezentat la art.2.1 ;it.b) din contract.

Astfel, societatea prestatoare a identificat clienti noi pentru prezentarea in vama a marfurilor importate/exportate de acestia. Avand in vedere ca SC X detine autorizatia de comisionar vamal si nu putea efectua altcineva vamuirea, facturile fiscale pentru serviciile prestate clientilor au fost emise de SC X, in conformitate cu prevederile art.95 din H.G. nr.1114/2001 pentru aprobarea regulamentului de aplicare a Codului Vamal.

Prestatorul de servicii si-a indeplinit obligatiile contractuale astfel ca a emis facturi fiscale pe care a mentionat in mod expres clientii identificati si declaratia vamala intocmita de acestia si prezentata de SC X in vama.

Astfel, societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile prestate de SC O.

3.Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC F, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu detine documente justificative, societatea contestatoare sustine ca prestarile de servicii reprezentand deratizare s-au realizat la punctul de lucru din Bucuresti .

Lucrarile de deratizare s-au realizat in baza comenzilor intocmite, care tin loc de contract.

Ataseaza in sustinere factura insotita de referatul intocmit de personalul societatii de la punctul de lucru procesul verbal de receptie intocmit cu prestatorul serviciilor de deratizare.

Solicita admiterea contestatiei cu privire la cheltuielile de deratizare.

4. .Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC R, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu detine documente justificative care sa probeze prestarea efectiva a serviciilor, societatea contestatoare sustine ca:

SC R a furnizat societatii programul de intocmire a FAZ-urilor necesare desfasurarii activitatii de transporturi.La finalizarea instalarii programului, societatea a incheiat un proces verbal cu prestatorul .

Societatea mentioneaza ca nu a incheiat contract cu prestatorul dar depune copia comenzii intocmita si comunicata societatii prestatoare, considerand constatarea organelor de inspectie fiscala ca fiind eronata.

Astfel, solicita admiterea contestatiei pentru aceasta cheltuiala.

5. Cu privire la cheltuielile cu provizioanele considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe motiv ca nu a fost prezentata o situatie cu date concrete de calcul a provizionelor si nu s-au prezentat documente din care sa rezulte distinct miscarile pe fiecare tip de tranzactie in parte, societatea isi motiveaza contestatia astfel:

La data de 01.12.2002 au fost convertite toate sumele exprimate in alte valute in euro deoarece celelalte valute incetau sa mai existe ca urmare a adoptarii monedei unice europene.

La data de 31.12.2002, societatea a procedat la reevaluarea datoriilor si creantelor la cursul de schimb valutar valabil la inchiderea exercitiului financiar, publicat de Banca Nationala.

In urma reevaluarii diferentele de conversie activ rezultate in urma evaluarii datoriilor, diferentele de conversie activ au fost mai mari decat diferentele de conversie pasiv rezultand pierdere neta din diferente de curs valutar.

Anexeaza in sustinere fisa contului 476 "Diferente de conversie activ", fisa contului 477 "Diferente de conversie pasiv", fisa contului 151 "Provizioane diferite curs valutar", fisa de calcul a reevaluarilor si solicita admiterea la deductibilitate a cheltuielilor in cauza.

4. Anul 2003

a) Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii prestate, emise de SC in perioada martie - octombrie 2003, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala pe motiv ca societatea nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor iar facturile nu au in scris contractul in baza caruia au fost emise, societatea prezinta urmatoarele argumente:

Furnizorul a pus la dispozitia societatii documentatia in format electronic.

Anexeaza la dosar copia contractului de prestari servicii si copiile proceselor verbale de predare a lucrarilor si solicita admiterea contestatiei cuprivire la deductibilitatea cheltuielilor .

b) Cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii, emise de B considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscal pe motiv ca nu au fost prezentate documente din care sa rezulte necesitatea efectuarii acestor lucrari, societatea isi motiveaza contestatia astfel:

Organele de inspectie fiscala au retinut gresit ca utilizarea spatiului s-a facut incepand cu anul 2002. In aceasta locatie si-a desfasurat activitatea Directia Generala a Vamilor incepand cu anul 1999, conform contractului de inchiriere anexat.

Chiar daca procesul verbal de receptie finala care a stat la baza declararii constructiei si intabularii acesteia s-a intocmit la 31.12.2001, cladirea in cauza a fost data in folosinta din anul 1998.

Contestatoarea sustine ca, in perioada 1999-2007, in aceasta cladire a fost sediul Vamii. Aici au functionat ca si comisionari vamali pe langa societatea noastra

si alte societati avand fiecare biroul sau si clientii sai. In cladire au intrat sute de mii de oameni datorita volumului mare de importuri/exporturi. In curtea cladirii au intrat zeci de mii de camioane de tonaj greu iar datorita vibratiilor componentele usoare ale cladirii au suferit avarii. In aceste conditii cladirea a avut nevoie de intretinere si reparatii pentru ca anumite parti ale sale nu au rezistat.

Societatea sustine ca a prezentat organelor de inspectie fiscala contractele incheiate cu prestatorii de servicii.

In sustinerea contestatiei societatea prezinta facturile emise de furnizorii de servicii, situatiile de lucrari, avizele de insotire a marfurilor- cu materialele achizitionate de prestatori conform contractelor.

Societatea contestatoare sustine ca la cladirea in cauza s-au efectuat reparatii, inlocuiri de pereti falsi si izolatii , lucrari care datorita utilizarii intensive s-au deteriorat si care reprezinta in fapt cheltuieli de intretinere si nu investitii cum sustine organul de control.

Astfel, societatea contestatoare solicita anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala si acordarea deductibilitatii cheltuielilor.

c) Cu privire la cheltuielile cu combustibilul achizitionat de la SC I , considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala, societatea sustine ca:

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile, aferente facturilor de achizitie combustibil de la SC I, pentru un numar de 13 facturi, pe motiv ca exista neconcordanțe între facturile emise, numele soferilor inscrise in borderourile atasate si numele soferilor inscrise in bonurile de casa emise de furnizor.

Faptul ca facturile in cauza nu contin centralizatoarele aferente nu constituie un motiv legal ca organele de inspectie fiscala sa considere cheltuiela nedeductibila fiscal in conditiile in care societatea detine toate deconturile de deplasare ale angajatilor care au alimentat cu combustibil .

Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca a avut mici divergente cu furnizorul de combustibil , care s-au solutionat de Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert, prin emiterea Hotararii , obligand societatea la plata pretului , conform expertizei contabile realizata in cauza.

Considera ca organele de inspectie fiscala nu si-au exercitat rolul activ conform art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si ca societatea nu a incalcat prevederile art.9 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Societatea contestatoare sustine ca are dreptul la deducere TVA aferenta celor 13 facturi de achizitie combustibil, so solicita recalcularea impozitului pe profit pe anul 2003 precum si a majorarilor de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit.

d) Cu privire la cheltuielile cu serviciile de reparatii inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare piese de schimb, emise de SC C, respinse la deductibilitate de organele de inspectie fiscala intrucat au fost prezentate doar copiile facturilor neexistand alte documente justificative, societatea isi motiveaza contestatia astfel:

Cu facturile emise de SC C s-au achizitionat piese de schimb pentru un mijloc de transport al societatii, avariat in urma unui accident.

Societatea sustine ca originalele facturilor au fost depuse la Societatea de Asigurari (fapt dovedit de semnatura si stampila in original a societatii de asigurare) in vederea incasarii despagubirii ,lucru care s-a intamplat in luna noiembrie 2003.

Astfel, societatea solicita anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala si incadrarea cheltuielilor ca si cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

e) Cu privire la cheltuielile din dobanzi si pierderile nete din diferente de curs valutar, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare solicita recunoasterea deductibilitatii acestor cheltuieli sustinand ca echipa de control a aplicat eronat prevederile art.10 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, intrucat face parte din categoria operatiunilor exceptate.

Invoca in sustinere prevederile art.3, art.19 din O.G. nr.51/1997 si pct.10.1 din H.G. nr.859/2002 privind instructiunile de calcul al impozitului pe profit si sustine ca beneficiaza de deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu dobanzile conform art.10 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, fara a se aplica limitarile prevazute la alin.(1) -(3) , motiv pentru care solicita anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala si admiterea la deductibilitate a cheltuielilor.

C) Referitor la majorarile de intarziere, penalitatile aferente impozitului stabilit suplimentar de plata, societatea sustine ca in virtutea principiului de drept" accessorium sequitur principale" aceste accesorii nu vor mai fi datorate in cazul in care se va constata nelegalitatea actului administrativ fiscal prin care a fost stabilita obligatia de plata.

II. Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Brasov-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului, impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit de plata.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, respectiv cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal si totodata impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, pe perioada 2000-2003, rezulta urmatoarele:

1.Pe anul 2000, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar, astfel:

a)Referitor la suma inregistrata pe cheltuieli deductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada februarie -noiembrie 2000, SC X a inregistrat in conturile 626"Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", 611"Chetuieli cu intretinere si reparatii", 6012"Cheltuieli privind combustibilul", 6014"Cheltuieli privind piesele de schimb" cheltuieli in baza unui numar de 12 facturi fiscale emise societati catre SC S.

S-a constatat ca SC X si SC S sunt firme diferite si au sediul social declarat la aceasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I.

Avand in vedere faptul ca facturile inregistrate in contabilitatea SC X au inscrise la rubrica "cumparator" SC S , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, considerand operatiunea ca fiind inregistrata fara a avea la baza un document justificativ, in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4, 6 din

O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

b) Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

In cursul trimestrului I 2000, SC X a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii conform emise de SC A .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au inscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, contractul in baza caruia au fost prestate si nu au anexate documente justificative care sa dovedesca prestarea serviciilor.

Reprezentantul legal al societatii a sustinut ca aceste servicii au constat in pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali autorizati de D.G.V., conditie ceruta de Regulamentul Vamal al Romaniei si Codului Vamal precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru in gasirea de personal, pregatirea si testarea lui, identificarea de spatii de birouri si depozite pe langa birourile vamale unde societatea a functionat ca si comisionar in vama in conditiile prevazute de Codul si Regulamentul Vamal al Romaniei precum si obtinerea Autorizatiei de functionare in calitate de comisionar in vama pe langa Birourile Vamale.

Legat de serviciile prestate de SC A, societatea contestatoare a prezentat organelor de inspectie fiscala doar cele trei facturi si Contractul de prestari servicii, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit intrucat societatea nu a facut dovada ca serviciul a fost prestat si cheltuiala a fost efectuata in vederea realizarii de venituri.

c)Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, din raportul de inspectie fiscala contestat, rezulta:

In urma verificarilor efectuate in anul 2000, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile realizate din transportul de marfuri sunt mai mici decat cheltuielile cu transportul si cheltuielile cu combustibilul.

Din discutiile purtate cu reprezentantul legal al societatii a reiesit faptul ca in cheltuielile de transport sunt cuprinse si alte cheltuieli(tarife de transport pe parcurs extern, manipulare, depozitari, asigurare, vamuri in strainatate) si o parte de veniturile din transport sunt inregistrate in contul 708 , insa societatea nu a prezentat o situatie clara, analitica din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare, inregistrate in contul cheltuielilor de transport si care este valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708"Transport intern intocmire DVI" din totalul veniturilor inregistrate in acest cont , in vederea stabilirii corecte a cheltuielilor si veniturilor realizate din activitatea de transport.

SC X nu a prezentat nicio situatie prin care sa detalieze care sunt sumele de cheltuieli de transport refacturate si inregistrate eronat in alte conturi de venituri care este valoarea corecta a acestor venituri aferente activitatii de transport international de marfuri.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma este nedeductibila fiscal intrucat nu s-a putut face dovada faptului ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri.

d) In luna decembrie 2000, SC X a inregistrat provizioane pentru riscuri si cheltuieli pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing .Societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care sa rezulte ca pierderea neta din diferente de curs valutar aferenta creantelor si datoriiilor in valuta la 31.12.2000, in conformitate cu prevederile H.G. nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare.

Astfel, conform prevederilor art.4 alin.1, 4, 6 lit.f) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea si completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit s-a stabilit ca suma nu reprezenta pierdere neta din diferente de curs valutar si prin urmare este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2000 in conformitate cu prevederile art.2, art.5 si art.7 din O.G nr.70/1994 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile Legii nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii si au stabilit impozit pe profit suplimentar.

2.Pe anul 2001, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielisi au stabilit impozit pe profit suplimentar, astfel:

a)Organele de inspectie fiscala au constatat ca pe trimestru I 2001, SC X a inregistrat in contul 626"Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", cheltuieli in baza a doua facturi fiscale emise de SC R catre SC S.

S-a constatat ca, SC X si SC S sunt firme diferite si au sediul social declarat la aceasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I .

Avand in vedere faptul ca facturile inregistrate in contabilitatea SC X au inscrise la rubrica "cumparator" SC S , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4, 6 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, considerand operatiunera ca fiind inregistrata fara a avea la baza un document justificativ

b) In luna decembrie 2001, societatea contestatoare a inregistrat in contul 628"alte cheltuieli cu servicii executate de terti" cheltuieli in baza facturilor fiscale prezentate in copie xerox emise de SC I reprezentand contravaloare prestari servicii conform contract"

Obiectul contractului il constituie furnizarea de servicii de consultanta in afaceri, inclusiv prin efectuarea de sondaje si studii de piata in vederea dezvoltarii activitatii de transport international de marfuri.

In timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat documente justificative(situatii de lucrari) privind prestarea efectiva a acestor servicii in vederea realizarii de venituri.

In timpul inspectiei fiscale administratorul societatii a prezentat Concluziile scrise care au fost depuse la Tribunal in constituirea apararii in dosarul in care SC I in calitate de reclamanta sustine nerecuperarea creantelor de la SC X, in care s-a

specificat faptul ca "Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta".

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin./1, 4 si 6 lit.m) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile, aceste cheltuieli nefiind aferente realizarii de venituri.

Mai mult, societatea contestatoarea nu detine facturile si contractul de prestari servicii in original , precum si documentele justificative privind prestarea de servicii.

c) In luna decembrie 2001, SC X a inregistrat provizioane pentru pierdere neta din diferente de curs valutar aferente datoriilor si creantelor in valuta, pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing .Societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care sa rezulte pierderea neta din diferente de curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta inregistrata la 31.12.2001 , in conformitate cu prevederile H.G. nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare.

Astfel, conform prevederilor art.4 alin.1, 4, 6 lit.f) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea si completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit s-a stabilit ca suma nu reprezenta pierdere neta din diferente de curs valutar si prin urmare este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

d) In anul 2001, SC X a achizitionat doua autoturisme a caror valoare de achizitie a depasit suma de 12.000 euro , depasind astfel limita prevazuta de art.5 alin.(5) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, pentru calculul cheltuielilor cu amortizarea fiscala.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, cheltuieli ce dapasesc partea de amortizare prevazuta la art.5 alin.(5) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2001 in conformitate cu prevederile art.2, art.5 si art.7 din O.G nr.70/1994 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile Legii nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii si au stabilit impozit pe profit suplimentar.

Prin Declaratiile 100 depuse de societatea contestatoarea la A.F.P. in anul 2001, a fost declarat bugetului de stat impozit pe profit astfel ca diferenta ramasa de plata pe anul 2001 este de

3. Pe anul 2002, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar, astfel:

Semestrul I 2002:

a) Referitor la cheltuiala nedeductibila fiscal, inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC E:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in contul 628"alte cheltuieli cu servicii prestate" cheltuieli aferenta facturilor emise de SC E pentru care s-a prezentat un contract in copie ce prevede "acordarea de consultanta si gasirea de clienti in vederea efectuarii de formalitati vamale in Biroul Vamal ."

Aferent acestor servicii SC X nu a prezentat documente justificative prin care sa fie probata realitatea prestarii serviciilor facturate, astfel ca cheltuielile art.4

alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999.

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in lunile februarie si martie 2002, societatea a inregistrat in contul 628"alte cheltuieli cu servicii prestate" cheltuieli aferenta facturilor emise de SC O cu explicatia" consultanta pentru firmele..."

Societatea a prezentat in timpul controlului Contractul incheiat cu SC O avand ca obiect prospectarea pietei in domeniile de activitate ale beneficiarului, gasirea de noi clienti, negociari de tarife cu clientii noi adusi de prestator, actiuni de reprezentare ale beneficiarului in tara.

La cap.IV "Pretul contractului", la pct.4.1 sunt stipulate urmatoarele:

"Pretul prestatiei este de 80% din valoarea prestatilor de servicii incasate de catre beneficiar pentru prestatile efectuate catre clientii adusi de catre prestator ca urmare a obiectului de activitate al prezentului contract".

Facturile emise de SC O pentru SC X au inscrise la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor -"consultanta conform contract pentru firma ...perioada..." fara sa se faca o precizare privind natura serviciilor prestate pentru a da posibilitatea verificarii realitatii prestarii, a modului de evaluare a serviciilor prestate si fara sa fie mentionati clientii noi identificati.

Pe facturile emise de SC X catre diversi clienti sunt inscrise generic servicii prestate (ex:prestari servicii export la DVE) fara sa dea posibilitatea stabilirii unei legaturi cu serviciile prestate de SC O.

Referitor la serviciile prestate de SC O, reprezentantul legal al societatii contestatoare afirma faptul ca pe parcursul derularii contractului societatea prestatoare a identificat noi clienti pentru prezentarea in vama a marfurilor importate/exportate de acestia .

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa ca aceste servicii au fost prestate ca urmare a derularii contractului incheiat cu SC O si nu a atasat niciun fel de document justificativ privind modul de determinare a valorii serviciilor prestate.

Intrucat din Contractul prezentat in timpul inspectiei fiscale nu rezulta ca SC X urma sa achizitioneze servicii prestate de SC O in numele unor tertie societati, potentiali clienti, si ca valoarea acestor servicii a fost recuperata de la clienti prin refacturarea acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli in temeiul prevederilor art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999.

c) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal., din raportul de inspectie fiscala rezulta:

In lunile aprilie si mai 2002, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu serviciile prestate de terti in baza unui numar de 9 facturi fiscale care la rubrica"denumirea produselor sau serviciilor" au inscrisa mentiunea "prestari de servicii" fara sa fie mentionat contractul in baza carora aceste servicii au fost prestate si facturate si fara ca acestea sa fie descrise.

In timpul inspectiei fiscale partiale , societatea contestatoare sustine faptul ca SC F a efectuat servicii de deratizare la punctul de lucru.In sustinerea afirmatiei societatea contestatoare a prezentat o comanda, neconfirmata de catre prestatorul de servicii, din care nu reiese cantitatea serviciilor si perioada in care acestea au fost prestate, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate

cheltuielile in conformitate cu prevederile art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999.

d) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca acestea au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii fiscale emisa de SC R, fara a avea la baza un contract de prestari servicii sau alte documente.

In timpul inspectiei fiscale, societatea contestatoare afirma ca SC R a furnizat un program de intocmire a FAZ-urilor necesare desfasurarii activitatii de transporturi, program care se utilizeaza si in prezent. In sustinere, societate a prezentat o comanda privind implementarea unui program informatic de intocmire a FAZ-urilor si instruirea personalului si un proces verbal din care reiese ca s-a instalat un program informatic de intocmire a FAZ-urilor pe doua calculatoare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca factura fiscala emisa de SC R nu are anexate situatii privind numarul de personal instruit si nici perioada in care s-a desfasurat pregatirea iar in evidentele contabile ale SC X nu a fost inregistrata achizitia unui program informatic privind intocmirea FAZ-urilor asa cum prevede pct.2 alin.(51) din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991.

Intrucat societatea nu a facut dovada prestarii de servicii, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, in temeiul prevederilor art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999, H.G. nr.402/2000 coroborate cu prevederile pct.2 alin.(51) din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991.

Pe semestrul I 2002, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile mai sus enumerate si au recalculat profitul impozabil aferent semestrului I 2002, stabilind profit impozabil si impozit pe profit suplimentar in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din O.G. nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit si Legea nr.133/1999 cu completarile aduse prin OUG nr.297/2000.

Pe semestrul II 2002, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele pentru diferente de curs valutar la data de 31.12.2002, in conformitate cu prevederile art. 9 alin.(7) lit.d) din legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.9 alin.(1), alin. (3) lit.b), c), alin.(7) lit.d), art.34 alin.(1) si (2) din H.G. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit si cu prevederile H.G. nr.830/2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici, ale bancilor, organizatiilor cooperatiste de credit si fondurilor de garantare, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte modul de determinare a provizionelor la 31.12.2002.

In conformitate cu prevederile art.35 alin.(1) si (2) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit pe semestrul II 2002 si au stabilit suplimentar impozit pe profit suplimentar.

4.Pe anul 2003, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar, astfel:

a).Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

In perioada martie-octombrie 2003, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii de consultanta pentru afaceri si management , in baza a trei facturi fiscale emise de SC.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe facturile fiscale nu este inregistrat contractul in baza caruia s-au efectuat prestarile de servicii si ca acestea nu au anexate documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor.

In timpul controlului societatea a prezentat Contractului incheiat cu furnizorul SC si un raport de audit in format electronic al carui continut il constituia doar partea teoretica a unui raport de audit fara sa cuprinda date referitoare la SC X, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) si (7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acestea au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC B , reprezentand contravaloare lucrari de izolatii termice, hidroizolatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au inregistrat nicio informatie din care sa rezulte locul prestarii serviciilor .

De asemenea, organele de inspectie fiscala considera ca valoarea acestor lucrari ar fi trebuit inclusa in valoarea cladirii si amortizate pe durata de viata a acesteia in conformitate cu prevederile art.4 din Legea nr.15/1994 , republicata in conditiile in care serviciile au constat in lucrari de compartimentare, izolare termica, hidroizolatii care s-au efectuat asupra cladirii administrative, data in functiune in anul 2002.

Mai mult, in timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea serviciilor respectiv proces verbal de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice documente din care sa rezulte ca prestarea efectiva a serviciilor.

Astfel, in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) si (7) literele j) si s) din Legea nr.414 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile.

c) Referitor la cheltuielile, inregistrate in evidentele contabile in baza a 13 facturi de achizitie combustibil emise de SC I, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca:

SC I a fost un furnizor constant de combustibil in perioada 2002-2003, facturile emise de furnizor cuprinzand date referitoare la nr.auto care a fost alimentat cu combustibil, cantitatea de combustibil alimentata, data alimentarii cu combustibil, numele si semnatura soferului care a facut alimentarea.

Urmare a verificarii s-a constatat ca 13 facturi enumerate in tabel, nu cuprind toate datele, motiv pentru care s-au solicitat informatii suplimentare reprezentantului societatii.

In timpul controlului, in vederea justificarii achizitiei de combustibil, societatea a prezentat pentru doua facturi, borderourile de achizitie, organele de control constatand ca borderourile nu au acelasi format cu cele prezentate in timpul inspectiei (lipsa antete emitent).

S-au prezentat si 4 bonuri fiscale de achizitie combustibil , fara sa anexeze si deconturile de deplasare intocmite de salariatii care au facut aceste alimentari cu combustibil.

Organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre numele si prenumele soferilor inscrisi in borderouri si numele si prenumele soferilor inregistrate in bonurile fiscale.

In timpul inspectiei fiscale societatea contestatoare a prezentat documente referitoare la o actiune declansata de furnizorul SC I la Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert, in vederea recuperarii contravalorii facturilor de combustibil.

Se precizeaza ca a fost dispusa o expertiza contabila care a stat la baza emiterii hotaririi instantei de judecata, obligand SC X la plata pretului.

Din continutul Hotararii emisa Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert, organele de inspectie fiscala au retinut faptul ca neconcordantele dintre facturile fiscale si numele soferilor inscrise in borderourile atasate si numele soferilor inscrisi in bonurile de casa emise SC I au fost remarcate si de societatea contestatoare, motiv pentru care a sistat platile.

Organele de inspectie fiscala considera ca cheltuielile cu combustibilul achizitionat de la SC I, inregistrate in evidentele contabile in baza celor 13 facturi nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) si (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala in mod eronat au inscris ca cheltuiala nedeductibila suma de... lei in conditiile in care in baza celor 13 facturi au fost inregistrate cheltuieli nedeductibile in valoare de .. lei.

