



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de  
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. I 2009**  
**privind soluționarea contestației depusa de**  
**S.C. S S.A. din G,**  
**înregistrata la Agenția Națională de Administrare Fiscală**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizata de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. ....12.2008, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor cu privire la contestația formulată de **S.C. S S.A.** împotriva deciziei de impunere nr. .... încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscală.

Contestația are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

- Impozit pe profit
- Majorari de întârziere aferente impozitului pe profit
- Penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- Taxa pe valoarea adăugată
- Majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugată
- Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- Majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- Penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate

Contestația a fost depusa în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data primirii deciziei de impunere nr. ....2008, respectiv .....2008, așa cum rezultă din adresa nr.....2008, aflată la

dosarul cauzei și data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv ....2008, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții.

Vazând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. S S.A. contestă decizia de impunere nr. ....2008 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:**

S.C. S S.A. susține că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală sunt nelegale cu privire la obligațiile de plată stabilite suplimentar în sumă totală de x lei și nedatorate.

1.Societatea menționează că atât constatările cât și mențiunile cuprinse în raportul de inspecție fiscală cu privire la exercițiul financiar pe anul 2003 sunt nelegale, cu referire la modificarea profitului impozabil cu suma de x lei precum și a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **x lei**, întrucât inspecția fiscală a aplicat greșit dispozițiile cuprinse la pct.95 din capitolul V al Ordinului 94/2001 precum și cele cuprinse la art.9 alin.1 și 7 lit.j din Legea nr.414/2002, prin care s-a reținut că suma de x lei reprezintă „vanzarea sub prețul de cost de deșeuri de material lemnos(deșeuri placaj, deșeuri mulate, capete bușteni, rest role, rest croi, deșeu semifabricat) rezultate din procesul de producție”.

S.C. S S.A. menționează că are ca obiect principal de activitate fabricarea de mobilier din lemn, iar în urma procesului de producție au rezultat produse reziduale care nu au valoarea de întrebuințare pe care a avut-o materia primă la data achiziționării ei, iar prin operațiunile de prelucrare s-a obținut produsul finit care a fost comercializat, iar deșeurile rezultate puteau fi valorificate ori depozitate în locuri speciale „fără să se rețină existența unei valori de valorificare a acestora”.

Ca atare, societatea apreciază că în mod greșit s-a majorat profitul impozabil cu diferența dintre veniturile obținute din vânzarea deșeurilor și costurile de producție al acestora, și susține că:

„Nu există un cost de producție al deșeurilor ci un cost de producție pentru produsul finit, respectiv pentru mobilier.

Aceste deșeuri puteau să nu fie valorificate, caz în care nu se încasa vreo sumă de bani sau puteau fi vândute.

Prin vânzare, indiferent la ce preț au fost vândute deșeurile, s-au obținut venituri suplimentare față de cele obținute prin vânzarea produselor finite rezultate în urma prelucrării materiilor prime.”

Societatea mai precizează ca este irelevant cine a fost principalul beneficiar al deșeurilor valorificate prin vânzare pentru că, în situația în care aceste deșeuri nu se vindeau, ele generau costuri pentru depozitare și/sau distrugere, ținând cont și de legislația de protecție a mediului, de costurile de transport.

Totodată societatea afirmă că nu este reală și nici susținută de probe afirmația inspectorilor fiscali referitoare la faptul că au rezultat „produse reziduale peste normele de consum specifice denumite de societate deșeuri”, întrucât nu există norme de consum specifice și nici nu s-au stabilit așa-zisele depășiri ale normelor de consum specifice.

2. Societatea mai contestă majorările de întârziere în sumă de **x lei** și penalitățile de întârziere în sumă de **x lei** stabilite pentru anul 2003 prin raportul de inspecție fiscală, deoarece majorările și penalitățile de întârziere sunt accesorii debitului principal, urmând soarta acestuia, potrivit adagiului latin „Accesorium sequitur principale”.

3. S.C. S S.A. contestă în totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004 în sumă de **x lei**, precum și reîntregirea profitului impozabil cu suma