De altfel, la calculul impozitului pe profit pe anul 2003, organele de inspectie fiscala au avut in vedere cheltuielile inscrise in cele 13 facturi dupa cum mentioneaza si in referatul cu propuneri de solutionare a contestaiei.

d) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in luna octombrie 2003, societatea contestatoare inregistrat in evidentele contabile cheltuieli in baza unor documente in copie emise de SC C, care nu indeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.9 alin.(1) si (7) lit.j) din legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile punctului 9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

e) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentand cheltuieli cu dobanzile si diferentele de curs valutar inregistrate de societate in anul 2003, din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli intrucat societatea contestatoare nu a respectat prevederile art.10 alin.(3) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile pct.10.1-10.7 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit .

Pe anul 2003, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit aferent anului 2003 in conformitate cu prevederile art.2 alin.(5) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit , stabilind suplimentar impozit pe profit.

Aferent impozitului pe profit de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere, dobanzi si penalitati, in conformitate cu prevederile O.G. nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, H.G. nr.354/1999 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, H.G. nr.564/2000 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, H.G. nr.1043/2001 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, H.G. nr.874/2002 pentru stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare si a cotei majorarilor datorate pe perioada amanarii sau esalonarii la plata a obligatiilor bugetare, H.G. nr.1513/2002 pentru stabilirea nuvelului dobanzii datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare si pe perioada amanarii sau esalonarii la plata a obligatiilor bugetare, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2000-31.12.2003

A.Referitor la aspectele procedurale invocate de societate:

1. Cu privire la nerespectarea prevederilor legale privind prescriptia extinctiva, D.G.F.P.- prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale pe perioada 01.01.2000-31.12.2003.

In fapt, in perioada 12.10.2004-25.11.2004, SC X a fost supusa unei inspectii fiscale partiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende si a taxei pe valoarea adaugata.

Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Procesului verbal si emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala.

SC X a contestat Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, contestatie care a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei prin care s-a desfiintat "Procesul verbal de control si Decizia de impunere, pentru suma reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar cu dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Controlului Fiscal sa intocmeasca un nou act de control care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si cele precizate prin prezenta decizie."

Pentru punerea in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei s-a dispus efectuarea unei noi inspectii fiscale prin Decizia de reverificare.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice -Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, a legitimatilor de control, a

ordinelor de serviciu, au efectuat la SC X o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea obligatiilor bugetare pentru perioada 01.10.1999-30.04.2004.

Inspectia fiscala s-a desfasurat pe perioada 27.10.2009-26.02.2010.

Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice -Activitatea de Inspectie Fiscala , prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata.

SC X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala -Directia Generala de Solutionare a Contestatiei.

Contestatie care a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei prin care s-a dispus:

-Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice , pentru suma reprezentand:impozit pe prof, accesorii aferente impozitului pe profit, urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare pe aceeaasi perioada si acelasi tip de taxa tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

-Respingerea contestatiei formulata de SCX ca neintemeiata pentru suma stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilita de inspectia fiscala, reprezentand:impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata

-Respingerea contestatiei formulata de SC X ca nemotivata pentru suma stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilita de inspectia fiscala, reprezentand impozit pe profit."

Pentru punerea in aplicare a punctului 1 din dispozitivul Deciziei de solutionare a contestatiei, s-a dispus efectuarea unei noi inspectii fiscale, pe aceeaasi perioada si acelasi tip de impozit.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice -Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, a legitimatilor de control, au efectuat la SC X o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea obligatiilor bugetare pentru perioada 01.01.2000-31.12.2003.

Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata, care se compun din:impozit pe profit si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

In contestatia formulata societatea sustine ca, intrucat inspectia fiscala a inceput la data de 27.09.2009, organul de inspectie fiscala nu avea dreptul sa stabileasca obligatii fiscale pe perioada 2000-2004 ci numai dupa data de 01.01.2004.Conform prevederilor art.90, art. 91 si art.92 alin.(2) din Codul de

procedura fiscala nu se putea emite decizie de impunere cu privire la o perioada anterioara pentru care dreptul de a lua o astfel de masura era prescris.

Sustine faptul ca, sumele cuprinse in decizia de impunere sunt aferente unor operatiuni care au avut loc in :

-februarie 2000, pentru care termenul de prescriptie a expirat in februarie 2005

-martie 2000 pentru care termenul de prescriptie a expirat in martie 2005

-aprilie 2000 pentru care termenul de prescriptie a expirat in aprilie 2005, deci cu cinci ani inainte de emiterea deciziei de impunere care face obiectul prezentei contestatii.

In drept, potrivit prevederilor art.231(fostul art.191) "Dispozitii privind termenele" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă."

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

Potrivit acestor dispozitii legale, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune.

In speta, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.01.2004 este O.G. nr.70/1997 privind control fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art.21 precizeaza:

"Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale 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 ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege. "

Potrivit prevederilor legale enuntate, se retine faptul ca termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale

suplimentare pentru perioada verificata este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

In ceea ce priveste cauzele de intrerupere si suspendare a termenului de prescriptie care a inceput sa curga sub imperiul legii vechi sa se calculeze potrivit normelor in vigoare la acea data, se retine faptul ca in aplicarea art.231 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, a fost emisa Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobata prin Ordin ANAF nr.1754/2008, care la pct.1, precizeaza:

"Termenele în curs la data intrării în vigoare a Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs."

Astfel, cauzele de intrerupere si /sau de suspendare pot fi atat cele prevazute de legea veche cat si cele prevazute de noua lege, pentru termenele care au inceput sa curga sub imperiul legii vechi.

Cu privire la intreruperea termenului de prescriptie, la art.22 din O.G. nr.70/1997 privind controlul fiscal, se precizeaza:

"Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control."

iar cu privire la suspendarea termenului de prescriptie la art.23 din acelasi act normativ se prevede:

"Termenele de prescripție prevăzute la art. 21 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal."

Incepand cu data de 01.01.2004, intra in vigoare O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , in care la art.92 se prevede:

"(1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale."

Din analiza dosarului cauzei rezulta ca SC X a fost supusa unei inspectii fiscale partiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende si a taxei pe valoarea adaugata, intocmindu-se Procesul verbal si emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare in anul 2004.

SC X a contestat Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare, ce a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei, prin care s-a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal si refacerea inspectiei fiscale pe aceeasi perioada si aceleasi impozite si taxe.

Decizia de desfiintare a Deciziei de impunere a avut ca motiv dispozitia data de organele de inspectie fiscala cu privire la refacerea evidentei contabile a societatii.

Astfel, asa cum rezulta din adresa Directiei Generale a Finantelor Publice, se retine ca inspectia fiscala de verificare a perioadei 01.10.1999 -30.04.2004 a inceput in 2006 si nu in 2009 cum eronat sustine societatea contestatoare. Actiunea de control a fost suspendata aspect comunicat SC X prin adresa pentru efectuarea de controale incrucisate, potrivit confirmarii de primire , in baza prevederilor art.2 lit.a din OMFP nr.708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

"Inspectia fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucisate; "

Mai mult, in 2008, societatea contestatoare depune la Administratia Finantelor Publice, Declaratiile rectificative formular 101 privind Impozitul pe profit pe anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007, rezultate in urma refacerii evidentei contabile, conform adresei existente la dosarul contestatiei(pag.9 vol.I).

In 2009 a fost reluata inspectia fiscala inceputa in 2006, intrucat au incetat conditiile care au generat suspendarea, comunicarea reluării inspectiei fiscale fiind efectuata prin adresa.

Prin urmare pentru obligatiile fiscale ale lunii octombrie 1999 termenul de prescripție a dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii suplimentare incepe sa curga de la data de 26.11.1999, se suspenda in data de 12.10.2004, data la care a inceput inspectia fiscala in urma careia s-a intocmit Procesul verbal si s-a emis Decizia de impunere si se intrerupe in data de 08.12.2004.

Intrucat prin Decizia de solutionare a contestatiei s-a dispus desfiintarea Procesului verbal de control si a Deciziei de impunere, in 2006 societatea este repusa in situatia initiala existenta la data primului control efectuat.

Astfel, D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile , a efectuat la SC X o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea acelorasi obligatii bugetare pentru perioada 01.10.1999-30.04.2004 in vederea punerii in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei, potrivit Deciziei de reverificare.

SC X a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala -Directia Generala de Solutionare a Contestatiei, contestatie care a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei prin care s-a dispus desfiintarea partiala a obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal si s-a dispus reverificarea obligatiilor fiscale pe perioada 01.01.2000-31.12.2003.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice-Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , au efectuat la SC X o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea obligatiilor bugetare pentru perioada 01.01.2000-31.12.2003, intocmind Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata.

Mentionam ca, potrivit prevederilor art.105 alin.3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

"(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."

La pct.102.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior."

Aceste elemente sunt prevazute si la pct.4 din Ordin ANAF nr.713/12.10.2004 privind aprobarea Cartei drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale si anume:

"4. Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării

Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării.

Totuși, în cazul în care, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspekție fiscală la data efectuării verificărilor, sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade.

Datele suplimentare pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade pot rezulta din situații cum sunt:

- efectuarea unui control încrucișat asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care faceți parte și dumneavoastră;

- obținerea pe parcursul acțiunilor de inspekție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea dumneavoastră, într-o perioadă care a fost deja supusă inspekției fiscale;

- solicitări ale organelor de urmărire penală ori ale altor organe sau instituții îndreptățite potrivit legii;

- informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare."

Astfel, prin Deciziile de reverificare, organele de inspekție fiscală au dispus reverificarea obligatiilor fiscale din perioada 01.10.1999-30.04.2004, respectiv 01.01.2000-31.12.2003, cu respectarea prevederilor legale mai sus enunțate.

Prin urmare, motivația societății contestatoare cu privire la faptul că organele de inspekție fiscală nu puteau emite decizii de impunere pentru perioada 01.10.1999-31.12.2003 având în vedere prevederile legale aplicabile în materia prescripției, este neintemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

2. Cu privire la încălcarea prevederilor art.213 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice -Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspekție fiscală au stabilit legal obligații fiscale mai mari față de primul act de control pentru aceeași perioadă supusă inspekției fiscale.

În fapt, SC X a fost supusă unei inspekții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende și a taxei pe valoarea adăugată.

Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Procesului verbal si emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala., prin care s-au stabilit obligatii suplimentare care se compun din impozit pe profit, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Prin Procesului verbal si Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala s-au stabilit mai multe masuri printre care si *"refacerea evidentei contabile cu respectarea dispozitiilor legale in vigoare si care sa dea posibilitatea organului de control de a verifica bazale de impozitare in vederea determinarii corecte a obligatiilor fiscale."*

SC X a contestat Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, contestatie ce a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei prin care s-a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal contestat si refacerea inspectiei fiscale.

Urmare a Deciziei de solutionare a contestatiei s-a inceput inspectia fiscala de reverificare, organele de inspectie fiscala urmand "sa intocmesca un nou act de control care va viza aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei" .

Inspectia fiscala a fost suspendata in 2006, conform art.2 lit.a) din OMFP nr.708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, pentru efectuarea de controale incrucisate si a fost reluata in 2009, urmare a Deciziei de reverificare.

Urmare a aducerii la indeplinire a masurilor dispuse prin Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada supusa reverificarii "activele si pasivele societatii evidentiate in balantele de verificare incheiate dupa refacerea evidentei contabile au valori diferite fata de cele evidentiate in balantele de verificare incheiate initial iar societatea nu a pus la dispozitie in vederea verificarii jurnalele de TVA si balantele de verificare intocmite initial".

In timpul inspectiei fiscale s-au solicitat prin Nota explicativa, situatiile comparative intocmite pentru taxa pe valoarea adaugata, in urma carora s-au stabilit diferente rezultate ca urmare a refacerii evidentei contabile. Prin raspunsul dat se mentioneaza "[...]lista anexa cu detaliera regularizarilor nu o putem prezenta deoarece nu s-au facut comparatie intre ce s-a declarat initial si ce a rezultat in urma refacerii contabilitatii."

In speta sunt aplicabile prevederile art.105 alin.3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

"(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspectiei fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."

La pct.102.4 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se precizeaza:

"Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior."

Avand in vedere ca in cauza au aparut date suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscala de la data efectuarii verificarilor, se justifica reverificarea perioadei 01.10.1999-30.04.2004 si stabilirea de obligatii fiscale suplimentare.

Mai mult, societatea nu a contestat masurile dispuse prin Procesul verbal de control si Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala si a dus la indeplinire partial, masurile stabilite de organul fiscal, recunoscand prin aceasta constatarile din procesul verbal, societatea refacand actele si evidentele contabile fara insa a prezenta componenta "regularizarilor", declarand ca nu a tinut cont de sumele declarate initial.

In urma reverificarii efectuata atat in baza Deciziei de solutionare a contestatiei, cat si in baza Deciziei de reverificare s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala prin care s-au stabilit obligatii suplimentare, din care:impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit de plata, taxa pe valoarea adaugata,accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata de plata.

Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala a fost contestata de societate iar Decizia de solutionare a contestatiei, s-a dispus desfiintarea partiala a obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal si s-a dispus reverificarea obligatiilor fiscale pe perioada 01.01.2000-31.12.2003.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice -Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, au efectuat la SC X o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea obligatiilor bugetare pentru perioada 01.01.2000-31.12.2003, intocmind Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala, prin care s-au stabilit obligatii suplimentare de plata, care se compun din:impozit pe profit, accesorii aferente impozitului pe profit de plata,accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata de plata.

Prin contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala "prin actul de control refacut ca urmare a solutionarii contestatiei au

creat o situatie mai grea " fiind incalcate prevederile art.213 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala .

Din Decizia emisa de ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, se retine ca , referitor la acest aspect invocat de catre societatea contestatoare s-a solicitat punctul de vedere Directiei Generale de Coordonare Inspecție Fiscala din cadrul ANAF, care prin adresa, precizeaza:

"Avand in vedere faptul ca societatea a dus la indeplinire masurile stabilite prin procesul verbal contestat si desfiintat, masuri care au condus la modificarea actelor si documentelor financiar contabile, astfel incat intre acestea si cele care au fost verificate de organele de inspectie fiscala anterior exista diferente semnificative, din punctul nostru de vedere consideram ca stabilirea unor sume mai mari decat din actul desfiintat urmare incheierii noului act administrativ fiscal potrivit Deciziei de solutionare a contestatiei, este posibila, tinand cont de faptul ca organul de inspectie fiscala nu mai poate verifica documentele in baza carora a fost incheiat actul contestat."

De asemenea, pentru cazul in speta Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a solicitat punct de vedere cu privire la acest aspect si Directiei Generale Juridice din cadrul ANAF, care prin adresa, comunica urmatoarele:

"Apreciem ca dispozitiile art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu completarile si modificarile ulterioare, constituie temeiul in baza caruia organele fiscale au procedat la reverificarea societatii SC X, justificand si faptul ca pe parcursul derularii controlului, au aparut elemente noi nedeterminate la momentul intocmirii actelor administrativ fiscale anterioare.

In argumentarea acestui punct de vedere, invocam adresele Directiei Generale Coordonare Inspecție Fiscala prin care se subliniaza faptul ca, SC X a dus la indeplinire masurile stabilite prin procesul verbal de control, contestat si desfiintat, masuri care au condus la modificarea actelor si documentelor financiar-contabile, astfel incat intre aceste documente verificate de inspectia fiscala anterior si cele verificate dupa refacerea contabilitatii, au rezultat diferente semnificative din punct de vedere al cuantumului stabilit anterior.

Aceasta diferenta este posibila, tinand cont de faptul ca organul de inspectie fiscala nu a mai putut verifica documentele in baza carora a fost incheiat actul contestat.

Chiar daca, s-ar fi apreciat ca refacerea controlului ar fi fost efectuat in considerarea solutiei de desfiintare totala a procesului verbal de control trebuie avut in vedere ca principiul "non reformatio in pejus" care nu opereaza nici in acest caz, intrucat procesul verbal de control pe langa sumele reprezentand obligatiile fiscale si accesorii aferente, cuprindea si masura refacerii evidentei contabile, fara a se putea preciza la acea data continutul si cuantumul obligatiilor fiscale rezultate ca urmare a ducerii la indeplinire a masurii dispuse."

Avand in vedere cele prezentate se retin ca neintemeiate sustinerile societatii cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala de inspectie fiscala urmare a reverificarii perioadei 01.10.1999-30.04.2004, respectiv 01.01.2000-31.12.2003 au creat o situatie mai grea decat cea stabilita prin primul act de control respectiv Procesul verbal de control si Decizia de impunere.

3. Cu privire la aspectele referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale, pe care SC X le considera ca nelegale mentionam:

Referitor la sustinerile contestatoarei, potrivit carora " organele de inspectie fiscala, in timpul inspectiei fiscale au primit informatiile solicitate in vederea stabilirii in mod corect si concret starea de fapt fiscala" mentionam ca:

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au specificat faptul ca au colaborat ocazional cu unul din reprezentantii societatii de contabilitate care a avut calitatea de angajat al acestei societati pe perioada in care s-a refacut evidenta contabila pentru perioada verificata dar care in prezent nu mai este angajatul firmei de contabilitate.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca au fost nenumarate cereri adresate reprezentantului legal al societatii referitoare la modul de calcul al impozitului pe profit aferent perioadei supuse verificarii, insa au fost prezentat doar un dosar cu niste fise cu calculul impozitului pe profit pe perioada fiscala in baza carora s-au efectuat ulterior inregistrarile in evidentele contabile si apoi s-au si declarat la A.F.P. prin Declaratia 100.

Organele de inspectie fiscala specifica faptul ca au inteles modul cum au fost calculate si inregistrate provizioanele pe perioada verificata de catre societatea de contabilitate dar procedura prin care s-a ajuns la determinarea acestora nu corespunde legislatiei in vigoare, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au recalculat impozitul pe profit.

Referitor la sustinerile societatii contestatoare potrivit carora organele de inspectie fiscala nu au solicitat o situatie detaliata a cheltuielilor de transport in raport cu veniturile obtinute din aceeasi activitate, din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei rezulta faptul ca, in timpul inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat societatii documente si registre specifice care atesta realizarea de venituri din activitatea de vanuire si intocmire de declaratii vamale, in ideea de a face o separare si eventual o extrapolare a acestora, insa pana la incheierea raportului de inspectie fiscala partiala, societatea nu a prezentat o situatie analitica a veniturilor realizate strict numai din activitatea de vanuire si intocmire declaratii vamale.

Organele de inspectie fiscala au solicitat verbal intocmirea unei situatii in care sunt defalcate veniturile inregistrate global in contul 708, in vederea stabilirii starii de fapt reale asupra raportului dintre veniturile realizate din transport in corelatie cu cheltuielile de transport aferente, inregistrate in contul 624 si 6022, insa intocmirea acestei situatii s-a tergiversat, motivatia fiind ca reprezentantii firmei de contabilitate nu pot fi prezenti si ca volumul veniturilor realizate din facturarea prestarilor de servicii , respectiv vanuire si intocmire declaratioi vamale este enorm, fiind practic imposibila reconstituirea acestora intr-un analitic distinct al contului 708.

De asemenea, societatea contestatoare avea posibilitatea depunerii la dosarul contestatiei a situatiei detaliate a cheltuielilor de transport in raport cu veniturile obtinute din aceasta activitate , in temeiul prevederilor art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. "

In vederea solutionarii contestatiei si stabilirii situatiei reale cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de transport, organul de solutionare a contestatiei prin adresa a solicitat societatii contestatoare o situatie detaliata din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, depozitare si asigurare inregistrate in contul de cheltuieli de transport; valoarea

veniturilor din transport inregistrate in contul 708"Transport intern, intocmire DVI" din totalul veniturilor inregistrate in acest cont precum si cheltuielile de transport refacturate clientilor si inregistrate ca venituri in contul 708(dupa cum sustine petenta in contestatia formulata), precum si o situatie din care sa rezulte cheltuielile de transport care au fost refacturate catre diversi clienti precum si modul de inregistrare in evidentele contabile a acestor facturi.

Prin adresa, societatea contestatoare sustine ca este imposibila realizarea unei astfel de situatii in termenul de 5 zile acordat de organele de solutionare a contestatiei, inasa nu solicita prelungirea acestui termen iar pana la data emiterii prezentei decizii , societatea contestatoare nu transmite situatia solicitata.

Astfel nu se justifica afirmatiile societatii contestatoare referitoare la modul de desfasurare a inspectiei fiscale motiv pentru care vor fi respinse ca neintemeiate.

B) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, pe perioada 01.01.2000-31.12.2003, contestat de societate:

1.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2000, contestat de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala pe anul 2000 si asupra impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2000.

a)Cu privire la cheltuielile , contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care acestea au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conditiile de document justificativ.

In fapt, SC X a inregistrat in conturile 626"Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", 611"Chetuieli cu intretinere si reparatii", 6012"Cheltuieli privind combustibilul", 6014"Cheltuieli privind piesele de schimb" cheltuieli cu servicii telefonice si diverse materiale in baza unui numar de 12 facturi fiscale emise de SC care au inscrise la rubrica "Cumparator" denumirea unei alte societati, respectiv " SC S".

S-a constatat ca SC X si SC S sunt firme diferite, au sediul social declarat la aceasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, considerand operatiunera ca fiind inregistrata fara a avea la baza un document justificativ, in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4, 6 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca detine Contractul incheiat cu R iar pe aceste facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii contestatoare iar achizitiile in cauza reprezinta convorbiri telefonice efectuate de societate in acea perioada, fiind folosite in scopul realizarii de venituri impozabile.

In ceea ce priveste achizitia de motorina , societatea contestatoare sustine ca aceasta a fost necesara desfasurarii activitatii societatii, pentru mijloacele de transport din patrimoniul societatii si pentru cele inchiriate.

În speta, sunt aplicabile prevederile art. 4. alin.(1), alin.(4) și (6) din O.G. nr.70/1997 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 nu 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, date în aplicarea art.4 din O.G. nr.70/1994 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."

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

(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 pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se prevede:

"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 operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*

e) *conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*

f) *datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*

g) *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*

h) *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate."*

De asemenea, prin O.M.F.P. nr.425/1998 privind Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, se prevede ca:

2. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:*

- *denumirea documentului;*

- *denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);*

- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

- ***menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);***

- *conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;*

- *datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;*

- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;*

- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.*

Înscrierile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

Cu privire la obligativitatea datelor ce trebuie înscrise în facturile fiscale, la art.29 prin Legea nr.26/1990, republicata, privind Registrul comerțului, se specifică:

"Comerciantul este obligat să menționeze pe facturi, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuintate în comerț, numele/denumirea, sediul social, codul unic de înregistrare și, dacă este cazul, codul numeric personal. Sunt exceptate bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice, care vor cuprinde elementele prevăzute de legislația din domeniu."

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile,

serviciilor prestate si lucrarilor executate din vanzarea bunurilor imobile inclusiv din castiguri din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor si cele considerate deductibile conform prevederilor legale in vigoare.

De asemenea, cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ , conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, sunt nedeductibile fiscal la stabilirea profitul impozabil al societatii.

Potrivit prevederilor legale invocate, inscrisurile care stau la baza inregistrarii in contabilitate dobandesc calitatea de document justificativ daca cuprind urmatoarele elemente principale:denumirea documentelor, denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul, numarul si data intocmirii documentului, mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale, continutul operatiunilor patrimoniale, datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate, numele si prenumele precum si semnaturile persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, dupa caz, si alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-facturile emise de SC, in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli au inscise la **rubrica " cumparator " SC S** .

-factura emisa de SC B, in baza careia s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli are inscisa la **rubrica " cumparator " SC S**.

-factura emisa de SC O, in baza careia s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli are inscisa la **rubrica " cumparator " S**.

-factura emisa de SC A, in baza careia s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli are inscisa la **rubrica " cumparator " SC S**.

-factura emisa de SC P, in baza careia s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli are inscisa la **rubrica " cumparator " SC S**.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale constituie un element obligatoriu ce trebuie completat in cuprinsul unui document pentru ca acesta sa poata dobandi calitatea de document justificativ si sa poata sta la baza inregistrarii in contabilitate a unor cheltuieli deductibile.

Se retine faptul ca in conditiile in care facturile in cauza au completate la rubrica "cumparator" denumirea SC S acestea nu pot constitui documente justificative potrivit Legii contabilitatii nr.82/1999, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in baza carora SC X sa poata inregistra cheltuieli.

Cu privire la modul de completare a facturilor fiscale, Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicata in M.O. nr.732 din 30 octombrie 2007, s-au pronuntat in sensul ca:

" în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în

situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe. "

Sustinerile societatii potrivit carora "echipa de control face o grava confuzie intre cele doua societati SC X si SC S, atribuind acesteia din urma achizițiile respective.[...]SC S are codul fiscal.. iar activitatea acesteia a fost suspendata pana la inceputul anului 2006, deci aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii. Pentru facturile in cauza societatea noastra detine contract incheiat cu R iar pe facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii contestatoare", nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederile legale invocate in cauza sunt de strica interpretare si nu disting cu privire la astfel de aspecte iar potrivit principiului de drept "acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu o poate face".

Din documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei (anexa nr.1) referitor la suspendarea activitatii SC S, nu reiese daca in perioada 01.01.2000-31.12.2003, perioada in care au fost emise facturi avand la rubrica «cumparator» inscrise SC S, activitatea SC S era suspendata.

In justificarea serviciilor prestate de SC R, societatea contestatoare a prezentat urmatoarele documente:

- Actul aditional la contract incheiat cu SC R pentru instalarea a trei posturi telefonice (contractul initial nu a fost prezentat) pentru furnizare de servicii

- Pe facturile emise de R nu apare mentionat "Adresa locului de consum" si nici codul fiscal (element principal de identificare fiscala).

- Contractul pentru executari de lucrari si montaj sisteme de telefonie (telecomunicatii) incheiat cu SC A avand drept obiect- instalare-montaj-programare Centrala telefonica SIEMENS Hicom, executie telefonie + centrala telefonica - prezentat numai in copie xerox.

Din Certificatul Constatator privind istoricul societatii eliberat de O.R.C. rezulta ca la adresa.. este declarat punct de lucru al SC X in 2002 in baza Rezolutiei iar sediul social este inregistrat in Registrul Comertului la aceasta adresa in 2007 .

Din cele prezentate mai sus se observa ca la data Actului aditional incheiat cu SC R, SC X nu desfasura activitati economice (autorizate) la adresa de furnizare a serviciilor R. Facturile emise pe numele SC S au inscrise urmatoarele date de identificare ale cumparatorului :

Societatea nu aduce elemente in plus care sa ii sustina punctul de vedere la legalitatea documentelor intocmite de SC R pentru SC S. Faptul ca s-au efectuat plati prin banca de catre SC X, nu ii confera calitatea de document justificativ -facturii in sine, care are inregistrat la beneficiar alta societate.

Societatea contestatoare trebuia sa se autosesizeze referitor la datele inscrise in facturi si sa semnaleze societatii de telefonie eroarea pe care o invoca. Nu au fost prezentate astfel de inregistrari in acest sens cu toate ca au fost deseori solicitate.

Referitor la achizițiile efectuate de la SC A societatea contestatoare a prezentat doar un certificat de inmatriculare pentru autoutilitara. Din documentele prezentate (factura de achizitie combustibil) rezulta ca s-au aprovizionat cu combustibil mai multe autovehicule.

Pentru achizițiile de motorina, benzina si facturarea taxei de drum si a comisiunilor aferente, efectuate de la SC A nu s-a prezentat un contract de livrare

sau alte documente justificative care sa faca dovada faptului ca aceste achizitii au fost utilizate in realizarea de venituri cu cele 6 masini mentionate de catre SC X .

Factura prezentata de catre societatea contestatoare organelor de inspectie fiscala si la dosarul contestatiei are in scris la rubrica «cumparator» SC S iar la rubrica « sediu» localitatea, fara alte elemente de identificare ale cumparatorului.

Mai mult din documentele existente la dosarul contestatiei (anexa 5 la RIF) se retin urmatoarele:

-in fisa contului 2133 pentru anul 2000 conform careia achizitiile de mijloace de transport (leasing) sunt inregistrate doar in luna noiembrie 2000;

-din situatia mijloacelor fixe declarate la Primarie in care este prezentata situatia patrimoniala a mijloacelor fixe declarate, rezulta ca pana in noiembrie 2000 societatea avea doar doua masini declarate.

La dosarul contestatiei societatea, in sustinerea contestatiei referitor la achizitia de combustibil de la SC A, prezinta urmatoarele documente:

-Contractul de inchiriere incheiat intre SC S si SC X , pentru autovehiculele: Opel, Citroen si o remorca pentru o chirie lunara, pentru o perioada de 5 ani;

-Contract de inchiriere incheiat intre SC R si SC X, pentru un autovehicul Mercedes si un Volskwagen fara nici o chirie lunara, pentru o perioada de 10 ani;

-Licenta de executie pentru transporturi nationale, pentru "Vehiculul rutier cu nr. inmatriculare ";valabila astfel pana la data de 11.01.2000, anterior achizitie de combustibil de la SC A.

Se retine ca, cele doua contracte au fost prezentate in copie xerox, nefiind autentificate si mai mult au fost incheiate intre persoane afiliate (sot-sotie).

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate facturile pentru chiria autovehiculelor specificate mai sus si nici plata acesteia (facturi, ordine de plata sau chitante, fise de cont analitice 401) si nici documentele de provenienta ale acestora .

In ceea ce priveste licenta de executie prezentata in anexa 1 pentru remorca mentionam ca aceasta avea valabilitate pana la data de 11.01.2000, deci anterior achizitie de la SC A .

Se retine ca factura emisa de SC A ca SC X nu reprezinta document justificativ de inregistrare a cheltuielilor cu combustibilul in evidentele contabile ale SC X , astfel ca organele de inspectie fiscala in mod legal au respins la deducere cheltuielile cu combustibilul.

Referitor la achizitiile efectuate de la SC B, P si O, societatea contestatoare a prezentat facturile emise de cei trei furnizori avand inscrise la **rubrica cumparator " SC S"** , impreuna cu comenzile emise pentru acestea, care, conform prevederilor legale, tin loc de contract.

Prin urmare, documentele prezentate de societatea contestatoare in sustinere referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal nu dovedesc faptul ca **aceste cheltuieli au fost utilizate pentru obtinerea de venituri impozabile de catre SC X**, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata .

b) Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu prestarile de servicii inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC A sunt deductibile la calculul impozitului pe profit in conditiile in care societatea nu face dovada prin documentele prezentate ca serviciile achizitionate au fost prestate efectiv si ca sunt aferente realizarii veniturilor.

In fapt in trimestrul I 2000, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu prestari de servicii in baza facturilor fiscale emise de SC A.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au inscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, contractul in baza caruia au fost prestate si nu au anexate documente justificative care sa dovedesca prestarea serviciilor.

Intrucat societatea nu a facut dovada ca serviciul a fost prestat efectiv si ca cheltuielile au fost efectuate in vederea realizarii de venituri impozabile, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca SC A a fost contactata pentru a obtine autorizatiile de comisionar in vama pe langa birourile vamale din tara , incheindu-se astfel, Contractul de prestari servicii al carui obiect este prevazut la art.2.1 lit.e).

Sustine totodata ca, serviciile au fost prestate, lucru demonstrat de obtinerea autorizatiilor de comisionar in vama, iar prestatorul a fost remunerat pentru intocmirea documentatiei si nu pentru garantarea obtinerii acestora.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.1, alin.4 lit.r) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit in vigoare in anul 2000, potrivit carora:

"(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:

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora. "

In speta sunt aplicabile si prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcula al impozitului, date in aplicarea art.4 alin.(1) din O.G. nr.70/1994 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."

precum si instructiunile date in aplicarea art.4 alin.(6) lit.r) potrivit carora:

*"În baza acestor prevederi este necesar ca **serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.** "*

La pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se prevede:

"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, dobîndind 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 operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate."*

Cu privire la obligativitatea datelor ce trebuie înscrise în facturile fiscale, la art.29 prin Legea nr.26/1990, republicata, privind Registrul comerțului, se specifică:

"Comerțiantul este obligat să menționeze pe facturi, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuițate în comerț, numele/denumirea, sediul social, codul unic de înregistrare și, dacă este cazul, codul numeric personal. Sunt exceptate bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice, care vor cuprinde elementele prevăzute de legislația din domeniu."

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate din vânzarea bunurilor imobile inclusiv din castiguri din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile cu prestațiile de servicii respectiv servicii de management, consultanță, sunt deductibile fiscal în condițiile în care sunt justificate printr-un contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

De asemenea, sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor documente care îndeplinesc condițiile de document justificativ, conform

prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, si Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, coroborat cu prevederile Legii nr.26/1990, republicata, privind Registrul comertului respectiv facturile care stau la baza inregistrarii in contabilitate trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:denumirea documentelor, denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul, numarul si data intocmirii documentului, mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale, **continutul operatiunilor patrimoniale, datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate**, numele si prenumele precum si semnaturile persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, dupa caz, si alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-Facturile fiscale emise de SC A, inregistrate in evidentele contabile ale SC X, nu au inscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, contractul in baza caruia au fost prestate si nici nu au anexate documente justificative care sa dovedeasca prestarea serviciilor.

-Contractul de prestari servicii incheiat intre SC A in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar are ca obiect, conform pct.2.1;

"-prospectarea pietei in domeniile de activitate ale beneficiarului

-gasirea de noi clienti

-negocierea de tarife cu clientii noi adusi de prestator

-actiuni de reprezentare ale beneficiarului in tara si in strainatate

-identificarea oportunitatilor, pregatirea documentatiilor si obtinerea autorizatiilor de comisionar in vama , in functie de evolutia legislatiei pentru deschiderea de puncte de lucru ale societatii pe frontierele de est, vest si porturile..."

Potrivit pct.3.1. "contractul se incheie pe o durata de 5 ani, cu prelungire automata in conditiile in care clauzele de la cap.VII au fost respectate si nu a fost notificata intre parti incetarea expresa a contractului.

La cap.IV "pretul contractului", pct.4.1 se specifica:

"Pretul prestatiei este de.. DEM/punct de lucru functional."

Se retine ca, in timpul inspectiei fiscale s-au solicitat reprezentantului legal al societatii precizari si documente privind justificarea serviciilor prestate de SC A, avand in vedere ca in facturile emise nu se face referire la continutul operatiunilor facturate, contractul in baza caruia au fost prestate si nu au anexate documente justificative care sa dovedeasca prestarea serviciilor.

In raspunsul la intrebarea nr.4 din Nota explicativa, reprezentantul legal al societatii sustine ca:

"Serviciile prestate de firma A, conform contractului constau in: pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali autorizati, conditie ceruta de Regulamentul Vamal al Romaniei si Codul Vamal, precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru prin gasirea de personal, pregatirea si testarea lui, identificarea de spatii de birouri si depozite pe langa birourile vamale unde societatea a functionat ca si comisionar in vama in conditiile prevazute de Codul si Regulamentul Vamal al Romaniei precum si obtinerea Autorizatiei de functionare in calitate de comisionar in vama pe langa birourile din tara."

In vederea justificarii prestarii de servicii, societatea a prezentat autorizatii de comisionar vamal si adrese de aprobare a extinderii autorizatiilor de comisionar emise de Directia Generala a Vamilor, respectiv:

- Autorizatie de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru. si o adresa emisa de MF-DGV Bucuresti inregistrata sub nr. indescifrabil catre SC X prin care se comunica extinderea autorizatiei si pentru biroul vamal "

- Autorizatie de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru

Adrese de aprobare a extinderii autorizatiilor de comisionar in vama pentru puncte de lucru:

Analizand documentele prezentate se retin urmatoarele:

Autorizatie de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru, a fost eliberata de Directia Generala a Vamilor la o data anterioara incheierii contractului cu SC A.

- Autorizatie de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru a fost eliberata ulterior **(aproximativ doi ani) serviciile facturate de SC A.**

De asemenea, adresele de aprobare a extinderii autorizatiilor de comisionar in vama, mai sus enumerate **au fost emise de Directia Generala a Vamilor dupa facturarea serviciilor cu o diferenta de 6 pana la 15 luni, in conditiile in care in contract se specifica in mod clar ca "Prețul prestatiei este de... DEM/punct de lucru functional."**

Cu documentele enumerate mai sus, prezentate in sustinerea contestatiei, societatea nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate si ca au fost destinate realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

Mai mult, din raspunsul furnizat de reprezentantul legal al societatii si din documentele prezentate in sustinerea contestatiei cu privire la serviciile prestate de SC A nu rezulta faptul ca acestea au constat in servicii de pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru, ca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente activitatii de comisionar a contestatoarei.

Prin urmare, se mentin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor in conditiile in care argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizia a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC A pe motiv ca facturile in cauza nu au inregistrat elementele de identificare a serviciilor prestate, nu s-a prezentat contractul in baza caruia au fost prestate serviciile si documente justificative care sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor.

c)Cu privire la cheltuielile de transport nedeductibile fiscal, stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de solutionare a contestatiei este investita sa se pronunte cu privire la deductibilitatea cheltuielilor de transport stabilite ca diferenta intre veniturile realizate din transportul de marfuri si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestei activitati.

In fapt, urmare a verificarii efectuate in anul 2000, organele de inspectie fiscala au constatat ca veniturile realizate din transportul de marfuri sunt mai mici decat cheltuielile cu transportul si cheltuielile cu combustibilul.

Din discutiile purtate cu reprezentantul legal al societatii a reiesit faptul ca in cheltuielile de transport sunt cuprinse si alte cheltuieli (tarife de transport pe parcurs extern, manipulare, depozitari, asigurare, vamuri in strainatate) si o parte de veniturile din transport sunt inregistrate in contul 708, insa societatea nu a prezentat o situatie clara, analitica din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare, inregistrate in contul cheltuielilor de transport si care este valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708 "Transport intern intocmire DVI" din totalul veniturilor inregistrate in acest cont, in vederea stabilirii corecte a cheltuielilor si veniturilor realizate din activitatea de transport, astfel ca organele de inspectie fiscala, in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, au stabilit ca suma este nedeductibila la stabilirea profitului impozabil din anul 2000.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in contul 708 "Transp intern intocm DVI" au fost inregistrate venituri din transportul intern facturat cu TVA, intocmire DVI + manipulare, deci toate serviciile prestate pe parcurs intern pana la punctul destinatie dupa ce marfurile au fost vamuite, astfel ca la stabilirea deductibilitatii cheltuielilor de transport trebuie avute in vedere si veniturile inregistrate in acest cont.

Societatea sustine ca, organele de inspectie fiscala nu au solicitat o situatie prin care sa detalieze care sunt sumele de cheltuieli de transport refacturate clientilor si inregistrate in acest cont.

Totodata, sustine faptul ca in contul 624, pe langa cheltuielile de transport au fost inregistrate si cheltuielile inscrise in facturile externe reprezentand servicii de transport, servicii de asigurare, manipulare pe teritoriu strain, depozitare si vamuire; iar fiecare pozitie din aceasta factura a fost refacturata catre clientii interni in conformitate cu Regimul vamal.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.1, alin.4 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit in vigoare in anul 2000, potrivit carora:

"(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."

coroborat prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcula al impozitului, date in aplicarea art.4 alin.(1) din O.G. nr.70/1994 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."

Din prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate, din vanzarea bunurilor imobile inclusiv din castiguri din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul numai cheltuielile care concursa direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor, in limitele prevazute de lege.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In anul 2000, din activitatea de transport, societatea a inregistrat in contabilitate:

- in contul 704 "Venituri din transport"
- in contul 624 si contul 6012 cheltuieli cu transportul respectiv combustibilul

Cu privire la diferenta intre venituri si cheltuieli, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii administratorului societatii, in vederea clarificarii acestei diferente.

Din raspunsul la Nota explicativa si documentele existente la dosarul contestatiei reiese faptul ca in cheltuielile de transport sunt cuprinse si alte cheltuieli (tarife de transport pe parcurs extern, manipulari, depozitari, asigurare, vamui in strainatate si aceleasi tip de servicii prestate pe teritoriul Romaniei) si ca o parte din veniturile din transport sunt inregistrate in contul de venituri din prestari servicii (cont 708) . De asemenea, cheltuielile cu prestarile de servicii de transport (transport pe parcurs extern, vamui in strainatate, depozitari si manipulari in strainatate) au fost inregistrate global in contul 624, pentru ca defalcarea lor in contabilitate ar fi fost imposibila.

In timpul controalelor efectuate si la dosarul contestatiei societatea nu a prezentat o situatie clara, analitica, prin care sa stabileasca care sunt sumele reprezentand cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare inregistrate in contul cheltuielilor de transport si care este valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708 "Transport intern intocmire DVI", din totalul veniturilor inregistrate in acest cont, pentru a se putea stabili valoarea corecta a cheltuielilor de transport si a veniturilor din activitatea de transport inregistrate in cursul anului 2000.

SC X sustine ca :

- in contul 704.1 "Transp Intern (beneficiar roman)" au fost inregistrate veniturile scutite cu drept de deducere (transport pentru import /export) pentru beneficiari din Romania inclusiv intocmirea Declaratiilor vamale de export pentru clientii interni ;

- in contul 704.2 "Transp Export (beneficiar extern)" au fost inregistrate veniturile scutite cu drept de deducere pentru care beneficiarul este din afara Romaniei

- in contul 708 "Transp intern intocm DVI" a fost inregistrat transportul intern facturat cu TVA, intocmire DVI + manipulare, deci toate serviciile prestate pe parcurs intern pana la punctul destinatie dupa ce marfurile au fost vamuite, per global.

In sustinerea contestatiei SC X a prezentat la dosarul contestatiei (anexa 3) trei facturi reprezentand contravaloare transport intern, respectiv:

- factura emisa catre SC G reprezentand contravaloare transport intern marfa, sustinand ca veniturile au fost inregistrate in contul 708 .

-factura emisa catre SC S reprezentand contravaloare transport intern, sustinand ca vaniturile au fost inregistrate in contul 708.

-factura emisa catre SC M pe care este mentionat "transport intern" marfa, sustinand ca veniturile au fost inregistrate in contul 708 .

Societatea a prezentat un exemplu privind trecerea pe costuri initiale a cheltuielilor de transport pe parcurs extern si refacturarea acestora precum si facturarea altor servicii referitoare la acelasi transport, pe parcurs intern, respectiv:

- factura de la furnizorul W reprezentand contravaloare transport extern

In facturile emise catre SC L, operatorul a refacturat cheltuiala inregistrata initial in cont 624.

Din documentele prezentate in sustinere rezulta ca au mai fost facturate catre societatea mai sus mentionata, "prestari servicii operatiune tranzit" in factura reprezentand in fapt servicii de transport pana la destinatia finala din Romania, prezentare in vama si intocmire DVI, fiind inregistrate la global, tot in cont 708.

De asemenea in sustinerea cauzei, SC X, a mai prezentat facturi reprezentand "prestari servicii import" inasa societatea nu depune nicio anexa din care sa rezulte modul de stabilire a sumelor inscrise in facturi si faptul ca in aceste sume sunt incluse si contravaloarea unor transporturi.

Exemplele de mai sus, prezentate de societate, nu sunt suficiente pentru explicitarea tuturor operatiilor inregistrate in cont 708 si 624.

Astfel, in vederea clarificarii acestei situatii si solutionarii contestatiei cu privire la diferenta reprezentand cheltuieli de transport si cheltuieli cu combustibilul, inregistrata in evidentele contabile ale societatii, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor , prin adresa a solicitat SC X, prezentarea urmatoarelor documente cu privire la cheltuielile de transport:

-o situatie detaliata din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, depozitare si asigurare inregistrate in contul de cheltuieli de transport; valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708"Transport intern, intocmire DVI" din totalul veniturilor inregistrate in acest cont precum si cheltuielile de transport refacturate clientilor si inregistrate ca venituri in contul 708(dupa cum sustineti in contestatia formulata).

-fisele analitice ale conturilor 624, 6012, 704, 708 din anul 2000 precum si balanta de verificare la 31.12.2000.

-o situatie din care sa rezulte cheltuielile de transport refacturate clientilor precum si modul de inregistrare in evidentele contabile a acestor facturi.

Prin adresa, societatea depune la dosarul contestatiei fisa contului 708(care contine 350 file) 624, 6012, 704 inasa nu prezinta situatia detaliata din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, depozitare si asigurare inregistrate in contul de cheltuieli de transport; valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708"Transport intern, intocmire DVI" din totalul veniturilor inregistrate in acest cont precum si cheltuielile de transport refacturate clientilor si inregistrate ca venituri in contul 708.

Prin adresa de mai sus, societatea contestatoare sustine ca"intocmirea unei situatii cu venituri din transport intern, intocmire DVI si transporturi refacturate clientilor este practic imposibil de realizat in 5 zile", inasa nu solicita prelungirea termenului acordat.

Sustine ca societatea a mai fost verificata cu privire la activitatea desfasurata in calitate de comisionar in vama si modul de reflectare in contabilitate a fenomenului

economic si anexeaza un extras din procesul verbal de control din 2004 cu anexele aferente.

Referitor la acesta afirmatie precizam faptul ca prin Procesul verbal de control, prezentat in sustinere de societate, organele de inspectie fiscala au analizat activitatea societatii pe perioada 30.01.2001-09.11.2001 respectiv 24.01.2002-20.06.2002, ulterior perioadei 2000, deci acest document nu are relevanta in speta.

Celelalte documente depuse in sustine la dosarul contestatiei, au fost prezentate si in timpul inspectiei fiscale si au fost analizate de organele de inspectie fiscala.

Se retine faptul ca atat cheltuielile si veniturile realizate din activitatea de transport si comisionar vamal au fost inregistrate in conturile 624 respectiv 708, la global, fara a se face distinctie intre cheltuielile de transport, cheltuielile privind servicii de manipulare pe teritoriu strain, depozitare, vamuire precum si venituri din transport si venituri din activitati diverse .

Potrivit Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata in *Contul 708 "Venituri din activități diverse"*, se inregistreaza:

*Cu ajutorul acestui cont se ține evidenta veniturilor din diverse activități cum sunt: **comisioane**, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului unității, venituri din valorificarea ambalajelor, precum și **alte venituri realizate din relațiile cu terții**.*

În creditul contului 708 "Venituri din activități diverse" se înregistrează:

- sumele facturate clienților (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), reprezentând venituri din activități diverse (411);

- sumele datorate de clienți (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite de clienți (419);

- sumele datorate de personal, reprezentând consumuri efectuate pentru acesta și care se fac venituri ale unității (428);

- sumele încasate de la terți (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), reprezentând venituri din activitățile diverse (512, 531).

iar in contul 704 "Venituri din lucrari executate si servicii prestate", se inregistreaza:

Cu ajutorul acestui cont se ține evidenta veniturilor din lucrări executate și servicii prestate.

În creditul contului 704 "Venituri din lucrări executate și servicii prestate" se înregistrează:

-tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), pentru care au fost emise facturi către clienți (411);

- tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

- *tarifele lucrărilor executate și serviciilor prestate (exclusiv taxa pe valoarea adăugată), încasate în numerar (531).*"

De asemenea, in contul 624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri si de personal" se inregistreaza:

"Cu ajutorul acestui cont se ține evidenta cheltuielilor privind transportul de bunuri și personal executate de terți."

Se retine astfel ca, veniturile din activitatea de transport ar fi trebuit inregistrate in contul 704 analitic distinct iar veniturile din intocmire DVI, manipulare ar fi trebuit inregistrate in contul 708.

In conditiile in care societatea nu a inregistrat pe conturi analitice distincte veniturile obtinute din activitatea de transport si nu a prezentat o situatie analitica, prin care sa stabileasca care sunt sumele reprezentand cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare inregistrate in contul cheltuielilor de transport si care este valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708" Transport intern intocmire DVI ", din totalul veniturilor inregistrate in acest cont, pentru a se putea stabili valoarea corecta a cheltuielilor de transport si a veniturilor din activitatea de transport inregistrate in cursul anului 2000, afirmatiile societatii contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

In speta, nu poate fi luata in considerare afirmatia societatii contestatoare din adresa inregistrata la D.G.F.P., potrivit careia "intocmirea unei situatii cu venituri din transport intern, intocmire DVI si transporturi refacturate clientilor **este practic imposibil de realizat in 5 zile**", deoarece aceasta situatie a fost solicitata in timpul controlului care s-a finalizat cu Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere din 2010, aceasta situatie nu a fost prezentata nici la contestatia formulata impotriva Decizia de impunere, cu privire la acest aspect, nici la solicitarea organelor de solutionare contestatii.

Precizam faptul ca, ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiei, prin Decizia privind solutionarea contestatiei impotriva Decizia de impunere, referitor la deductibilitatea diferentei de cheltuieli de transport nedeductibila fiscal pe anul 1999, precizeaza faptul ca societatea nu depune documente din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala motiv pentru care respinge ca neintemeiata contestatia referitor la acest capat de cerere.

In speta, se retine ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuielile si veniturile realizate din activitatea desfasurata fara a tine o evidenta corecta prin inregistrarea cheltuielilor si veniturilor pe conturile corespunzatoare, conturi analitice asa cum prevede Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, si Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, care prevede:

-art.1 din Legea nr.82/1991

"Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi."

-art.2 din Legea nr.82/1991

"(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori."

-Regulamentul nr.704/1993

"4. Potrivit legii, documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat ori înregistrat în contabilitate, după caz.

*Înregistrarea operațiunilor patrimoniale în contabilitate se face cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor justificative, după data de întocmire sau de intrare în unitate și sistematic, **în conturi sintetice și analitice**, cu ajutorul registrului-jurnal și al cărții mari, **potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4 din lege."***

Mai mult, potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, art.64 "Forta probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile":

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

iar la art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se prevede:

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

Se reține astfel că este obligația contribuabilului de a prezenta documente legale întocmite din care să rezulte o situație reală a cheltuielilor și veniturilor înregistrate în evidența contabilă în anul 2000 din activitatea de transport și de a dovedi că exercitarea dreptului de deducere pentru aceste cheltuieli s-a realizat în mod legal.

Potrivit prevederilor art.6 și art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

-art.6

"Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția

admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

-art.7

"(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz."

Astfel, în baza documentelor prezentate de societate organele de inspecție fiscală au apreciat starea de fapt fiscală și au stabilit impozite și taxe conform prevederilor legale aplicabile pe perioada verificată.

În condițiile în care societatea nu a prezentat la dosarul contestației alte documente decât cele prezentate în timpul inspecției fiscale și recunoste faptul că nu poate întocmi o situație detaliată din care să rezulte sumele reprezentând cheltuielile de transport, cheltuieli de manipulare, depozitare și asigurare înregistrate în contul de cheltuieli de transport și valoarea veniturilor din transport înregistrate în contul 708"Transport intern, întocmire DVI" din totalul veniturilor înregistrate în acest cont, neavând înregistrate în evidențele contabile din anul 2000, pe conturi analitice distincte veniturile respectiv cheltuielile din activitatea de transport desfășurată, urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile de transport și să se mențină ca legale constatările organelor de inspecție fiscală.

d) Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu provizioanele, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2000, în condițiile în care societatea nu a prezentat o calculație conform prevederilor în vigoare privind modul de constituire a acestor provizioane.

În fapt, în luna decembrie 2000, SC X a înregistrat în evidențele contabile, prin nota contabilă, cheltuieli cu provizioane pentru riscuri și cheltuieli în suma de prin articolul contabil:

681.2"Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli"=151.4"Provizioane pentru pierderi din schimb valutar".

La 31.12.2000, societatea a efectuat următoarele înregistrări contabile(anexa6):

476"Diferențe de conversie-activ"=401"Furnizori conversie"

476"Diferențe de conversie-activ"=462"Creditori diverși conversie"

476"Diferențe de conversie-activ"=519.1"Credit TS conversie"

476"Diferențe de conversie-activ"=167"Afin leasing"

476"Diferențe de conversie-activ"=1687"Dobanda Afin"

411"Clienți conversie" =477"Diferențe de conversie-pasiv"

La 31.12.2000, societatea înregistrează în soldul contului 476"Diferențe de conversie-activ" suma reprezentând reevaluarea datoriei către furnizori, furnizorii de leasing și bănci la cursul valutar pentru 31.12.2000 publicat de BNR.

În contul 477"Diferențe de conversie-pasiv" a fost înregistrată reevaluarea creanțelor la cursul valutar din 31.12.2000.

Diferenta reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar.

Pe cheltuieli deductibile fiscal societatea a inregistrat suma reprezentand pierdere neta din diferenta de curs valutar pe anul 2000.

Societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care sa rezulte pierderea neta din diferente de curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2000, in conformitate cu prevederile H.G. nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare.

Intrucat societatea nu a prezentat o situatie privind modul de calcul a diferentelor de curs valutar aferente creantelor si datoriilor in valuta, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu provizioanele pentru riscuri si cheltuieli, in conformitate cu prevederile H.G. nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare si art.4 alin.1, 4, 6 lit.f) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea si completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

In contestatia formulata societatea sustine ca a constituit provizion sub limita deductibilitatii fiscale stabilita si considera ca nu ii sunt aplicabile prevederile art.4 lit.f) din O.G. nr.70/1994, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si considerarea ca deductibila fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu provizioanele.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 4 alin.(6) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit in vigoare in anul 2000, care precizeaza:

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

f) sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale;

Referitor la modul de calcul al provizioanelor in HG 335/1995 republicata, privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societatilor bancare, se precizeaza:

-art.1

Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal:[...]

b) provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, evidențiate în contabilitatea agenților economici la sfârșitul fiecărui trimestru.

Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă numai la încheierea exercițiului financiar anual, la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Prin pierdere netă se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an."

In speta sunt aplicabile prevederile pct.83 din Regulamentul nr 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, potrivit caruia:

"La încheierea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar, fata de data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datoriilor, 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, neadmitindu-se compensări între acestea. Pentru diferențele de conversie nefavorabile se constituie provizioane pentru deprecierea creanțelor."

coroborat cu prevederile Ordinului nr.2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii patrimoniului:

"38.[...]Evaluarea creanțelor și a datoriilor exprimate în devize se face la cursul de referința al Băncii Naționale a României din ziua de 31 decembrie. Eventualele diferențe reprezentând pierderi sau câștiguri latente fata de acest curs se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor de diferențe de conversie. În cazul înregistrării unor diferențe de curs valutar nefavorabile, reflectate în debitul contului 476 "Diferențe de conversie - activ", se constituie provizioane pentru pierderi de schimb valutar potrivit reglementărilor legale."

In ceea ce priveste evaluarea elementelor patrimoniale, la pct.76 din Regulamentul nr 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se specifica:

"76. Potrivit art. 7 alin. (2) din lege, creanțele și datoriile unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

Creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Diferențele de curs valutar, între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și data încasării, respectiv a plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz."

coroborat cu prevederile Ordinului nr.2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii patrimoniului, pct.38, potrivit caruia:

"[...]Evaluarea creanțelor și a datoriilor exprimate în devize se face la cursul de referința al Băncii Naționale a României din ziua de 31 decembrie. Eventualele diferențe reprezentând pierderi sau câștiguri latente fata de acest curs se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor de diferențe de conversie. În cazul înregistrării unor diferențe de curs valutar nefavorabile, reflectate în debitul contului 476 "Diferențe de conversie - activ", se constituie provizioane pentru pierderi de schimb valutar potrivit reglementărilor legale."

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil provizioanele constituite peste limitele legale. In H.G. nr.335/1995 republicata, privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societatilor bancare, se prevede ca agentii economici pot constitui provizioane care sunt deductibile fiscal la nivelul pierderii nete din diferentele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creantelor si datoriilor evaluate la cursul valutar de referinta al Bancii Nationale a Romaniei din ultima zi a exercitiului financiar si cursurile de schimb valutar la care acestea au fost inregistrate in contabilitate. Prin pierdere neta se intelege diferenta dintre sumele inregistrate in contul de conversie-activ si cele inregistrate in contul de conversie-pasiv la sfarsitul fiecarui an.

La dosarul contestatiei au fost prezentate urmatoarele documente:

-fisa contului 476 si 477 in care sunt prezentate inregistrarile contabile mai sus mentionate fara a avea anexata o situatie de calcul a diferentelor de curs valutar

-fisele contului 401 pentru o serie de furnizori pentru care s-au indicat un sold in valuta, valoarea acestora in lei evaluat la cursul de schimb al BNR din 31.12.2000, fara sa fie indicat cursul de schimb valutar din data la care acestea au fost inregistrate in contabilitate (cursul istoric).

-o situatie prin care s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente leasingului extern pentru sumele aferente dobanzilor leasingului extern dar nu se explica clar modul de stabilire si nu sunt prezentate documente justificative privind acest calcul respectiv date privind valoarea achizitiei autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate, fiind mentionate doar sumele totale

-Cartea mare partiala a unui cont de clienti, analitic 4113 si o calculatie a diferentelor de curs valutar aferente creantelor in valuta aflate in sold la 31.12.2000 fara a prezenta o balanta analitica a clientilor aflati in sold la 31.12.2000 (in lei si valuta) inainte de reevaluarea creantelor in valuta.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu reiese ca suma inregistrata pe cheltuieli este pierdere neta din diferentele de curs, in conditiile in care sumele inregistrate in contul de conversie-activ (446) si cele inregistrate in contul de conversie-pasiv (447) la sfarsitul anului 2000 nu sunt sustinute de nicio situatie de calcul privind modul lor de stabilire.

S-a constatat ca societatea a reevaluat atat creantele cat si obligatiile in valuta prin transformarea soldurilor initiale ale ct (401, 167, 1687, 462, 519.1) din valuta in lei, la cursul valutar de inchidere stabilit de BNR si a comparat cu soldurile in lei existente in evidenta contabila fara a tine cont de eventualele miscari realizate in conturile respective (intrari, iesiri).

Astfel, se retine faptul ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferente de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta fara a tine evidenta acestor creante si datorii pe furnizori si clienti, leasing extern si pe fiecare persoana fizica sau juridica si fara avea la baza un document justificativ care sa reflecte situatia reala asa cum prevede Legea contabilitatii nr.82/1991:

-art.2

"(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1.

În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori."

-art.6

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."

In conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate, creantele si datoriile in deize se evaluau la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei pentru ultima zi a trimestrului respectiv 31.12.2000, prin raportare la cursul de schimb de la data inregistrarii in contabilitate a creantelor si datoriilor(curs istoric).

In vederea solutionarii contestatiei cu privire la acest capat de cerere si stabilirii situatiei reale, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor, prin adresa a solicitat SC X, prezentarea urmatoarelor documente :

- Situatia provizioanelor pe anul 2000 din care sa rezulte modul de calcul al acestora, cursul de schimb valutar din data la care acestea au fost inregistrate in contabilitate, insotita de balantele analitice ale furnizorilor si clientilor aflati in sold la 31.12.2000, inainte de reevaluarea datoriilor in valuta.

-documente din care sa rezulte modul de stabilire a sumei reprezentand diferente nefavorabile aferente leasingului extern, respectiv date privind valoarea de achizitie a autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate.

-documente din care sa rezulte modul de stabilire a sumei reprezentand diferente nefavorabile aferente dobanzilor leasingului extern, respectiv date privind valoarea de achizitie a autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate.

Prin adresa, SC X anexeaza la dosarul contestatiei urmatoarele documente:

-modul de calcul al provizioanelor aferente anului 2000

-contractele de leasing extern , scadentarele cu fisele de cont aferente anului 2000

-balanta de verificare pe anulul 2000.

cu mentiunea ca "toate explicatiile, situatiile, documentele solicitate de dvs. au fost prezentate la diverse echipe de control "

Se retine astfel ca aceleasi documente au fost prezentate in timpul inspectie fiscale care s-a finalizat cu intocmirea Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere in 2010 precum si in faza de contestare a Deciziei de impunere care s-a solutionat prin Decizia emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti, in sensul desfiintarii actului administrativ fiscal cu privire la acest capat de cerere pe motiv ca "sumele constituite de societate cu titlu de provizioane si

inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2000 sunt sub limita prevazuta de legislatia in vigoare [...]dar datele prezentate de contestatoare trebuie verificate si confruntate cu cele existente in evidenta contabila in ceea ce priveste cursul de schimb aplicat fiecărei tranzactii efectuata pe parcursul anului fiscal si cursul de schimb aplicat creantelor si datoriilor in devize, la sfarsitul anului."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca in timpul inspectiei fiscale partiale care s-a finalizat prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere din 2011, la doarul prezentei contestatii si nici ca urmare a adresei Biroului de Solutionare a Contestatiilor, societatea nu a prezentat o situatie privind calculul diferentelor de curs valutar favorabile sau nefavorabile intre valoarea inregistrata in contabilitate si valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercitiului financiar asa cum prevede H.G. nr.335/1995.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat documentele prezentate de societatea contestatoare si le-au confruntat cu cele aflate in evidenta contabila, in ceea ce priveste cursul de schimb aplicat fiecărei tranzactii in parte efectuata de catre contestatoare pe parcursul anului fiscal si cursul de schimb aplicat creantelor si datoriilor in devize, la sfarsitul anului. S-a constatat ca, chiar daca suma constituita de catre societate ca provizion este sub limita pierderii nete din diferentele de curs valutar stabilita ca diferenta dintre sumele inregistrate in contul de conversie-activ si cele inregistrate in contul de conversie-pasiv la sfarsitul anului, nu s-a facut dovada calculului corect al acestei diferente.

Societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte distinct miscarile pe fiecare tip de tranzactie in parte, inregistrarea si modificarea obligatiei, respectiv creanta comerciala si financiara in valuta, motiv pentru care nu s-a putut identifica cursul istoric de inregistrare si respectiv de modificare a creantelor si obligatiilor in valuta pentru stabilirea diferentelor la cursul de inchidere al exercitiului financiar pe anul 2000.

Potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.64 "Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile":

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

iar la art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca societatea nu detine o situatie privind modul de calcul al provizioanelor detaliata de conturi analitice pentru fiecare client si furnizor in parte si diferentele de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta astfel incat societatea sa poata beneficia de deducerea cheltuielilor cu provizioanele la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit cheltuielilor cu provizioanele la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la suma reprezentand cheltuieli cu provizioanele in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat modul de calcul cu privire la pierderea neta din diferente de curs valutar.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2000, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2000 in conformitate cu prevederile art.2, art.4, art.5 si art.7 din O.G nr.70/1994 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile Legii nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii modificata prin OUG nr.297/2000.

In conditiile in care prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli.

2.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2001, contestat de societate, mentionam:

Pe anul 2001, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit suplimentar, astfel:

a)Referitor la cheltuielile, contestate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe trimestru I 2001,D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli in conditiile in care au fost inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conditiile de document justificativ.

In fapt, SC X a inregistrat in contul 626"Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", cheltuieli in baza facturi fiscale,emise de SC R catre SC S.

S-a constatat ca, SC X si SC S sunt firme diferite si au sediul social declarat la aceeasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I .

Avand in vedere faptul ca facturile inregistrate in contabilitatea SC X SRL au inscrise la rubrica "cumparator" SC S , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4, 6 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, considerand operatiunera ca fiind inregistrata fara a avea la baza un document justificativ, in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4, 6 din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca detine Contractul incheiat cu Romtelecom iar pe aceste facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii contestatoare iar achizitiile in cauza reprezinta convorbiri telefonice

efectuate de societate in acea perioada, fiind folosite in scopul realizarii de venituri impozabile.

In speta, sunt aplicabile prevederile art. 4. alin.(1), alin.(4) si (6) din O.G. nr.70/1997 privind impozitul pe profit cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

"(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 nu 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 calcula al impozitului, date in aplicarea art.4 din O.G. nr.70/1994 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."

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

(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 pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se prevede:

"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 operațiunilor patrimoniale (când este cazul);

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate."

De asemenea, prin O.M.F.P. nr.425/1998 privind Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, se prevede ca:

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;

- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- **menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);**

- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;

- datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să probeze operațiile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

Cu privire la obligativitatea datelor ce trebuie înscrise în facturile fiscale, la art.29 prin Legea nr.26/1990, republicata, privind Registrul comerțului, se specifică:

"Comerciantul este obligat să menționeze **pe facturi**, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuintate în comerț, **numele/denumirea, sediul social, codul unic de înregistrare și, dacă este cazul, codul numeric personal**. Sunt exceptate bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice, care vor cuprinde elementele prevăzute de legislația din domeniu."

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate , profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate din vanzarea bunurilor imobile inclusiv din castiguri din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor si cele considerate deductibile conform prevederilor legale in vigoare.

De asemenea, cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ , conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, sunt nedeductibile fiscal la stabilirea profitul impozabil al societatii.

Din prevederile legale invocate se retine ca inscrisurile care stau la baza inregistrarii in contabilitate dobandesc calitatea de document justificativ daca cuprind urmatoarele elemente principale:denumirea documentelor, denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul, numarul si data intocmirii documentului, **mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale**, continutul operatiunilor patrimoniale, datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate, numele si prenumele precum si semnaturile persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, dupa caz, si alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca facturile fiscale emise de SC R, in baza carora s-au inregistrat in evidentele contabile ale SC X, cheltuieli au inscrise la **rubrica " cumparator " SC S** .

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale constituie un element obligatoriu ce trebuie completat in cuprinsul unui document pentru ca acesta sa poata dobandi calitatea de document justificativ si sa poata sta la baza inregistrarii in contabilitate a unor cheltuieli deductibile.

Se retine faptul ca in conditiile in care facturile in cauza au completate la rubrica "cumparator" denumirea SC S acestea nu pot constitui documente justificative potrivit Legii contabilitatii nr.82/1999, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in baza carora SC X sa poata inregistra cheltuieli.

Cu privire la modul de completare a facturilor fiscale, Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicata in M.O. nr.732 din 30 octombrie 2007, s-au pronuntat in sensul ca:

" în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe. "

Sustinerile societatii potrivit carora "echipa de control face o grava confuzie intre cele doua societati SC X si SC S, atribuind acesteia din urma achizitiile respective.[...] activitatea SC S a fost suspendata pana in anul 2006, deci aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii. Pentru facturile in cauza societatea noastra detine contract incheiat cu R iar pe facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii contestatoare", nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederile legale invocate in cauza sunt de strica interpretare si nu disting cu privire la astfel de aspecte iar potrivit principiului de drept "acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu o poate face".

Din documentele prezentate de societate la dosarul contestatiei (anexa nr.1) referitor la suspendarea activitatii SC S, nu reiese daca in perioada 01.01.2000-31.12.2003, perioada in care au fost emise facturi avand la rubrica «cumparator» inscrise SC S, activitatea SC S era suspendata.

In justificarea serviciilor prestate de SC R, societatea contestatoare a prezentat urmatoarele documente:

-Actul aditional la contractul incheiat cu SC R pentru instalarea a trei posturi telefonice (contractul initial nu a fost prezentat) pentru furnizare de servicii

-Pe facturile emise de R nu apare mentionat "Adresa locului de consum" si nici codul fiscal (element principal de identificare fiscala).

-Contractul pentru executari de lucrari si montaj sisteme de telefonie (telecomunicatii) incheiat cu SC A avand drept obiect- instalare-montaj-programare Centrala telefonica SIEMENS Hicom, executie telefonie + centrala telefonica - prezentat numai in copie xerox.

Din Certificatul Constatator privind istoricul societatii eliberat de O.R.C. rezulta ca la adresa este declarat punct de lucru al SC X in 2002, in baza Rezolutiei iar sediul social este inregistrat in Registrul Comertului la aceasta adresa din 2007.

Din cele prezentate mai sus se observa ca la data Actului aditional incheiat cu SC R, SC X nu desfasura activitati economice (autorizate) la adresa de furnizare a serviciilor R. Facturile emise pe numele SC S au inscrise urmatoarele date de identificare ale cumparatorului : " SC S.."

Societatea nu aduce elemente in plus care sa ii sustina punctul de vedere cu privire la legalitatea documentelor intocmite de SC R pentru SC S. Faptul ca s-au efectuat plati prin banca de catre SC X, nu ii confera calitatea de document justificativ -facturii in sine, care are inregistrat la beneficiar alta societate.

Societatea contestatoare trebuia sa se autosesizeze referitor la datele inscrise in facturi si sa semnaleze societatii de telefonie eroarea pe care o invoca. Nu au fost prezentate astfel de inregistrari in acest sens cu toate ca au fost deseori solicitate.

Prin urmare, documentele prezentate de societatea contestatoare in sustinere referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal nu dovedesc faptul ca **aceste cheltuieli au fost utilizate pentru obtinerea de venituri impozabile de catre SC X**, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

b) Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, contestate de societate, D.G.F.P.-prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile , inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi care nu au calitatea de document

justificativ respectiv prezentate in copie xerox, nedatate si fara a avea anexate situatii de lucrari din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate.

In fapt, societatea contestatoare a inregistrat in contul 628 "alte cheltuieli cu servicii executate de terti" cheltuieli in baza facturilor fiscale prezentate in copie xerox emise de SC I. Din cele 4 facturi inregistrate in evidentele contabile doar o factura are inscrisa data la care a fost emisa, celelalte trei facturi nefiind date.

La rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" facturile mentionate mai sus au inscrisa mentiunea "contravaloare prestari servicii conform contract".

Obiectul contractului il constituie furnizarea de servicii de consultanta in afaceri, inclusiv prin efectuarea de sondaje si studii de piata in vederea dezvoltarii activitatii de transport international de marfuri.

In timpul inspectiei fiscale societatea nu a prezentat documente justificative (situatii de lucrari) privind prestarea efectiva a acestor servicii in vederea realizarii de venituri; in schimb administratorul societatii a prezentat Concluziile scrise care au fost depuse la Tribunal in constituirea apararii in dosarul in care SC I in calitate de reclamanta sustine nerecuperarea creantelor de la SC X, in care s-au specificat faptul ca "Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta".

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile cu serviciile prestate in conformitate cu prevederile art.4 alin.1, 4 si 6 lit.m) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, intrucat aceste cheltuieli nu sunt aferente realizarii de venituri.

In contestatia formulata societatea sustine ca facturile fiscale si contractul, in original, au fost ridicate de catre organele de cercetare penala, lasand xerocopiile acestor documente.

Sustine ca furnizorul a actionat societatea in judecata pentru neplata facturilor iar prin Sentinta , instanta a stabilit in sarcina societatii suma de plata aferenta serviciilor prestate conform Contractului de prestari servicii , astfel ca sunt indeplinite toate conditiile pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor in cauza.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.1, alin.4 lit.m) si r) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit in vigoare in anul 2000, potrivit carora:

"(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 nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora. "

În speta sunt aplicabile și prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului, date în aplicarea art.4 alin.(1) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit :

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

precum și instrucțiunile date în aplicarea art.4 alin.(6) lit.r) potrivit cărora:

*"În baza acestor prevederi este necesar ca **serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.** "*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate , profitul impozabil se calculează ca diferența 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 la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ , conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, sunt nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil al societății.

De asemenea, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile în situația în care acestea nu sunt justificate de un contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termenele de execuție, prestarea serviciilor prestate și tarifelor percepute, valoarea totală a contractului și în condițiile în care nu pot fi verificați prestatorii în legătura cu natura acestora.

Din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

-Obiectul Contractului, îl constituie "furnizarea de servicii de consultanță în afaceri", inclusiv prin efectuarea de sondaje și studii asupra pieței în vederea dezvoltării activității de transport internațional de marfuri .În contract se specifică faptul că **plata serviciilor se face pe baza situațiilor lucrărilor executate**, aprobate de către beneficiar pentru care prestatorul emite factura reprezentând contravaloarea prestației.

-Facturile emise de SC I au fost prezentate în copie xerox și nu sunt însoțite de situații de lucrări, aprobate de beneficiar din care să rezulte natura prestației, tarifele percepute, data la care au fost prestate.

Mai mult, facturile emise de SC I, înregistrate în evidențele contabile ale societății contestatoare nu au înscrisă data la care au fost emise.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se reține faptul că societatea contestatoare nu deține documente justificative (situații de lucrări, rapoarte de lucru,

studii de piata) privind prestarea efectiva a acestor servicii in vederea realizarii de venituri de catre SC X.

Mai mult faptul ca aceste servicii nu au fost niciodata prestate reiese si din declaratia administratorului societatii depusa la Tribunal in construirea apararii din dosarul in care SC I reclama nerecuperarea creantelor de la SC X:

"Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta".

Cu privire la prezentarea facturilor si contractului in cauza in copie xerox, in contestatia formulata societatea contestatoare sustine acestea au fost ridicate de catre organele de cercetare penala si depune in sustinerea cauzei un Proces verbal intocmit de Cabinet Avocat in numele SC X in care sunt enumerate actele predate organelor de politie.

Mentionam faptul ca, desi in procesul verbal sunt enumerate facturile si contractul in cauza, nu se specifica faptul ca acestea au fost predate organelor de cercetare in original, asa cum se precizeaza pentru celelalte documente predate in original.

Din Sentinta emisa de Tribunal, depusa de societate in sustinerea cauzei pentru a justifica faptul ca facturile in cauza au fost emise in baza Contractului de prestari servicii se retine faptul ca obiectul acestui dosar l-a constituit neplata altor facturi fiscale din 2002.

Societatea nu a prezentat documente doveditoare privind prestarea efectiva a serviciilor facturate de SC I. Facturile in cauza au fost prezentate in copie xerox si nedatate, neindeplinind calitatea de document justificativ.

La pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se prevede:

"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, dobîndind 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 operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate."*

In conditiile in care SC X nu a prezentat facturile si contractul in original, nu a prezentat documente doveditoare din care sa rezulte sa serviciile au fost prestate efectiv in scopul obtinerii de venituri taxabile si mai mult reprezentantul legal a societatii, in concluziile depuse la Tribunal, in dosar, a declarat ca *"Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta"*, se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la neindeplinirea conditiilor de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile si se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la acest capat de cerere.

ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizia a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC I, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat originalul facturilor in baza carora se poate deduce TVA precum si documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor facturate.

c) Cu privire la cheltuielile cu provizioanele considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2001, in conditiile in care societatea nu a prezentat o calculatie conform prevederilor in vigoare privind modul de constituire a acestor provizioane.

In fapt, SC X a inregistrat cheltuieli cu provizioanele pentru pierdere neta din diferente de curs valutar aferente datoriilor si creantelor in valuta pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing, inregistrand operatiunea in contabilitate prin articolul contabil:

681.2"Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri si cheltuieli"=151.4"Provizioane pentru pierderi din schimb valutar "

SC X a efectuat si urmatoarele inregistrari contabile la data de 31.12.2001 :

476"Diferente de conversie - activ" = 401 "Furnizori conversie" |

476"Diferente de conversie - activ" = 462"Credit diversi conversie"

476"Diferente de conversie - activ"= 167"Afin leasing"

476"Diferente de conversie - activ"= 1687"Dobanda Afin"

411"Cienti conversie"=477"Diferente de conversie pasiv"

Au fost prezentate fisele de cont pentru ilustrarea inregistrarilor in conturile de mai sus, precum si notele contabile efectuate.

La 31.12 2001 societatea a inregistrat in debitul contului 476"Diferente de conversie-activ" reprezentand reevaluarea datoriilor catre furnizori, furnizorii de leasing la cursul valutar valabil pentru 31.12.2001 publicat de BNR.

In creditul contul 477 "Diferente de conversie -pasiv" a fost inregistrata reevaluarea creantelor la cursul valutar din 31.12.2001 publicat de BNR.

Diferenta dintre cele doua conturi, reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar, care poate fi dedusa in conformitate cu prevederile art. 1 din HG 335/1995".

Societatea a inregistrat ca cheltuiala deductibila fiscal suma ,dar nu a prezentat un document justificativ din care sa rezulte modul de calcul a diferentei de

curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2001, in conformitate cu prevederile H.G. nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele potrivit prevederilor art.4 alin.1, 4, 6 lit.f) din O.U.G. nr.217/1999 pentru modificarea si completarea O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit .

In contestatia formulata, societatea sustine ca pierderea neta din diferenta de curs valutar la 31.12.2001 a fost consituita sub limita deductibilitatii fiscale stabilita. Astfel ca in speta sunt aplicabile prevederile art.4 lit.f) din O.G. nr.70/1994, motiv pentru care societatea solicita admiterea contestatiei si considerarea ca deductibila fiscal a sumei reprezentand cheltuieli cu provizioanele.

Pentru inregistrarea cheltuielilor cu provizioanele pentru riscuri si cheltuieli societatea a prezentat o situatie de calcul pentru suma reprezentand diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing extern care nu prezinta date concrete de calcul, astfel:

- in anexele prezentate in timpul controlului si dosarul contestatiei (anexa 8) se mentioneaza ca pentru suma de .. s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente leasingului extern iar pentru suma de... s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente dobanzilor leasingului extern :

-in anexele prezentate in timpul controlului si dosarul contestatiei (anexa 8) se mentioneaza ca pentru suma de .. s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente leasingului extern iar pentru suma de ... s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente dobanzilor leasingului extern 2 :

Pentru sumele mentionate mai sus si care au fost luate in calcul diferentelor nefavorabile **nu se explica clar** modul de stabilire si nu sunt prezentate documente justificative privind acest calcul, respectiv date privind valoare achizitiei autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate, fiind mentionate doar sume totale.

In speta, sunt aplicabile prevederile art. 4 alin.(6) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit in vigoare in anul 2000, care precizeaza:

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

f) sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale;

Referitor la modul de calcul al provizioanelor in HG 335/1995 republicata, privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societatilor bancare, se precizeaza:

-art.1

Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal:[...]

b) provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, evidențiate în contabilitatea agenților economici la sfârșitul fiecărui trimestru.

Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă numai la încheierea exercițiului financiar anual, la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a României din ultima zi a

exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Prin pierdere netă se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an."

In ceea ce privește evaluarea elementelor patrimoniale, la pct.76 din Regulamentul nr 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se specifica:

"76. Potrivit art. 7 alin. (2) din lege, creanțele și datoriile unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

Creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Diferențele de curs valutar, între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și data încasării, respectiv a plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz."

coroborat cu prevederile Ordinului nr.2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, pct.38, potrivit caruia:

"[...]Evaluarea creanțelor și a datoriilor exprimate în devize se face la cursul de referință al Băncii Naționale a României din ziua de 31 decembrie. Eventualele diferențe reprezentând pierderi sau câștiguri latente fata de acest curs se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor de diferențe de conversie. În cazul înregistrării unor diferențe de curs valutar nefavorabile, reflectate în debitul contului 476 "Diferențe de conversie - activ", se constituie provizioane pentru pierderi de schimb valutar potrivit reglementărilor legale."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se retine ca sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil provizioanele constituite peste limitele legale prevazute de H.G. nr.335 republicata, privind regimul constituirii, utilizarii și deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici și societăților bancare, care prevede ca agenții economici pot constitui provizioane care sunt deductibile fiscal la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Bancii naționale a României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate. Prin pierdere netă se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an.

Din documentele existente la dosarul contestației nu reiese ca suma înregistrată în contabilitate este pierdere netă din diferențele de curs, în condițiile în care sumele înregistrate în contul de conversie-activ (446) și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv (447) la sfârșitul anului 2001 nu sunt susținute de nici o situație de calcul privind modul lor de stabilire.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a reevaluat atât creanțele cât și obligațiile în valută prin transformarea soldurilor inițiale ale conturilor 401, 167, 1687, 462 din valută în lei, la cursul valutar de închidere stabilit de BNR și

a comparat cu soldurile in lei existente in evidenta contabila fara a tine cont de eventualele miscari realizate in conturile respectiva (intrari, iesiri).

Societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte distinct miscarile pe fiecare tip de tranzactie in parte , inregistrarea si modificarea obligatiei respectiv creanta comerciala si financiara in valuta, motiv pentru care nu s-a putut identifica cursul istoric de inregistrare si respectiv de modificare a creantelor si obligatiilor in valuta pentru stabilirea diferentelor la cursul de inchidere al exercitiului financiar al anului 2001.

Cu privire la inregistrarea in contabilitate a diferentelor de curs valutar la pct.83 din Regulamentul nr 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se specifica:

"La încheierea exercițiului financiar, diferențele de curs valutar, fata de data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datoriilor, 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, neadmitindu-se compensări între acestea. Pentru diferențele de conversie nefavorabile se constituie provizioane pentru deprecierea creanțelor."

Din prevederile legale enuntate rezulta ca la inchiderea exercitiului financiar, societatea poate inregistra in contabilitate in conturile de diferente de conversie, diferente de curs valutar aferente creantelor si datoriilor in devize , evaluate la cursul valutar de referinta a Bancii Nationale a Romaniei din ultima zi a exercitiului financiar respectiv 31.12.2001, raportat la cursul de schimb de la data inregistrarii in contabilitate a creantelor si datoriilor in devize(curs istoric).

Astfel, deductibilitatea fiscala a provizionelor se acorda numai la incheierea exercitiului financiar anual, la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar respectiv dintre valoare creantelor si datoriilor evaluate la cursul valutar de referinta a Bancii Nationale a Romaniei din ultima zi a exercitiului financiar raportat la cursurile de schimb valutar la care acestea au fost inregistrate in contabilitate.

La dosarul contestatiei au fost prezentate urmatoarele documente:

-fisa contului 476 si contului 477 in care sunt prezentate inregistrarile contabile mai sus mentionate

-o situatie de calcul privind reevaluarea datoriilor in valuta si cartea mare partiala a contului 401; fisele contului 401 pentru 65 de furnizori pentru care s-au indicat un sold in valuta(DM, lire sterline, franci francezi, USD, lire italiene, euro).

Avand in vedere ca in balanta de verificare incheiata la 31.12.2001 in soldul contului 401 sintetic au fost inregistrati atat furnizorii interniv cat si furnizorii externi nu s-a putut verifica informatiile referitoare la soldul contul 401 nereevaluat in valuta.

In situatia de calcul privind reevaluarea datoriilor in valuta, societatea inscrie doar valoarea acestora in lei, evaluata la cursul de schimb BNR din data de 31.12.2001, fara sa fie indicat cursul de schimb valutar la data la care acestea au fost inregistrate in contabilitate si valoarea in lei la acea data (cursul istoric).

-o situatie prin care s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente leasingului extern si dobanzilor leasingului extern AFIN

-in anexa se mentioneaza ca s-a efectuat calculul diferentelor nefavorabile aferente leasingului extern si dobanzilor leasingului extern AFIN 2

In anexa prezentata nu se explica clar modul de stabilire si nu sunt prezentate documente justificative privind acest calcul respectiv date privind valoarea achizitiei autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate, fiind mentionate doar sumele totale

- o situatie de calcul privind reevaluarea clientilor in valuta, Cartea mare partiala a unui cont de clienti, analitic 4113 la 31.12.2001.

Avand in vedere ca in balanta de verificare la 31.12.2001, societatea prezinta intr-un cont sintetic de clienti atat clientii interni cat si clientii externi nu s-a putut verifica informatiile referitoare la contul 411 "Clienti" nereevaluat in valuta.

In situatia de calcul privind reevaluarea datoriilor in valuta, societatea inscrie doar valoarea acestora in lei, evaluata la cursul de schimb BNR din data de 31.12.2001, fara sa fie indicat cursul de schimb valutar la data la care acestea au fost inregistrate in contabilitate si valoarea in lei la acea data (cursul istoric).

Potrivit prevederilor legale invocate in speta, creantele si datoriile in devize se inregistreaza in evidentele contabile la valoarea lor nominala. Creantele si datoriile in devize se inregistreaza in contabilitate in lei, la cursul valutar de schimb in vigoare la data efectuarii operatiunilor.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu reiese ca suma este pierdere neta din diferentele de curs, in conditiile in care sumele inregistrate in contul de conversie-activ (446) si cele inregistrate in contul de conversie-pasiv (447) la sfarsitul anului 2001 nu sunt sustinute de nicio situatie de calcul privind modul lor de stabilire.

S-a constatat ca societatea a reevaluat atat creantele cat si obligatiile in valuta prin transformarea soldurilor initiale ale ct (401, 167, 1687, 462, 519.1) din valuta in lei, la cursul valutar de inchidere stabilit de BNR si a comparat cu soldurile in lei existente in evidenta contabila fara a tine cont de eventualele miscari realizate in conturile respective (intrari, iesiri), fiind incalcate astfel prevederile Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Astfel, se retine faptul ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferente de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta fara a tine evidenta acestor creante si datorii pe furnizori si clienti, leasing extern si pe fiecare persoana fizica sau juridica si a inregistrat cheltuielile fara a avea la baza un document justificativ asa cum prevede Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntata.

In conformitate cu prevederile legale, creantele si datoriile in devize se evaluau la cursul de schimb al pietei valutare comunicat de Banca Nationala a Romaniei pentru ultima zi a trimestrului respectiv 31.12.2001, prin raportare la cursul de schimb de la data inregistrarii in contabilitate a creantelor si datoriilor (curs istoric).

Dupa cum am mentionat si la pct.1 lit.d), D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor, prin adresa a solicitat SC X, prezentarea urmatoarelor documente :

- Situatiile provizioanelor pe anul 2001 din care sa rezulte modul de calcul al acestora, cursul de schimb valutar din data la care acestea au fost inregistrate in contabilitate, insotita de balantele analitice ale furnizorilor si clientilor aflati in sold la 31.12.2000, inainte de reevaluarea datoriilor in valuta.

-documente din care sa rezulte modul de stabilire a sumei de.. reprezentand diferente nefavorabile aferente leasingului extern, respectiv date privind valoarea de achizitie a autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate.

-documente din care sa rezulte modul de stabilire a sumei de... reprezentand diferente nefavorabile aferente dobanzilor leasingului extern, respectiv date privind valoarea de achizitie a autovehiculelor, data achizitiei, sumele achitate.

Prin adresa, SC X anexeaza la dosarul contestatiei urmatoarele documente:

-modul de calcul al provizioanelor aferente anului 2001, situatie din care nu rezulta clar modul de stabilire a diferentelor de curs valutar(prezentata si in timpul controlului)

-contractele de leasing extern , scadentarele cu fisele de cont aferente anului 2000

-balanta de verificare pe anulul 2000.

cu mentiunea ca "toate explicatiile, situatiile, documentele solicitate de dvs. au fost prezentate la diverse echipe de control "

Precizam ca, societatea a prezentat aceleasi documente si in timpul inspectie fiscale care s-a finalizat cu intocmirea Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere precum si in faza de contestare a Deciziei de impunere care s-a solutionat prin Decizia emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, in sensul desfiintarii actului administrativ fiscal cu privire la acest capat de cerere pe motiv ca "sumele constituite de societate cu titlu de provizioane si inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2001 sunt sub limita prevazuta de legislatia in vigoare [...]dar datele prezentate de contestatoare trebuie verificate si confruntate cu cele existente in evidenta contabila in ceea ce priveste cursul de schimb aplicat fiecarei tranzactii efectuata pe parcursul anului fiscal si cursul de schimb aplicat creantelor si datoriiilor in devize, la sfarsitul anului."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca in timpul inspectiei fiscale partiale care s-a finalizat prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, la doarul prezentei contestatii si nici ca urmare a adresei Biroului de Solutionare a Contestatiilor, societatea nu a prezentat o situatie privind calculul diferentelor de curs valutar favorabile sau nefavorabile intre valoarea inregistrata in contabilitate si valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercitiului financiar asa cum prevede H.G. nr.335/1995.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au verificat documentele prezentate de societatea contestatoare si le-au confruntat cu cele aflate in evidenta contabila, in ceea ce priveste cursul de schimb aplicat fiecarei tranzactii in parte efectuata de catre contestatoare pe parcursul anului fiscal si cursul de schimb aplicat creantelor si datoriiilor in devize, la sfarsitul anului. S-a constatat ca, chiar daca suma constituita de catre societate ca provizion este sub limita pierderii nete din diferentele de curs valutar stabilita ca diferenta dintre sumele inregistrate in contul de conversie-activ si cele inregistrate in contul de conversie-pasiv la sfarsitul anului, nu s-a facut dovada calculului corect al acestei diferente.Nu a prezentat documente din care sa rezulte distinct miscarile pe fiecare tip de tranzactie in parte, inregistrarea si modificarea obligatiei, respectiv creanta comerciala si financiara in valuta, motiv pentru care nu s-a putut identifica cursul istoric de inregistrare si respectiv de modificare a creantelor si obligatiilor in valuta

pentru stabilirea diferentelor la cursul de inchidere al exercitiului financiar pe anul 2001.

Se retine faptul ca, societatea nu a facut dovada ca suma reprezinta pierderea neta din diferentele de curs, in conditiile in care nu a prezentat in timpul controlului, la dosarul contestatiei sau urmare a adresei emisa de D.G.F.P.-Biroul Solutionare Contestatii, o situatie privind calculul diferentelor de curs favorabile sau nefavorabile din care sa rezulte valoarea creantelor si datoriilor inregistrata in contabilitate (curs istoric) si valoarea creantelor si datoriilor evidentiata in contabilitatea societatii la sfarsitul fiecarui trimestru, respectiv 31.12. 2001 asa cum prevede H.G. nr.335/1995.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca societatea nu detine o situatie privind modul de calcul al provizioanelor detaliata de conturi analitice pentru fiecare client si furnizor in parte si diferentele de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta astfel incat societatea sa poata beneficia de deducerea cheltuielilor cu provizioanele la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar.

Prin urmare, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit suma, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la cheltuielile cu provizioanele in conditiile in care petenta nu a prezentat modul de calcul pentru pierderea neta din diferente de curs valutar.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2001, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit pe anul 2001 in conformitate cu prevederile art.2, art.4, art.5 si art.7 din O.G nr.70/1994 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile Legii nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.

Prin Declaratiile 100 depuse de societatea contestatoare la A.F.P. in anul 2001, nu a fost declarat bugetului de stat impozit pe profit, astfel ca diferenta ramasa de plata pe anul 2001 este cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conditiile in care prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli.

3. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2002, contestat de societate mentionam:

Pe semestrul I 2002, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile si au recalculat profitul impozabil aferent semestrului I 2002, stabilind profit impozabil si impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din O.G. nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit si Legea nr.133/1999 cu completarile aduse prin OUG nr.297/2000, astfel:

a) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturilor emise de SC A, in conditiile in care SC X nu face dovada prestarii efective a acestor servicii in scopul realizarii de venituri impozabile.

In fapt, societatea a inregistrat, in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate, cheltuieli in baza facturilor emise de SC A reprezentand contravaloare "manipulare".

In timpul controlului societatea a prezentat Contractul de consultanta incheiat intre SC A in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar.

La cap.II "Obiectul contractului" se specifica;

"Obiectul contractului il reprezinta acordarea de consultanta si gasirea de noi clienti in vederea efectuarii de formalitati vamale in biroul Vamal

La cap.IV "Prețul contractului", pct.4.1 se precizeaza:

"Prețul contractului este de 50% din incasarile pe care SC X le are de la clientii A".

-In facturile prezentate, la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" este inscrisa mentiunea "manipulare conf..." si nu "consultanta si gasirea de noi clienti in vederea efectuarii de formalitati vamale in biroul Vamal Bucuresti-Tg", conform obiectului Contractului

-Societatea a prezentat in sustinere un tabel intocmit de SC A in care a inscris o parte din facturile emise catre SCX este inscrisa o nota in care sunt enumerate mai multe societati ca fiind principalii clienti adusi de societatea noastra pentru a efectua formalitatile vamale in cadrul SCX "

Intrucat SC X nu a prezentat documente justificative prin care sa fie probata realitatea prestarii serviciilor facturate, modul de determinare a valorii serviciilor facturate, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile, in conformitate art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea sustine ca SC A s-a ocupat de identificarea de noi clienti si de pregatirea documentatiei de vamuire si punerea la dispozitie a marfurilor pentru reprezentantul societatii, astfel incat aceasta sa poata fi vamuita in conformitate cu regulamentul vamal.

Societatea precizeaza ca pe fiecare factura emisa, prestatorul, a inscris Declaratia vamala de import pentru care a prestat serviciile, astfel ca se justifica prestarea de servicii si solicita admiterea contestatiei cu privire la cheltuieli.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.1, alin.4 lit.r) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"(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:

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora. "

În speta sunt aplicabile și prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului, date în aplicarea art.4 alin.(1) din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit :

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

precum și instrucțiunile date în aplicarea art.4 alin.(6) lit.r) potrivit cărora:

*"În baza acestor prevederi este necesar ca **serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.** "*

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate , profitul impozabil se calculează ca diferența 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 la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

De asemenea, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile în situația în care acestea nu sunt justificate de un contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, prestarea serviciilor prestate și tarifelor percepute, valoarea totală a contractului și în condițiile în care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că în susținerea cauzei societatea a prezentat facturile emise de SC A reprezentând **contravaloare "manipulare"** și Contractul de consultanță încheiat între SC A în calitate de prestator și SC X în calitate de beneficiar având ca obiect "acordarea de consultanță și găsirea de noi clienți în vederea efectuării de formalități vamale în Biroul Vamal" prezentat în copie xerox și un tabel întocmit de SC A SRL în care sunt înscrise o parte din facturile emise către SC X.

Cu privire la termenul "manipulare" înscris pe facturi , societatea susține că acest termen este folosit și este sinonim cu "Prezentare în vamă" și că acest prestator s-a ocupat de identificarea de noi clienți și de pregătirea documentației de vamă și punerea la dispoziție a marfurilor pentru reprezentantul societății astfel încât aceasta să poată fi vamuită în conformitate cu regulamentul vamal , însă nu a prezentat documente din care să rezulte cele susținute.

În tabelul prezentat în susținere, intitulat "Lucrări venite prin A ", cuprinde 337 de poziții, fiind enumerată declarația vamală din perioada ianuarie -martie 2002 și o notă în care sunt enumerate societăți comerciale ca fiind "principalii clienți aduși de societatea noastră pentru a efectua formalitățile vamale în cadrul SC X.

S-a constatat faptul că, clienții înscrși în subsolul tabelului întocmit de SC A, prezentat în susținere în timpul controlului și la dosarul contestației, erau deja clienții SC X la data încheierii Contractului de consultanță.

Mai mult, in tabelul prezentat in sustinere sunt inscise si documente vamale (DVI) emise anterior datei incheierii Contractului de consultanta.

Se retine faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate si facturate, modul de determinare a valorii serviciilor facturate, precum si dovezi din care sa rezulte ca societatile identificate de prestator au ramas in continuare clientii SCX.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de control, in timpul controlului care s-a definitivat cu incheierea raportului de inspectie fiscala, prin Nota explicativa, au solicitat administratorului societatii informatii suplimentare si prezentarea de documente justificative referitor la prestarea de servicii efectuata de SC A.

In raspunsul dat, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

"SC A este o firma al carui contract s-a derulat prin punctul de lucru al societatii deschis la B si careia la sfarsitul anului 2002 SC X ia retras imputernicirea iar imputernicitilor le-a incheiat cartea de munca si impotriva carora s-a facut plingere penala. De altfel se poate observa ca si platile toate s-au facut prin Casa b sau prin contul deschis la ABN Bank catre imputernicitii societatii la acea vreme.

Contractul cu A l-am primit in copie in momentul in care acesta ne-a actionat in judecata pentru plata unor facturi al carui dosar vi l-am prezentat.

Va prezint contractul, fisa furnizorului iar in ceea ce priveste documente justificative privind serviciile facturate fac precizarea ca nu exista intrucat pe fiecare factura se face referire la DVD-urile la care s-au prestat servicii (intocmire si declarare marfuri in Vama B, targuri si expozitii, depozitari, manipulari, etc), documente care nu au fost predate si pe care le-am solicitat si in plingerea penala facuta celor doi angajati."

Astfel, din raspunsul administratorului societatii se retine faptul ca nu detine documente care sa justifice ca serviciile au fost prestate efectiv in vederea realizarii de venituri impozabile. Serviciile facturate de SC A nu au la baza un contract in conditiile in care aceasta a fost prezentat societatii in copie xerox in momentul in care prestatorul a actionat SC X in judecata.

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile care nu sunt justificate de un contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, prestarea serviciilor prestate si tarifelor percepute, valoarea totala a contractului si in conditiile in care nu pot fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestora.

Avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei, prevederile legale invocate in speta se retin ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala, potrivit carora SC X nu indeplineste conditiile de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC A.

Mentionam faptul ca, prin Decizie- ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, pe motiv ca "nu indeplineste conditiile de exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta facturilor fiscale emise de SC A."

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC A, deoarece argumentele de fapt si de drept prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

b)Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, contestate de societate, mentionam:

D.G.F.P. este investita sa se pronunte daca SC X are dreptul la deducerea cheltuielilor cu serviciile de consultanta efectuate pentru diversi clienti, inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor fiscale emise de SC O, in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca a refacturat serviciile in cauza beneficiarilor acestora.

In fapt, societatea a inregistrat in contul 628"alte cheltuieli cu servicii prestate" suma de 9.585 lei aferenta facturilor emise de SC O cu explicatia" consultanta pentru firmele..."

Societatea a prezentat in timpul controlului Contractul incheiat cu SC O avand ca obiect prospectarea pietei in domeniile de activitate ale beneficiarului, gasirea de noi clienti, negociari de tarife cu clientii noi adusi de prestator, actiuni de reprezentare ale beneficiarului in tara.

La cap.IV "Pretul contractului", la pct.4.1 sunt stipulate urmatoarele:

"Pretul prestatiei este de 80% din valoarea prestatii de servicii incasate de catre beneficiar pentru prestatii efectuate catre clientii adusi de catre prestator ca urmare a obiectului de activitate al prezentului contract".

Facturile emise de SC O pentru SC X au inscrise la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor "-consultanta conform contract pentru firma ...perioada..." fara sa se faca o precizare privind natura serviciilor prestate pentru a da posibilitatea verificarii realitatii prestarii, a modului de evaluare a serviciilor prestate si fara sa fie mentionati clientii noi identificati.

Pe facturile emise de SC X catre diversi clienti sunt inscrise generic servicii prestate fara sa dea posibilitatea stabilirii unei legaturi cu serviciile prestate de SC O.

Referitor la serviciile prestate de SC O, reprezentantul legal al societatii contestatoare afirma faptul ca pe parcursul derularii contractului societatea prestatoare a identificat noi clienti pentru prezentarea in vama a marfurilor importate/exportate de acestia .

In timpul controlului societatea nu a prezentat documente din care sa reiasa ca aceste servicii au fost prestate ca urmare a derularii contractului incheiat cu SC O si nu a atasat niciun fel de document justificativ privind modul de determinare a valorii serviciilor prestate.

Intrucat din Contractul, prezentat in timpul inspectiei fiscale nu rezulta ca SC X urma sa achizitioneze servicii prestate de SC O in numele unor terte societati, potentiali clienti, si ca valoarea acestor servicii a fost recuperata de la clienti prin refacturarea acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli in temeiul prevederilor art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999.

In contestatia formulata, societatea sustine ca SC O a fost o societate care a prestat servicii in conformitate cu prevederile art.2.1 lit.b) din Contractul nr.97/2002, pe care-l aneazeaza in copie si ca echipa de inspectie fiscala nu a analizat in amanunt prevederile acestui contract si nu a constatat starea de fapt fiscala, anexand totodata copii dupa facturile fiscale emise de SC O catre SC X si copii dupa facturi fiscale emise de contestatoare catre alti clienti ai sai.

Sustine faptul ca facturile catre clienti nu puteau fi emise de societatea prestatoare intrucat SC X detine autorizatia de comisionar vamal, facturile fiind

emise in conformitate cu prevederile art.95 lit.p) din H.G. nr.1114/2001 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Codului Vamal.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(1) si (4) din din O.G. nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului, potrivit carora la stabilirea profitului impozabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor, in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

La dosarul contestatiei sunt anexate urmatoarele documente referitor la acest capat de cerere:

-Contractul de prestari servicii incheiat intre SC O in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar are ca obiect:

- a) prospectarea pietei in domeniile de activitate ale beneficiarului;
- b) gasirea de noi clienti;
- c) negocieri de tarife cu clientii noi adusi de prestator;
- d) actiuni de reprezentare ale beneficiarului in tara",

-Facturile emise de SC O SRL pentru SC X au inscrisa la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor ", " consultanta conform contract pentru firmele.. din data ...".

-Facturile fiscale emise de SC X catre diversi clienti au inscrise generic serviciile prestate

Analizand documentele prezentate in sustinerea contestatiei de societate se retin urmatoarele:

-Din obiectul contractului prezentat in sustinere nu reiese ca SC X urmeaza sa preia servicii prestate de SC O in numele unor tertе societati.

-Din facturile emise de SC O catre SC X nu reiese natura serviciilor prestate pentru a da posibilitatea verificarii realitatii prestatiei, a modului de evaluare a serviciilor prestate si fara sa fie mentionati clientii noi identificati .

-Din facturile fiscale emise de SC X nu reiese ca serviciile au fost prestate de SC O si nu au atasate niciun document justificativ din care sa rezulte vreo legatura cu serviciile facturate de SC O.

Serviciile inscrise in facturile prezentate in sustinere cuprind activitatea de baza desfasurata in acea perioada de SC X, de comisionar vamal si nu corespund cu obiectul contractului, incheiat cu SC O.

Organele de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionarte a contestatiei mentioneaza faptul ca urmare a discutiilor purtate in timpul inspectiei fiscale, reprezentantul societatii a afirmat ca SC O, potrivit contractului identifica noi clienti pentru prezentarea in vama a marfurilor importate/ exportate de acestia, dar nu a putut face dovada cu niciun document din care sa reiasa care au fost clientii noi atrasi si volumul serviciilor facturate acestora.

Mai mult, din documentele prezentate nu reiese faptul ca valoarea acestor servicii a fost recuperata de la clientii si inregistrata intr-un cont de venituri.Societatea nu a prezentat modul de inregistrare in evidentele contabile a refacturarii serviciilor catre clientii noi pentru care SC O ar fi prestat serviciile.

Se retine faptul ca serviciile facturate de SC O nu au fost efectiv prestate in vederea obtinerii de venituri impozabile de catre SC X.

De asemenea, potrivit în H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului, date în aplicarea art.4 alin.(6) lit.r), serviciile prestate trebuie să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, prestarea serviciilor prestate și tarifelor percepute, valoarea totală a contractului.

În Contractul în cauză se specifică : "Prețul prestației este de 80% din valoarea prestațiilor de servicii încasate de către beneficiar pentru prestațiile efectuate către clienții aduși de către prestator ca urmare a obiectului de activitate al prezentului contract" ,înșă nu se menționează modul în care este stabilită valoarea acestui serviciu respectiv tarif/client sau tarif /valoare declaratie vamala.

În condițiile în care societatea nu a făcut dovada că serviciile au fost prestate în scopul obținerii de venituri taxabile, nu au fost prezentate dovezi din care să reiasă că serviciile au fost prestate efectiv, din contractul încheiat nu reiese tariful perceput pentru serviciile contractate se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la deductibilitate cheltuielile.

În consecință se va respinge contestația ca neîntemeiată în condițiile în care societatea nu a prezentat în susținere alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Menționăm faptul că, prin Decizia ANAF-Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins ca neîntemeiată, contestația formulată de SC X împotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferentă facturilor emise de SC O.

c) Cu privire la cheltuielile cu serviciile considerate ca nedeductibile fiscal de organul de inspecție fiscală, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC F, în condițiile în care societatea contestatoare nu face dovada prestării acestor servicii precum și necesitatea lor.

În fapt, SC X a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu serviciile prestate de terți în baza unui număr de 9 facturi fiscale care la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor" au înscrisă mențiunea "prestări de servicii" fără să fie menționat contractul în baza cărora aceste servicii au fost prestate și facturate și fără ca acestea să fie descrise.

Intrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care să rezulte necesitatea serviciilor și prestarea lor efectivă organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1) și (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicată, privind impozitul pe profit modificată prin OUG nr.217/1999.

SC X contestă cheltuielile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC F, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, susținând că lucrările de deratizare s-au realizat în baza comenzilor întocmite, care țin loc de contract.

Atasează în susținere factura însoțită de referatul întocmit de personalul societății de la punctul de lucru și procesul verbal de recepție întocmit cu prestatorul serviciilor de deratizare și solicită admiterea contestației cu privire la cheltuielile de deratizare.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999, coroborat cu prevederile coroborat cu prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului, potrivit carora la stabilirea profitului impozabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concursa direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor, in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

De asemenea, sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile in situatia in care nu sunt justificate de un contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-facturile existente la dosarul contestatiei au inscrise la rubrica "denumirea produselor sau a serviciilor" mentiunea prestari servicii fara a se specifica nr. contractului sau comenzii in baza caruia au fost executate aceste prestari si fara ca serviciile sa fie descrise.

Facturile emise de SC F catre SC X, la rubrica cumparator nu au inscrise toate datele de identificare ale acestuia (adresa, banca, cont bancar) , nu sunt completate la rubrica"date privind expeditia", nu poarta semnatura de primire a beneficiarului .

Se retine faptul ca facturile in baza carora au fost inregistrate in evidentele contabile cheltuielile privind prestarile de servicii, facturate de SC F nu contin toate elementele pentru a indeplini calitatea de de document justificativ in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 coroborat cu prevederile pct.119 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, mai sus enuntate.

-Comenzile prezentate in sustinerea contestatiei sunt neconfirmate de furnizor, nu se specifica cantitatea serviciilor si perioadfa in care acestea au fost prestate.

-Din procesul verbal de receptie intocmit, anexat in sustinere de catre societatea contestatoare, rezulta ca au fost receptionate lucrari de deratizare si dezinfectie, conform comenzii,, la depozitul vamal al SC X, punct de lucru,conform conditiilor impuse de organele vamale cu garantarea integritatii marfurilor depozitate.

Societatea nu a prezentat , in timpul controlului sau la dosarul contestatiei, situatii de lucrari din care sa rezulte suprafata supusa dezinfectiei si deratizarii, solutiile utilizate , cantitate de materiale utilizate, manopera, situatii din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate efectiv.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "nu are ca obiect de activitate cultivarea cerealelor sau cresterea animalelor pentru a fi necesare astfel de documente" in conditiile in care din facturile prezentate in sustinere nu sunt descrise servicii prestate, tarifele practicate, nu poarta semnatura de primire a beneficiarului.

Mai mult, ca o cheltuiala cu servicii prestate sa fie deductibila fiscal trebuie sa fie justificata de un contract scris sau comanda care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si a tarifelor percepute, ceea ce din facturile si comenzile existente in copie la dosarul contestatiei nu rezulta.

Totodata, societatea trebuie sa faca dovada punerii in executare a comenzii respective si sa defineasca concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarife negociate intre parti astfel incat sa se poata stabili in ce masura quantumul acestora se inscrie in valoarea de piata cat si modul de cuantificare a serviciilor in vederea facturarii acestora .

Societatea contestatoare afirma faptul ca "la acest punct de lucru functiona un depozit pentru clientii societatii noastre, astfel ca era necesara mentinerea in cele mai bune conditii de curatenie a spatiului respectiv ", dar nu face dovada ca cheltuielile cu deratizarea au fost prestate efectiv in scopul obtinerii de venituri impozabile.

Dupa cum am precizat si mai sus societatea contesta cheltuielile cu serviciile prestate de SC F si prezinta argumente doar pentru cheltuielile, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar luand in calcul cheltuiala nedeductibila fiscal.

Mentionam faptul ca ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizia a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC F, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea serviciilor si prestarea lor efectiva, in baza prevederilor OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu serviciile de SC F, intrucat argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatatile organelor de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt.

In ceea ce priveste diferenta reprezentand cheltuieli cu serviciile, inregistrate ie in contabilitate in baza facturilor emise de SC F si care au contribuit la stabilirea suplimentara a impozitului de profit pe semestrul I 2002, contestat de societate, contestatia va fi respinsa ca nemotivata in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept.

Conform prevederilor pct.12.1 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

"Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

d) Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, contestate de societate, D.G.F.P. -Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de SC R reprezentand "Prestari servicii consultanta in domeniul transporturilor" in conditiile in care societatea contestatoare nu face dovada ca aceste servicii au fost destinate realizarii de venituri impozabile.

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii, in baza facturii fiscale emisa de SC R, fara a avea la baza un contract de prestari servicii sau alte documente.

Intrucat societatea contestatoare nu a prezentat contractul de prestari servicii si nici alte documente prin care sa se faca dovada in ce au constat aceste servicii si daca acestea au fost prestate efectiv, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile in temeiul prevederilor art.4 alin.(1) si (6) litera r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999, H.G. nr.402/2000 coroborate cu prevederile pct.2 alin.(51) din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991.

In contestatia formulata, societatea contestatoarea sustine ca SC R a furnizat programul de intocmire a FAZ-urilor necesare desfasurarii activitatii de transporturi iar la finalizarea instalarii programului, societatea a incheiat un proces verbal cu prestatorul .

Societatea mentioneaza ca nu a incheiat contract cu prestatorul dar depune copia comenzii intocmita si comunicata societatii prestatoare, considerand constatarea organelor de inspectie fiscala ca fiind eronata.

In speta sunt aplicabile prevederile art.4 alin.(1), alin.(4) si alin.(6) lit.r) din O.G nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit modificata prin OUG nr.217/1999, unde se precizeaza:

"(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:

r) cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestora. "

In speta sunt aplicabile si prevederile H.G. nr.402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcula al impozitului, date in aplicarea art.4 alin.(1) din O.G. nr.70/1994 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."

precum si instructiunile date in aplicarea art.4 alin.(6) lit.r) potrivit carora:

*"În baza acestor prevederi este necesar ca **serviciile prestate să se facă în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului.** "*

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate , profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile obtinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrarilor executate din vanzarea bunurilor imobile inclusiv din

castiguri din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor si cele considerate deductibile conform prevederilor legale in vigoare.

Sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile in situatia in care acestea nu sunt justificate de un contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate si tarifelor percepute, valoarea totala a contractului si in conditiile in care nu pot fi verificati prestatorii in legatura cu natura acestora.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Factura fiscala reprezentand "prestari servicii, consultanta in domeniul transporturilor" emisa de SC R nu are anexate situatii din care sa rezulte natura serviciilor prestate.

La dosarul contestatiei exista Comanda emisa de SC X catre SC R, **neconfirmata de societatea prestatoare**, care la rubrica "Denumirea produsului si caracteristici" are specificat ca obiect "Implementare program intocmirea FAZ-urilor si instruirea personalului pentru folosire" .

In sustinerea contestatiei societatea a prezentat un proces verbal, intre SC R si SC X din care rezulta ca s-a instalat un program informatic pe doua calculatoare.

In timpul inspectiilor fiscale si la dosarul contestatiei societatea nu a prezenta situatii din care sa rezulte numarul persoanelor instruite cu privire la programul informatic instalat si de asemenea documente din care sa rezulte achizitia programului informatic.

In speta sunt aplicabile prevederile pct.2 din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, potrivit caruia:

"În aplicarea prevederilor art. 2 și art. 6 din lege, persoanele juridice și fizice prevăzute la pct. 1, denumite în cuprinsul acestui regulament unități patrimoniale, au obligația sa asigure, în condițiile legii:

a) întocmirea documentelor justificative pentru orice operațiune care afectează patrimoniul unității;

b) înregistrarea în contabilitate a operațiunilor patrimoniale; [...]

f) furnizarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimoniului și rezultatele obținute de unitate."

La pct. 51 din din Regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, se precizeaza:

"La alte immobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile de utilizare proprii, evaluate la costul de producție, respectiv la costul de achiziție, precum și alte immobilizări necorporale.

Valoarea programelor informatice se amortizează în funcție de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăși o perioadă de 3 ani."

Potrivit prevederilor legale enuntate, unitatile patrimoniale au obligatia de a intocmi documente justificative pentru orice operatiune care afecteaza patrimoniul

unitatii, de a inregistra in contabilitate operatiunile patrimoniale, de a furniza , publica si pastra informatiile cu privire la situatia patrimoniului si rezultatelor obtinute.

Se specifica faptul ca, programele informatice create de unitate sau achizitionate de la terti, pentru necesitatile de utilizare proprii se inregistreaza in contabilitate in conturile de imobilizari necorporale, la costul de achizitie si se amortizeaza pe o perioada care nu poate depasi 3 ani.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezulta faptul ca societatea a achizitionat un program informatic de la SC R, ca l-a inregistrat in contul 208 "Alte imobilizari necorporale" si ca acesta ar fi fost supus amortizarii pe o perioada de maxim 3 ani(contul 280 "Amortizari privind imobilizarile necorporale") conform prevederilor legale enuntate.

In speta se retine insa faptul ca, societatea contestatoare a inregistrat in contul 628"Cheltuieli cu alte servicii executate de terti", in baza facturii reprezentand "prestari servicii, consultanta in domeniul transporturilor" emisa de SC R, fara a avea la baza un contract scris incheiat intre cele doua societati din care sa rezulte obiectul contractului, termenele de executie, tarifele percepute, valoarea totala a contractului negociat precum si situatii de lucrari din care sa rezulte ca serviciile au fost prestate efectiv.

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, documentele existente la dosarul contestatiei precum si contradictiile privind cele specificate in factura emisa de SC R, reprezentand "prestari servicii, consultanta in domeniul transporturilor" emisa de SC R si afirmatiile societatii contestatoare cu privire la natura serviciilor(achizitionarea unui program informatic si instruirea personalului) se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la aceste cheltuieli.

Mentionam faptul ca ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizia a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturii emisa de SC R, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat contractul de prestari servicii si nici alte documente justificative care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in factura, neindeplinind astfel conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA conform prevederilor OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la cheltuielile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala pe semestrul I 2002, contestate de societate , in speta sunt aplicabile si prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007, a Inaltei Curti de Casatie si Justitie-Sectiile unite,potrivit careia:

" în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

Obligatorie potrivit art.329 alin.3 din Codul de procedura civila."

In conditiile in care prin prezenta decizie s-au mentinut ca legale constatările organelor de inspectie fiscala , respingandu-se contestatia cu privire la aceste cheltuieli, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pe semestrul I 2002 in conformitate cu prevederile art.7 alin.(1) din O.G. nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, acordandu-se facilitatile fiscale in conformitate cu prevederile Legii nr.133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii modificata prin OUG nr.297/2000.

Semestrul II 2002

Cu privire la cheltuielile cu provizioanele, considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, mentionam:

D.G.F.P. -Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielile cu provizioanele sunt deductibile la calculul profitului impozabil din anul 2002 in conditiile in care societatea nu a tinut evidenta creantelor si datoriilor in valuta pe fiecare client in parte si fiecare furnizor in parte si nu a prezentat o calculatie conform prevederilor in vigoare privind modul de constituire a acestor provizioane.

In fapt, la 31.12.2002 societatea a procedat la reevaluarea datoriilor si creantelor la cursul de schimb valutar publicat de BNR.

In urma acestei reevaluari diferentele de conversie activ (pierderi din diferente de conversie activ) au fost de ...lei iar diferentele de conversie pasiv au fost de... lei astfel ca la 31.12.2002, societatea a inregistrat pe cheltuieli in contul 686"Cheltuieli privind provizioanele din diferente de curs valutar" in corespondenta cu contul 151.4"Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" .

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca in luna decembrie 2002, societatea reia aceste provizioane in contul 117"Rezultatul reportat" astfel ca soldul contul 151.4"Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" este zero.

Referitor la modul de determinare a provizioanelor la 31.12.2002, societatea a prezentat:

- fisa contului 686 din anul 2002
- fisa contului 476"Diferente de conversie activ"
- fisa contului 477"Diferente de conversie pasiv"
- fisa contului 151"Provizioane diferite curs valutar" al carui sold este zero, societatea aplicand prevederile OMFP nr.306/2002, fiind transferat in contul 117"Rezultatul reportat"

-exemplu practic preluat de pe site-ul Ministerului Finantelor cu privire la tratamentul contabil si fiscal al diferentelor de curs valutar inregistrate in rezultatul reportat la transpunerea conturilor ca urmare a aplicarii OMFP nr.306/2002

Intrucat societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte modul de determinare a provizionelor la 31.12.2002, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele pentru diferente de curs valutar la data de 31.12.2002, in conformitate cu prevederile art. 9 alin.(7) lit.d) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.9 alin.(1), alin. (3) lit.b), c), alin.(7) lit.d), art.34 alin.(1) si (2) din H.G. 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit si cu prevederile H.G. nr.830/2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor

economici, ale bancilor, organizatiilor cooperatiste de credit si fondurilor de garantare.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea sustine ca reprezentantii firmei de contabilitate au prezentat organelor de inspectie fiscala modul de constituire al fiecarei sume, cursul de schimb valutar, valoarea in valuta.

Recunoaste faptul ca nu a prezentat detaliat tranzactiile pe fiecare cont intrucat organele de inspectie fiscala nu au solicitat aceste informatii.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(7) lit.d) din Legea nr.414/26.06.2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza:

-art.9

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

d) sumele utilizate pentru constituirea provizioanelor peste limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului;"

coroborat cu prevederile H.G. nr.830 din 31.07.2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici, ale bancilor, organizatiilor cooperatiste de credit si fondurilor de garantare, care se refera in cadrul art.1, literele a)-c) la anumite tipuri de provizioane care se include in cheltuieli deductibile fiscal conform Legii nr.414/2002 si anume:

"Agenții economici persoane juridice, cu excepția băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și a fondurilor de garantare, constituie următoarele provizioane deductibile fiscal:

a) provizioane pentru clienții neîncasați, în cazul declarării falimentului acestora, pe baza hotărârii judecătorești de deschidere prin care se atestă această situație, în limita creanței neacoperite prin avansurile încasate și garanțiile deținute de agentul economic asupra clienților respectivi, și orice alte elemente asiguratorii.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, înregistrării acesteia pe cheltuieli sau pe baza unei hotărâri judecătorești definitive de declarare a falimentului, prin care se certifică imposibilitatea încasării creanței;

b) provizioane pentru garanții de bună execuție, acordate clienților pentru remedieri în perioada de garanție, în limitele prevăzute distinct în contractele încheiate, cu condiția ca acestea să se regăsească în facturile emise.

[...]

c) provizioane pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate, în condițiile legii, producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate și în facturile emise."

Prin H.G. nr.859/16.08.2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, la pct. 35.2 se stipuleaza urmatoarele :

“ Diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.”

H.G. nr. 22 din 16 ianuarie 2003 pentru abrogarea unor dispozitii legale, precum si pentru modificarea si completarea unor metodologii contabile si fiscale, modifica in Instructiunile de calcul ale impozitului pe profit prevazute de HG 859/2002 astfel :

“10. Punctul 35.2 se completează cu un nou alineat cu următorul cuprins:

Contribuabilii care înregistrează în situațiile financiare la 31 decembrie 2002 provizioane pentru diferențe nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993, deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferențe de curs.”

coroborat cu prevederile Ordinului 1784/2002 pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, au obligatia sa intocmeasca situatii financiare anuale, potrivit caruia:

"22. Creanțele și datoriile în valută existente la data de 31 decembrie 2002 se reflectă în contabilitate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României pentru acea dată și se evidențiată astfel:

[...]

b) în conturile 476 "Diferențe de conversie - activ", respectiv 477 "Diferențe de conversie - pasiv", de celelalte persoane juridice.

Aceste persoane juridice constituie provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar la nivelul sumelor înregistrate în contul 476 "Diferențe de conversie - activ".

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se retine faptul ca societatile care inregistreaza in situatiile financiare la 31 decembrie 2002, provizioane pentru diferente nefavorabile de curs valutar aferente creantelor si datoriilor in devize potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/1993, deduc din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferente de curs.

Este de reținut faptul că, în conformitate cu prevederile legale, creanțele și datoriile în devize se evaluau la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR pentru ultima zi a trimestrului, respectiv 31 decembrie 2002, prin raportare la cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datoriilor în devize (curs istoric).

La pct.76 din Regulamentul nr 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, se precizează:

Potrivit art. 7 alin. (2) din lege, creanțele și datoriile unității patrimoniale se înregistrează în contabilitate la valoarea lor nominală.

Creanțele și datoriile în devize se înregistrează în contabilitate în lei, la cursul valutar de schimb în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Diferențele de curs valutar, între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și data încasării, respectiv a plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare, după caz."

De asemenea, potrivit prevederilor Ordinului 1784/2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, au obligația să întocmească situații financiare anuale:

"82. Diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat" sau în contul de profit și pierdere, ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

În Decizia 9/2003 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementările contabile armonizate cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, se precizează:

Conform prevederilor punctului 35.2 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

Prin urmare, sumele reprezentând diferențe din conversie înregistrate anterior în conturile 476 și 477 și transpuse la retratare în rezultatul reportat urmează să fie deduse, respectiv impozitate, la momentul plății/încasării

datoriilor/creanțelor respective, cu mențiunea că diferențele de curs valutar nefavorabile pentru care în anii anteriori au fost constituite provizioane deductibile fiscal, nu vor mai fi deduse în anul curent (aceste cheltuieli au fost deductibile în perioada în care au fost constituite provizioanele deductibile).

In scopul urmăririi momentului în care aceste sume au fost impozabile sau deductibile, este necesară ținerea unei evidențe analitice a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar, atât favorabile cât și nefavorabile, aferente creanțelor și datoriilor existente în evidența societății la sfârșitul anului de retratare și reevaluate cu ajutorul conturilor bilanțiere de diferențe de conversie 476 și 477, respectiv a diferențelor între valoarea acestor creanțe și datorii evaluate la curs istoric (la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate) și valoarea lor la cursul de închidere al anului de retratare."

Din prevederile legale mai sus invocate se retine ca diferentele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valuta, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat" sau în contul de profit și pierdere, ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/platăi acestora, pentru perioada retratăta sau transpusă. Nu sunt deductibile diferentele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

De asemenea, se retine faptul ca în scopul urmăririi momentului în care aceste sume au fost impozabile sau deductibile, contribuabilii au obligația să țină evidența analitică a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor existente în evidența societății la sfârșitul anului de retratare și reevaluate cu ajutorul conturilor bilanțiere de diferențe de conversie 476 și 477, respectiv a diferențelor între valoarea acestor creanțe și datorii evaluate la curs istoric (la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate) și valoarea lor la cursul de închidere al anului de retratare.

Se retine ca, societatea la 31.12.2002, a înregistrat în contul 117 "Rezultatul reportat", provizioanele constituite înregistrate în contul 151.4 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli" potrivit prevederilor legale enunțate.

Înșă, se retine faptul ca a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valuta fără a ține evidența analitică a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor existente în evidența societății la sfârșitul anului de retratare și datorii evaluate la curs istoric.

În conformitate cu prevederile legale, creanțele și datoriile în devize se evaluau la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României pentru ultima zi a trimestrului respectiv 31.12.2002, prin raportare la cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate a creanțelor și datoriilor (curs istoric).

Din documentele existente la dosarul contestației se retine faptul ca :

-la data de 31.12.2002 societatea a convertit toate sumele exprimate in alte valute (marci germane, dolari USA, lire) in euro ca urmare a adoptarii la moneda unica europeana

- la data de 31.12.2002 s-a procedat la reevaluarea datoriilor(respectiv cont 401, 462 si 4551) si creantelor in valuta (cont 411) la cursul valutar valabil la inchiderea exercitiului financiar publicat de catre BNR.Ca urmare a acestor reevaluari diferentele de conversie activ(piederi din diferente de curs) rezultate in urma evaluarii datoriilor au fost in valoare de... dintre care aferente datoriilor catre asociati in suma de ... iar diferentele de coversie pasiv au fost de ... lei.

Din calculul si inregistrarile efectuate de catre operatorul economic a rezultat o diferenta de - pierderea neta din diferenta de curs valutar.

In timpul prezentei inspectii fiscale partiale , s-a verificat modul de determinare a diferentelor de curs valutar nefavorabile aferente datoriilor in valuta catre asociati, nejustificandu-se inregistrarea in evidentele contabile a cresterii imprumutului in euro acordat societatii de catre asociati.

S-a constatat ca, societatea a reevaluat creantele si obligatiile in valuta, prin transformarea soldurilor initiale ale conturilor 401, 167, 1687, 462, 455, 411 din valuta in lei, la cursul valutar transmis de BNR la 31.12.2002 si a comparat cu soldurile in lei existente in evidentele contabile fara a tine cont de eventualele miscari realizate in conturile respective (intrari , iesiri) , de cursul istoric la care ele au fost inregistrate in evidentele contabile.

In conformitate cu prevederile legale, mai sus enuntate, societatea avea dreptul sa deduca din punct de vedere fiscal cheltuiala cu provizionul la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar , pierderile din diferentele de curs valutar fiind calculate avand in vedere cursul istoric de inregistrare al datoriilor si soldul acestora la 31.12.2002.

Insa, in lipsa unei situatii de calcul a provizioanelor detaliata pe conturi analitice pentru fiecare client si furnizor in parte si diferentelor de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor existente in evidenta societatii la sfarsitul anului (31.12.2002)prin raportare la cursul de schimb de la data inregistrarii in contabilitate a creantelor si datoriilor(curs istoric), diferentele de curs valutar stabilit de catre societate si implicit pierderea neta din diferente de conversie activ-pasiv nu reflecta situatia reala, fiind realizata cu incalcarea prevederilor HG 704/1993 din 22 decembrie 1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, a H.G. nr. 22/2003 pentru abrogarea unor dispozitii legale, precum si pentru modificarea si completarea unor metodologii contabile si fiscale, HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit si Ordinului nr. 2388 / 1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii patrimoniului, mai sus enuntate.

Mai mult, in temeiul prevederilor punctului 7.6 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, operatorul economic avea obligatia intocmirii **registriului fiscal** in care sa se inscrie modul de calcul al diferentele de curs valutar deductibile, insa acest registru nu a fost prezentat in timpul inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei.

De altfel, in contestatia formulata societatea recunoaste ca nu a prezentat o situatie detaliata pe fiecare cont in timpul inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia "echipa de inspectie fiscala nu a solicitat aceste informatii " nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

In temeiul prevederilor art.213 alin.(4) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala" *Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei"*

iar conform art.65 alin.(1) din același act normativ" Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Se retine ca, societatea contestatoare avea posibilitatea sa transmita aceasta situatie la dosarul contestatiei, avand in vedere ca prin adresa, Biroul de Solutionare a Contestatiilor a solicitat prezentarea de documente suplimentare.

Prin urmare, se retine faptul ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu provizioanele pentru diferente de curs valutar la data de 31.12.2002.

Astfel, se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru diferente de curs valutar la data de 31.12.2002, intrucat argumentele societatii nu sunt denatura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata si contestatia cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe trimestrul II 2001, in conformitate cu prevederile art.35 alin.(1) si (2) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Pe anul 2002 , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit suplimentar, pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata, in conditiile in care argumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

4. . In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2003, contestat de societate mentionam:

Pe anul 2003, organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuieli si au stabilit impozit pe profit suplimentar .

a).Referitor la cheltuielile cu serviciile contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca cheltuielilor cu serviciile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor emise de SC R sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate, tarifele practicate si daca aceste servicii sunt destinate obtinerii de venituri impozabile.

In fapt, in perioada martie-octombrie 2003, societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu servicii de consultanta pentru afaceri si management, in baza a 3 facturi fiscale emise de SC R.

Urmare a verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe facturile fiscale nu este inregistrat contractul in baza caruia s-au efectuat prestarile de servicii si

ca acestea nu au anexate documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor.

In timpul controlului societatea a prezentat Contractului incheiat cu furnizorul SC R si un raport de audit in format electronic al carui continut il constituia doar partea teoretica a unui raport de audit fara sa cuprinda date referitoare la SC X, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) si (7) lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborat cu prevederile pct.9.14 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

In contestatia formulata, societatea sustine ca furnizorul a pus la dispozitia societatii documentatia in format electronic.

Anexeaza la dosar copia contractul de prestari servicii si copiile proceselor verbale de predare a lucrarilor si solicita admiterea contestatiei cuprivire la deductibilitatea cheltuielilor.

In speta sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(1) si alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, care precizeaza:

1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. [...]

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;"

coroborat cu prevederile H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza:

"9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

9.14. [...]În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare."

Din prevederile legale enuntate mai sus se retine faptul ca cheltuielile efectuate de o societate sunt deductibile fiscal numai daca sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri.

Cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si a tarifelor percepute, respectiv valoarea totala a contractului. Verificarea prestatiei se realizeaza prin analiza documentelor justificative care atesta efectuarea serviciilor - situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare.

In Ordinul 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, se prevede:

-art.3

"(4) Pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestațiilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract."

Astfel, pe facturile fiscale emise de prestatorii de servicii se va mentiona in mod expres numarul si data contractului in baza caruia au fost prestate.

Analizand documentele existente la dosarul contestației se retin urmatoarele:

-facturile fiscale emise de SC R nu au inscrise numarul si data contractului

-facturile fiscale nu au anexate documente justificative privind prestarea efectiva si nici detalierea continutului si volumul acestor servicii -la rubrica denumirea produselor sau serviciilor este inscrisa mentiunea "consultanta pentru afaceri si management"

-Contractul incheiat intre SC R in calitate de consultant si SC X in calitate de client , prin care consultantul se angajeaza sa furnizeze servicii de consultanta in domeniul economico-financiar, managerial si fiscal, fara a se specifica termene de executie, tarifele percepute, valoarea totala a contractului.

-copia adresei din care rezulta ca SC R transmite catre SC X lucrarea "Contabilitatea de Gestiune a Intreprinderii", care face obiectul facturii.

-copia adresei din care rezulta ca SC R transmite catre SC X lucrarea "Auditul financiar contabil" , care face obiectul facturii.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca in timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat pentru justificarea serviciilor un raport de audit in format electronic al carui continut il constituia doar partea teoretica a unui raport de audit, fara sa cuprinda date si informatii referitoare la SC X.

Din analiza documentelor enumerate mai se se retine faptul ca acestea nu sunt suficiente pentru a justifica serviciile de management si consultanta prestate de SC R in conditiile in care din documentele prezentate nu reiese perioada in care acestea au fost prestate, continutul si volumul lor, tarifele percepute precum si necesitatea prestarii serviciilor si efectuarea lor in scopul realizarii de venituri impozabile.

Emiterea si inregistrarea in contabilitate a unor facturi in baza unui contract in care nu se specifica termene de executie, tarifele percepute, valoarea totala a contractului, nu este suficienta pentru acordarea deducerii intrucat societatea trebuie

sa prezinte documente justificative care sa ateste efectuarea serviciilor - situatii de lucrari, rapoarte de lucru, sau orice alte materiale corespunzatoare, care sa definesca concret in ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate intre parti.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca serviciile de consultanta au fost prestate efectiv si ca au fost necesare obtinerii de venituri impozabile, conform prevederilor legale, iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii cu privire la cheltuielile cu serviciile.

Mentionam faptul ca ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizia a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC R, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative prin care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor inscrise in facturi si daca acestea au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile.

Referitor la cheltuielile , considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate , in speta sunt aplicabile si prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007, a Inaltei Curti de Casatie si Justitie-Sectiile unite, potrivit careia:

" în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

b).Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, contestate de societate, mentionam:

In fapt, SC X a inregistrat in luna octombrie 2003, cheltuieli cu servicii executate de terti in baza facturilor emise de SC B si SC M reprezentand contravaloare lucrari de izolatie termica, hidroizolatii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile in cauza nu au inscrisa nicio informatie din care sa rezulte locul prestarii serviciilor .

De asemenea,organele de inspectie fiscala considera ca valoarea acestor lucrari ar fi trebuit inclusa in valoarea cladirii si amortizate pe durata de viata a acesteia in conformitate cu prevederile art.4 din Legea nr.15/1994 , republicata in conditiile in care serviciile au constat in lucrari de compartimentare, izolare termica, hidroizolatie care s-au efectuat asupra cladirii administrative, data in functiune in anul 2002.

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea serviciilor respectiv proces verbal de receptie,rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice documente din care sa rezulte ca prestarea efectiva a serviciilor, astfel ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile, in conformitate cu

prevederile art.9 alin.(1) si (7) literele j) si s) din Legea nr.414 privind impozitul pe profit.

In contestatia formulata, referitor la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii, emise de SC B si SC M societatea sustine ca cladirea in cauza s-au efectuat reparatii, inlocuiri de pereti falsi si izolatii , lucrari care datorita utilizarii intensive s-au deteriorat si care reprezinta in fapt cheltuieli de intretinere.

Sustine faptul ca, chiar daca receptia finala a cladirii s-a realizat la 31.12.2001, in perioada 1999-2007, in aceasta cladire a fost sediul Vamii .

Aici au functionat ca si comisionari vamali pe langa societatea noastra si alte societati avand fiecare biroul sau si clientii sai.In cladire au intrat sute de mii de oameni datorita volumului mare de importuri/exporturi.In curtea cladirii au intrat zeci de mii de camioane de tonaj greu iar datorita vibratiilor componentele usoare ale cladirii au suferit avarii. In aceste conditii cladirea a avut nevoie de intretinere si reparatii pentru ca anumite parti ale sale nu au rezistat.

In sustinerea contestatiei societatea prezinta facturile emise de furnizorii de servicii, situatiile de lucrari, avizele de insotire a marfurilor- cu materialele achizitionate de prestatori conform contractelor.

In speta sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(1) si (7) literele j) si s) din Legea nr.414 privind impozitul pe profit, potrivit carora:

1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt 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;

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;"

coroborat cu prevederile H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza:

9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

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

9.14. [...]În baza acestor prevederi este necesar ca serviciile să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract scris care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și a tarifelor percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar

defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului.

Verificarea prestației se realizează prin analiza documentelor justificative care atestă efectuarea serviciilor - situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare."

In Ordinul 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, se prevede:

-art.3

"(4) Pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestațiilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract."

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile in conditiile in care sunt indeplinite doua conditii:societatea dovedeste necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii pe care o desfasoara si serviciile sunt prestate in baza unui contract scris in care se precizeaza serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute iar justificarea prestarii serviciilor se face prin situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzatoare.

De asemenea, cheltuielile inregistrate in evidentele contabile care nu au la baza un document justificativ, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Contractul de executie incheiat intre SC B in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar, are ca obiect , potrivit pct.1:"Reparatii, intretinere si manopera sediu si curte.

Executantul are obligatia de a repara si intretine cladirea si sediul beneficiarului punand la dispozitie materialele necesare insotite de certificate de calitate, fise tehnice utileje in stare de functionare si de a respecta termenele de comun acord."

La pct.4"Decontarea lucrarilor se specifica:"Plata facturilor se face in termen de 21 de zile de la depunerea acestora de catre executant.

Facturile se vor depune in lei la curs BNR iar in cazul in care antreprenorul nu plateste la termen se vor calcula diferente de curs valutar de catre executant."

Contractul de executie incheiat intre SC M in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar, are ca obiect , potrivit pct.1:"Reparatii, intretinere si manopera sediu si curte.

Executantul are obligatia de a repara si intretine cladirea si sediul beneficiarului punand la dispozitie materialele necesare insotite de certificate de calitate, fise tehnice utileje in stare de functionare si de a respecta termenele de comun acord."

La pct.4"Decontarea lucrarilor se specifica:"Plata facturilor se face in termen de 21 de zile de la depunerea acestora de catre executant.

Facturile se vor depune in lei la curs BNR iar in cazul in care antreprenorul nu plateste la termen se vor calcula diferente de curs valutar de catre executant."

Analizand contractele de executie de mai sus se retine faptul acestea au fost incheiate fara sa cuprinda date referitoare la termene de executie, tarife percepute defalcate pe materiale, manopera, respectiv valoarea totala a contractului.

La dosarul contestatiei societatea anexeaza in sustinere fisa contului 401"Furnizori" pentru SC B si SC M din care rezulta ca facturile emise de aceste societati au fost inregistrate in evidentele contabile ale societatii contestatoare si au fost achitate prestatorilor de servicii.

Facturile emise de SC B si SC M catre SC X au inscrise la rubrica denumirea produselor si serviciilor "Situatii de lucrari conform anexa" fara a se mentiona numarul si data contractului in baza carora au fost efectuate aceste lucrari, conform prevederilor legale mai sus enuntate.

In vederea justificarii prestarii de servicii, societatea a prezentat situatii de lucrari din care rezulta ca sau efectuat urmatoarele lucrari:

-reparatii la pereti de rigips -carton, reparatii la tavanele false din rigips-carton, realizare hidraizolatie la fundatie , reparatii la wc-uri si bai, reparatii la pereti din zidarie si zugraveli, termoizolatie pentru pereti subsol, pardoseli subsol, lucrari de pereti simpli din rigips carton, , izolatie termica si fonica , reparatii sparturi gresie.

In situatiile prezentate pretul unitar/manopera, materiale este exprimat in euro, precum si valoarea totala si tva sunt exprimate tot in euro.

Avand in vedere faptul ca situatiile de lucrari au fost intocmite in euro iar pe facturi nu au fost inscrise valorile din aceste situatii "justificative" in euro , cursul de schimb valutar, organele de inspectie fiscala, in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, au procedat la calcularea in lei a valorii facturilor prezentate de societate in sustinerea contestatiei

In contractele de executie prezentate de societatea contestatoare , in care prestatorii sunt SC M si SC B, nu este specificat pretul lucrarilor ce urmeaza a fi executate, suprafata care urmeaza a fi reparata, izolata, ci numai modul de decontare a lucrarilor pentru a confrunta valorile din facturile emise si situatiile de lucrari.

Societatea contestatoare nu a prezentat toate documentele justificative care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor respectiv : procese-verbale de receptie, situatii de lucrari detaliate (cu preturi in moneda nationala), studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare in conformitate cu prevederile legale in vigoare, mai sus enuntate.

Mai mult, din documentele prezentate in sustinere rezulta ca in speta este vorba despre lucrari de izolatie termica, hidroizolatie la o cladire, care duc la imbunatatirea parametrilor tehnici ai cladirii iar in conformitate cu prevederile art.4 din Legea nr.15/1994 republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale ele trebuiau incluse in valoarea cladirii urmand a fi amortizate pe durata de viata a cladirii.

La art.4 din Legea nr.15/1994 republicata, privind amortizarea capitalului imobilizat in active corporale si necorporale, se specifica:

"Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe supuse amortizării:

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix."

Cu privire la necesitatea lucrărilor de reparații înscrise în situațiile de lucrări, organele de inspecție în raportul de inspecție fiscală precum și societatea contestatoare în contestația formulată precizează că această clădire a fost pusă în funcțiune în anul 2002, procesul verbal de recepție finală a clădirii fiind întocmit la data de 31.12.2001, astfel că nu se justifică lucrările facturate de SC B și SC M.

Argumentele societății prezentate în susținerea contestației nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, nu a dovedit cu documente prestarea efectivă a serviciilor în scopul desfasurării activității proprii, respectiv situații de lucrări detaliate în moneda națională, procese verbale de recepție și alte documente corespunzătoare. Existența unui contract încheiat între părți care nu conține toate elementele prevăzute de lege nu este suficient, o primă condiție în acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile o constituie justificarea prestării efective a acestor lucrări.

Prin urmare, având în vedere că:

-din contractele de execuție nu rezulta termenele de execuție, tarifele percepute, valoarea totală a contractului,

-în situațiile de lucrări preturile sunt exprimate în euro iar urmare a calculării acestora în lei de către organele de inspecție fiscală, nu corespund cu valorile înscrise în facturile emise de societățile prestatoare,

-în facturile emise societățile prestatoare nu au înscris numărul și data contractelor în baza cărora sau efectuat lucrările,

- faptul că nu au fost prezentate procese verbale de recepție a lucrărilor și mai mult valoarea acestor lucrări ar fi trebuit inclusă în valoarea clădirii și amortizată pe durata de viață a acesteia conform prevederilor legale în speta,

urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la cheltuielile cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de SC B și SC M.

c) Cu privire la cheltuielile cu combustibilul, considerare ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, D.G.F.P. este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu combustibilul înregistrate în evidențele contabile ale societății în baza facturilor emise de SC B în condițiile în care societatea nu face dovada că achiziția de combustibil a fost destinată realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada august- decembrie 2003, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu combustibilul înregistrate în evidențele contabile în baza a 13 facturi emise de SC B, reprezentând contravaloare achiziție combustibil.

În timpul inspecției fiscale, societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative privind realitatea acestor aprovizionări cu combustibilul astfel că în temeiul prevederilor art.9 alin.(1) și (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind

impozitul pe profit, au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul inregistrate in contabilitate in baza facturilor emise de SC X.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca nu este motiv legal de respingere la deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilul faptul ca facturile in cauza nu contin centralizatoarele din care sa rezulte nr. auto care a alimentat cu combustibil, numele si semnatura soferului care a facut alimentarea, data alimentarii, cantitatea in conditiile in care societatea detine toate deconturile de deplasare ale angajatilor care au alimentat cu combustibil.

Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca a avut mici divergente cu furnizorul de combustibil, care s-au solutionat de Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert, prin emiterea unei Hotararii, obligand societatea la plata pretului, conform expertizei contabile realizata in cauza.

Considera, astfel ca, organele de inspectie fiscala nu si-au exercitat rolul activ conform art.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala si ca societatea nu a incalcat prevederile art.9 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In speta sunt aplicabile prevederile art.9 alin.(1) si (7) litera j) din Legea nr.414 privind impozitul pe profit, potrivit carora:

1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt 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;

coroborat cu prevederile H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza:

9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

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.

Potrivit prevederilor legale invocate, la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente realizarii veniturilor impozabile si cele considerate deductibile conform prevederilor legale in vigoare.

Cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unor documente care nu indeplinesc conditiile de document justificativ, conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, sunt nedeductibile fiscal la stabilirea profitului impozabil al societatii.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

SC B a fost un furnizor constant de combustibil in perioada 2002-2003 si ca toate facturile facturile emise, exceptand cele 13 facturi, au anexate tabele

cuprinzand date referitoare la alimentariile efectuate de mijloacele de transport apartinand SC X:

- nr.auto care a fost alimentat cu combustibil,
- cantitatea de combustibil alimentata
- data alimentarii cu combustibil
- numele si semnatura soferului care a facut alimentarea.

Urmare a verificarii s-a constatat ca 13 facturi, nu cuprind toate datele, motiv pentru care s-au solicitat informatii suplimentare reprezentantului societatii.

In timpul controlului, in vederea justificarii achizitiei de combustibil, societatea a prezentat pentru doua facturi, borderourile de achizitie, organele de control constatand ca aceste borderouri nu au acelasi format cu cele prezentate in timpul inspectiei (lipsa antet emitent), nu poarta semnatura si stampila emitentului si un numar de 4 bonuri fiscale de achizitii combustibil fara sa anexeze deconturile de deplasare intocmite de salariatii care au facut aceste alimentari cu combustibil.

Totodata, s-au constatat neconcordanțe între numele si prenumele soferilor inregistrati in borderouri si numele si prenumele soferilor inregistrati in bonurile fiscale.

La dosarul contestatiei si in timpul inspectiei fiscale, societatea contestatoare a prezentat documente referitoare la o actiune declansata de furnizorul SC B la Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert, in vederea recuperarii contravalorii facturilor de combustibil.

In cauza a fost dispusa o expertiza contabila care a stat la baza emiterii hotararii instantei de judecata, obligand SC X la plata pretului.

Din continutul Hotararii emisa Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert , se retine faptul ca si societatea contestatoare a remarcat neconcordanțele între numele si prenumele soferilor inregistrati in borderouri si numele si prenumele soferilor inregistrati pe bonurile de benzina, aceasta fiind motivul pentru care a sistat platile catre SC B si a fost chemata la Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert.

In conditiile in care societatea nu justifica cu documente achizitia de combustibil inregistrata in evidentele contabile in baza celor 13 facturi emise de SC B, faptul ca si societatea contestatoare a remarcat neconcordanțele între numele si prenumele soferilor inregistrati in borderouri si numele si prenumele soferilor inregistrati pe bonurile de benzina, aceasta fiind motivul pentru care a sistat platile catre furnizor, se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala in sensul ca cheltuielile cu combustibilul, inregistrate in evidentele contabile in baza celor 13 facturi emise de SC B, nu au la baza documente justificative, in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii.

Societatea contestatoare a sesizat in contestatia formulata faptul ca" desi echipa de control nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor, aceasta include totusi valoarea totala a celor 13 facturi in calculul cheltuielilor nedeductibile de la pag.41(in calculul impozitului pe profit pe anul 2003)" motiv pentru care solicita reclacularea impozitului pe profit pe anul 2003 precum si a majorarilor de intarziere aferente diferentei de impozit pe profit.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala referitor la acest aspect, mentioneaza ca in mod eronat s-a inregistrat valoarea de... ca fiind contravaloarea achizitiei de carburanti de la SC B (cele 13 facturi

mentionate in tabelul de la pag. 33 si 34 din RIF) fata de valoarea reala a achizitiei care este in suma totala de....;

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca in RIF s-a explicat natura cheltuielilor nedeductibile aferente achizitiei de carburanti de la SC B prin cele 13 facturi (tabelul de la pag. 33 si 34 din RIF) si s-a trecut suma lor totala insa la pag.41 din RIF s-au efectuat calculul impozitului pe profit pe trimestrul IV 2003,corect.

Se retine astfel ca, impozitului pe profit aferent anului fiscal 2003 nu este calculat eronat, astfel incat nu se impune recalcularea acestuia si nici a accesoriilor datorate .

Mentionam faptul ca ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizie a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC B, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative prin care sa faca dovada achizitiei de combustibilul.

In speta sunt aplicabile si prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007, a Inaltei Curti de Casatie si Justitie-Sectiile unite,potrivit careia:

" în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.

Prin urmare se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza celor 13 facturi emise de SC B in conditiile in care argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

d)Cu privire la cheltuielile ,considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspectie fiscala, contestate de societate, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand piese de schimb auto emise de SC C, in conditiile in care aceste facturi au fost prezentate in copie xerox.

In fapt, in luna octombrie 2003, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile, cheltuieli in baza unor facturilor, reprezentand contravaloare piese de schimb auto, emise de SC C, prezentate in copie xerox.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile prezentate in copie xerox nu indeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.9 alin.(1) si (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit coroborate cu prevederile punctului 9.11 din H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al

impozitului pe profit si au respins ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu piesele auto.

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine faptul ca, cu facturile emise de SC C s-au achizitionat piese de schimb pentru un mijloc de transport al societatii, avariat in urma unui accident iar originalul facturilor au fost depuse la Societatea de Asigurari(fapt dovedit de semnatura si stampila in original a societatii de asigurare) in vederea incasarii despagubirii, lucru care s-a intamplat in luna noiembrie 2003.

In speta sunt aplicabile prevederile art.9 alin. (7) litera j) din Legea nr.414 privind impozitul pe profit, potrivit carora:

(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;

coroborat cu prevederile H.G. nr.859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care precizeaza:

9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

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.

Potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

"(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."

In Ordinul 425/2008- Norme metodologice de intocmire si utilizare a formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, se specifica:

"29. Operațiile privind evidența și gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale unităților patrimoniale se consideră valabile numai dacă sunt justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme."

Astfel, potrivit prevederilor legale invocate, la stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile daca sunt inregistrate in contabilitate in baza unor documente care indeplinesc conditiile de document justificativ , conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata.

Operatiunile privind evidenta si gestionarea mijloacelor fixe a valorilor materiale si banesti si a altor valori ale unitatilor patrimoniale se considera valabile numai daca sunt justificate cu documente originale.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca cheltuielile au fost inregistrate in **evidentele contabile in baza facturilor**, emise de SC C, **prezentate in copie xerox**, reprezentand contravaloare piese de schimb auto pentru un mijloc de transport al societatii avariat in urma unui accident, pentru care societatea are asigurare.

In conditiile in care societatea contestatoare nu detine originalul facturilor, cheltuielile inregistrate in contabilitate in baza unor copii ale facturilor nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, intrucat in contabilitate nu se pot inregistra cheltuieli decat pe baza de documente justificative.

Aplicarea stampilei societatii de asigurari Unita nu poate conferii facturii fiscale calitatea de document justificativ original, in baza careia societatea sa poata inregistra cheltuielile deductibile fiscal.

In cazul reparatiilor bunurilor mobile avariate pentru care societatea are asigurare nu se poate inregistra in contabilitate cheltuieli deductibile intrucat facturile in original sunt depuse la societatea de asigurare pentru a incasa asigurarea.

In contestatie societatea mentioneaza faptul ca originalul facturilor se afla la Societatea de Asigurari (fapt dovedit de semnatura si stampila in original a societatii de asigurare) in vederea incasarii despagubirii, lucru care s-a intamplat in luna noiembrie 2003.

ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, prin Decizie a respins ca neintemeiata, contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere, cu privire la deductibilitatea TVA aferenta facturilor emise de SC C, pe motiv ca societatea contestatoare nu a prezentat originalul facturilor in baza carora sa se poata deduce TVA.

Prin adresa, emisa de Ministerul Economiei si Finantelor, cu privire la tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata al despagubirilor incasate, se precizeaza:

"1.2 Daca reparatia este efectuata de catre o alta unitate decat cea care este proprietarul bunului, in functie de intelegerea dintre societatile de asigurare si asigurati pot apare urmatoarele situatii:

[...]

b)reparatia poate fi facturata catre societatea care detine bunul de catre societatea care realizeaza reparatia, situatie in care pentru a obtine despagubirea de la societatea de asigurare proprietarul va depune originalul facturii de reparatii la societatea de asigurare si nu va deduce TVA din factura de reparatii[...] intrucat nu poate justifica taxa deductibila cu originalul facturii, conform prevederilor art.24 alin.(1) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.62 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata(in vigoare in anul 2003).

Societatea de asigurari despagubeste detinatorul bunului inclusiv TVA din factura de reparatii"

Prin urmare, in conformitate cu prevederile Deciziei nr.V din 15.01.2007, a Inaltei Curti de Casatie si Justitie-Sectiile Unite si prevederile legale mai sus enuntate, nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit cu cheltuielile inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente care nu au

calitatea de document justificativ astfel ca, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate cu privire la cheltuielile cu piesele de schimb auto inregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi in copie xerox.

e) **Cu privire la cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar, considerate ca nedeductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala, contestate de societate D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar la calculul profitului impozabil pe anul 2003 in conditiile in care capitalul propriu are valoare negativa iar societatea contestatoare nu a respectat prevederile art.10 alin.(3) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.**

In fapt, la 31.12.2003 SC X inregistreaza urmatoarele cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar precum si venituri din dobanzi si venituri din diferente de curs valutar.

In speta, sunt aplicabile prevederile art. 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, aceste cheltuieli au deductibilitate limitata in functie de gradul de indatorare al societatii si de valoarea capitalurilor proprii (pozitiva sau negativa) , astfel:

-art.10

"(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu.

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului.

Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, în sensul alin. (1) și (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate.

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în instrucțiunile prevăzute la art. 34, și cele care sunt garantate de stat nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția băncilor, sucursalelor acestora și cooperativelor de credit, române sau străine, a societăților de leasing pentru operațiuni de leasing, a societăților de credit ipotecar, dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, respectiv 2,25% trimestrial, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2003. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se va actualiza prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică băncilor - persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților comerciale pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit.”

coroborate cu prevederile punctelor 10.1 – 10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, potrivit carora:

"10.1. Sub incidența art. 10 din lege intră numai împrumuturile angajate după data intrării în vigoare a Legii nr. 414/2002, cu excepția art. 10 alin. (5) din lege care se aplică și pentru dobânzile aferente împrumuturilor angajate înaintea datei intrării în vigoare a legii de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate.

10.2. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 10 alin. (5) din lege. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excede nivelul de deductibilitate permis conform art. 10 alin. (5) este considerată nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare ori egal cu 1, contribuabilul aplică limitarea prevăzută la art. 10 alin. (2) din lege.

Intră sub incidența art. 10 alin. (3) din lege pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

Instituțiile de credit autorizate sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Națională a României.

10.3. Gradul de îndatorare al capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat și capitalul propriu. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, respectiv credite bancare, împrumuturi de la instituții financiare, împrumuturi de la acționari, asociați sau alte persoane, credite furnizori.

Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.

Capital împrumutat

Gradul de îndatorare = -----

Capital propriu

Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se vor avea în vedere următoarele:

a) Pentru împrumuturile angajate de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate se va aplica limita prevăzută la art. 10 alin. (5) din lege, indiferent de perioada în care au fost contractate.

b) Cheltuielile cu dobânda aferentă împrumuturilor contractate după data de 1 iulie 2002 sunt deductibile aplicându-se limita de deductibilitate prevăzută la art. 10 alin. (2) din lege după aplicarea limitei de deductibilitate prevăzute la art. 10 alin. (5) din lege, după caz.

c) În scopul aplicării art. 10 alin. (5) din lege nivelul ratei dobânzilor recunoscute la calculul profitului impozabil este:

- rata dobânzii de referință este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;

- ratele dobânzilor LIBOR și EURIBOR sunt cele din ultima zi a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit corespunzător perioadei contractuale.

Ministerul Finanțelor Publice publică, prin ordin al ministrului finanțelor publice, nivelul ratelor dobânzilor LIBOR și EURIBOR.

d) Modul de calcul al dobânzii conform art. 10 alin. (5) din lege va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor.

e) Rezultatul exercițiului luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.

Cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în limitele prevăzute la art. 10 alin. (2) din lege.

În anul 2003, în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută obținute de la alte entități, cu excepția celor obținute de la bănci, sucursalele acestora și cooperativele de credit, române sau străine, de la societăți de leasing pentru operațiuni de leasing și/sau de credit ipotecar, nivelul ratei dobânzii anuale este de 9%, respectiv 2,25% trimestrial. În cazul leasingului financiar, utilizatorul nu aplică limita prevăzută la art. 10 alin. (5).

10.4. În vederea determinării impozitului pe profit, gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, după cum urmează:

*Capital împrumutat + Capital împrumutat
(începutul anului fiscal) (sfârșitul perioadei)*

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal)} + \text{Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}{2}$$

astfel:

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat (începutul anului fiscal)} + \text{Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)}}{\text{Capital propriu (începutul anului fiscal)} + \text{Capital propriu (sfârșitul perioadei)}}$$

10.5. În cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic decât 1, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la pct. 10.1.

10.6. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este 1 sau mai mare decât 1, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este deductibilă numai în limita următoarei sume: venitul din dobânzi al contribuabilului plus 10% din celelalte venituri impozabile ale acestuia. Celelalte venituri nu includ: veniturile din dobânzi, veniturile din diferențe de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721 și 722, precum și eventualele venituri rezultate din operațiuni care au ca scop majorarea limitei prevăzute în art. 10 alin. (2) din lege.

10.7. Cheltuielile rămase nedeductibile după aplicarea prevederilor pct. 10.6 sunt reportate în perioada următoare și sunt tratate din punct de vedere fiscal ca fiind cheltuieli ale perioadei respective, urmând să devină subiect al limitării aplicabile în acea perioadă. "

Potrivit prevederilor citate mai sus cheltuielile cu dobanzile sunt integral deductibile in cazul in care gradul de indatorare a capitalului este mai mic decat unu. In cazul in care capitalul propriu este negativ sau gradul de indatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, aceste cheltuieli sunt deductibile pana la nivelul sumei veniturilor din dobanzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobanzile ramase nedeductibile se reporteaza in perioada urmatoare, in aceleasi conditii, pana la deductibilitatea integrala a acestora.

În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depasesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferenta va fi tratata ca o cheltuiuala cu dobanda.

Conform balantei de verificare incheiate la 31.12.2003 capitalurile proprii ale societatii determinate conform prevederilor punctului 10.4 din HG 859/2002, sunt negative.

In situatia in care capitalurile proprii sunt negative cheltuielile cu dobanzile sunt deductibile in conformitate cu prevederile punctului 10.6 din HG 859/2002., respectiv suma cheltuielilor cu dobânzile si cu pierderea neta din diferente de curs valutar este deductibila numai în limita urmatoarei sume: venitul din dobânzi al contribuabilului plus 10% din celelalte venituri impozabile ale acestuia. Celelalte venituri nu includ: veniturile din dobânzi, veniturile din diferente de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721 si 722, precum si eventualele venituri rezultate din operatiuni care au ca scop majorarea limitei prevazute în art. 10 alin. (2) din lege.

In speta, cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar deductibile la data de 31.12.2003, la calculul profitului impozabil, sunt in suma de... rol, iar diferenta de este cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia echipa de control a aplicat eronat prevederile art.10 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, potrivit caruia:

"Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică băncilor - persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților comerciale pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit."

nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat SC X nu face parte din institutiile enumerate in acest articol de lege.

SC X este societate comerciala avand ca obiect principal de activitate " Transporturi rutiere de marfuri" cod CAEN 6024, aceasta neincadrandu-se la art.10 alin.(7)) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Articolul lege invocat de societatea contestatoare in sustinere se refera in mod expres la "**societățile comerciale pentru operațiunile de leasing** " respectiv societatile care acorda leasing si **nu pentru cele care au in derulare operatiuni de leasing cum este cazul SC X.**

Astfel, se va respinge ca neintemeiata afirmatia contestatoarei referitoare la incadrarea societatii la art.10 alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia in speta sunt aplicabile prevederile pct.10.1 din H.G. nr.859/2002 privind instructiunile de calcul al impozitului pe profit si anume:

"Sub incidența art. 10 din lege intră numai împrumuturile angajate după data intrării în vigoare a Legii nr. 414/2002, cu excepția art. 10 alin. (5) din lege care se aplică și pentru dobânzile aferente împrumuturilor angajate înaintea datei intrării în vigoare a legii de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate.", intrucat Contractele de leasing au fost incheiate anterior intrarii in vigoare a Legii nr.414/2002, mentionam ca aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Prin H.G. nr.859/16.08.2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, la pct. 35.2 se stipuleaza urmatoarele :

“ Diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.”

In Decizia 9/2003 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementarile contabile armonizate cu directivele europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate, se precizeaza:

Conform prevederilor punctului 35.2 din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 859/2002, diferențele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valută, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat", ca urmare a retratării sau transpunerii, sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/plății acestora, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt deductibile diferențele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

Prin urmare, sumele reprezentând diferențe din conversie înregistrate anterior în conturile 476 și 477 și transpuse la retratare în rezultatul reportat urmează să fie deduse, respectiv impozitate, la momentul plății/încasării datoriiilor/creanțelor respective, cu mențiunea că diferențele de curs valutar nefavorabile pentru care în anii anteriori au fost constituite provizioane deductibile fiscal, nu vor mai fi deduse în anul curent (aceste cheltuieli au fost deductibile în perioada în care au fost constituite provizioanele deductibile).

In scopul urmării momentului în care aceste sume au fost impozabile sau deductibile, este necesară ținerea unei evidențe analitice a sumelor reprezentând diferențe de curs valutar, atât favorabile cât și nefavorabile, aferente creanțelor și datoriiilor existente în evidența societății la sfârșitul anului de retratare și reevaluate cu ajutorul conturilor bilanțiere de diferențe de conversie 476 și 477, respectiv a diferențelor între valoarea acestor creanțe și datorii evaluate la curs istoric (la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate) și valoarea lor la cursul de închidere al anului de retratare."

Din prevederile legale mai sus invocate se retine ca diferentele favorabile de curs valutar, respectiv nefavorabile, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriiilor în valuta, înregistrate în contabilitate la data schimbării sistemului contabil în contul "Rezultatul reportat" sau în contul de profit și pierdere, ca urmare a retratării sau transpunerii, **sunt venituri impozabile, respectiv cheltuieli deductibile la data încasării/platăii acestora**, pentru perioada retratăă sau transpusă. Nu sunt

deductibile diferentele nefavorabile de curs valutar pentru care au fost constituite provizioane deductibile fiscal potrivit legii.

De asemenea, se retine faptul ca in scopul urmaririi momentului in care aceste sume au fost impozabile sau deductibile, contribuabilii au obligatia sa tina evidenta analitica a sumelor reprezentand diferente de curs valutar aferente creantelor si datoriilor existente in evidenta contabila a societatii la sfarsitul anului de retratare si reevaluate cu ajutorul conturilor bilantiere de diferente de conversie 476 si 477, respectiv a diferentelor între valoarea acestor creante si datorii evaluate la curs istoric (la cursul în vigoare la data înregistrării lor în contabilitate) si valoarea lor la cursul de închidere al anului de retratare.

Dupa cum am precizat si la pct.3 -Semestrul II- din prezenta decizie, societatea la 31.12.2002 a inregistrat in contul 117"Rezultatul reportat", provizioanele constituite inregistrate in contul 151.4"Provizioane pentru riscuri si cheltuieli" potrivit prevederilor legale enuntate, inasa fara a avea la baza o situatie analitica a sumelor reprezentand diferente de curs valutar, atat favorabile cat si nefavorabile, aferente creantelor si datoriilor existente in evidenta societatii la sfarsitul anului de retratare si reevaluate cu ajutorul conturilor bilantiere de diferente de conversie respectiv a diferentelor între valoarea acestor creante si datorii evaluate la curs istoric si valoarea lor la cursul de inchidere al anului de retratare pentru ca **cheltuieli cu diferentele de curs valutar aferente bunurilor achizitionate in leasing sa fie deductibile fiscal la data platii acestora**(anul 2003) asa cum se exemplifica in Decizia 9/2003 pentru aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unor prevederi legale privind impozitul pe profit, coroborate cu Reglementarile contabile armonizate cu directivele europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-din balanta de verificare incheiata la 31.12. 2003, rezulta ca sumele reprezentand diferente de curs valutar au fost inregistrate in contul sintetic 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" , fara a prezenta a situatie analitica a acestor cheltuieli respectiv diferente nefavorabile din curs valutar rezultate in urma incasarii creantelor in valuta, diferente nefavorabile de curs valutar rezultate achitarii datoriilor in valuta, diferente nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor in valuta la inchiderea exercitiului financiar , diferente nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la inchiderea exercitiului financiar a disponibilitatilor bancare in valuta, a disponibilitatilor in valuta existente in casierie precum si a altor valori de trezorerie in valuta.

-la dosarul contestatiei a fost prezentata fisa contului 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" din care rezulta ca au fost inregistrate cheltuieli cu diferente de curs valutar aferente operatiunilor de leasing, aferente achitarii datoriilor in valuta catre furnizori, rezultate din evaluarea la inchiderea exercitiului financiar a disponibilitatilor bancare si din casa in valuta, rezultate din evaluarea datoriilor in valuta la inchiderea exercitiului financiar(455), inasa toate aceste cheltuieli cu diferentele de curs valutar sunt evidentiata global.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca suma de.. lei (ron) ar reprezenta diferente de curs valutar aferente contractelor de leasing dar nu prezinta a situatie analitica din care sa rezulte acest lucru si sa poate beneficia de deductibilitatea acestei sume.

Referitor la cheltuielile cu diferente de curs valutar aferente achitarii datoriilor in valuta catre furnizori din fisa contului 665 nu rezulta daca datoriile au fost

inregistrate in evidentele contabile anterior datei de 01.07.2002 sau ulterior datei de 01.07.2002.

In cazul cheltuielilor cu diferentele de curs valutar rezultate in urma incasarii creantelor in valuta, inregistrate in contul 665, nu rezulta daca aceste creante au fost inregistrate in evidentele contabile anterior datei de 01.07.2002 sau ulterior datei de 01.07.2002.

Totodata din fisa contului 665, prezentata in sustinere, se retine faptul ca cheltuielile din diferente de curs valutar aferente imprumuturilor acordate de asociatii societatii, sunt in valoare de...lei din suma totala de... lei.

La data de 31.12.2002 operatorul economic a majorat in mod artificial soldul contului 455 " Asociati conturi curente " pe semestrului II 2002 (asa cum s-a prezentat in decizie la pct.3) fara a prezenta documente doveditoare privind modul de stabilire a diferentelor de curs valutar aferente reevaluarii datoriilor si creantelor in valuta existente in sold la 31.12.2002 (sume care au generat la randul lor alte cheltuieli in anul 2003), astfel ca in mod justificat organele de inspectie fiscala nu au aplicat prevederile art.10 alin.(5) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

In lipsa unei situatii analitice din care sa reiasa data inregistrarii in evidentele contabile a creantelor si datoriilor in deize, cursul istoric la care acestea au fost inregistrate in evidentele contabile, organele de inspectie fiscala sunt in imposibilitatea de a se pronunta cu privire la aplicarea sau neaplicarea in speta a pct.10.1 din H.G. nr.859/2002 privind instructiunile de calcul al impozitului pe profit.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca aceleasi documente cu privire la cheltuielile cu diferentele de curs valutar au fost prezentate cu ocazia controlului care s-a definitivat prin Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala precum si a controlului care s-a finalizat prin Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala.

Mentionam ca aceleasi documente au fost prezentate si la dosarul contestatiei precum si ca urmare a adresei a D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor.

Dupa cum am mentionat si mai sus, potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.64 "Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile":

"Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

La art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

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

iar potrivit prevederilor art.213 sin acelasi act normativ:

"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Astfel, afirmatia societatii contestatoare potrivit careia beneficiaza de deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu diferentele de curs valutar aferente operatiunilor de leasing , este nemotivata in conditiile in care nu a prezentat in timpul controalelor sau la dosarul contestatiei documente justificative care sa reflecte situatia reala a acestor diferente de curs valutar.

In contestatie formulata, societatea contestatoare face precizarea ca in conformitate cu declaratia rectificativa 101 depusa la organul fiscal (**anexa 20 la Contestatie**) veniturile din exploatare se ridica la suma de ... , ceea ce ar insemna practic deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu dobanzile.

Afirmatia societatii contestatoare nu este reala in conditiile in care din balanta de verificare incheiata la data de 31.12.2003, prezentata in timpul controlului si depusa in sustinere la dosarul contestatiei rezulta in mod clar ca societatea a inregistrat venituri din exploatare si venituri financiare.

Analizand Declaratia rectificativa formular 101 pe anul 2003, depusa de SC X la dosarul contestatiei, se constata faptul ca veniturile din exploatare sunt de.. rol iar veniturile financiare sunt de... rol care nu corespund cu cele inregistrate in balanta de verificare la 31.12.2003.

De asemenea nu corespund cheltuielile financiare inregistrate in balanta de verificare cu cheltuielile financiare inregistrate in declaratia rectificativa pe anul 2003 depusa la dosarul contestatiei.

Mai mult, in temeiul prevederilor punctului 7.6 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, operatorul economic avea obligatia intocmirii **registriului fiscal** din care sa rezulte modul de calcul al impozitului pe profit pe anul 2003, insa acest registru nu a fost prezentat in timpul inspectiei fiscale sau la dosarul contestatiei.

In conditiile in care societatea nu prezinta documente care sa justifice majorarea veniturilor din exploatare precum si a celorlalte date inscrise in aceasta declaratie rectificativa, afirmatia contestatoarei nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motiv pentru care se va respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, documentele existente la dosarul contestatiei in raport de sustinerile societatii contestatoare urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la cheltuielile cu diferentele de curs valutar si a se mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala referitor la acest capat de cerere.

In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2003, contestat de societate mentionam:

Din documentele existente la dosar se retine ca urmare a respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil si totodata impozitul pe profit aferent anului 2003 in conformitate cu

prevederile art.2 alin.(5) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit , stabilind suplimentar impozit pe profit.

In conditiile in care prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia formulata de societate cu privire deductibilitate cheltuieli, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X si cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2003.

C) Referitor la majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile, contestate de societate mentionam:

Prin Decizia de impunere , organele de inspectie au calculat accesorii aferente impozitului pe profit de plata, care se compune din :

- impozit pe profit de plata aferent perioadei 2000-2003
- impozit pe profit de plata aferent anului 1999
- impozit pe profit de plata aferent anului 2004

cu precizarea ca impozitul pe profit aferent anilor 1999 si 2004 a fost stabilit de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala inregistrat.

Prin Decizia de solutionare a contestatiei impotriva Deciziei de impunere, la pct.2, s-a dispus respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu8 privire la impozitul pe profit iar la pct.3 s-a dispus respingerea contestatiei ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit aferent anului.2004.

La pct.1 din decizie s-a dispus desfiintarea in totalitate a accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 1999-2004.

Astfel, organele de inspectie fiscala, urmare a reverificarii au recalculat si accesoriile aferente impozitului pe profit din anul 1999 si 2004, stabilind, asupra impozitului pe profit de plata stabilit suplimentar pe perioada 1999-2004.

Accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile O.G. nr.11/1996 privind executarea creantelor bugetare, O.G. nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare si O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

Mentionam ca majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata.

Prin urmare, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X cu privire la dobanzile si majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere in conditiile in care prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei 2000-2003 si prin Decizia de solutionare a contestatiei s-a respins ca neintemeiata respectiv nemotivata contestatia cu privire la impozitul pe profit , stabilit suplimentar de plata pe anul 1999 si 2004.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X
Prezenta decizie poate fi contestata, in termen de 6 luni, la Curtea de Apel ,
conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.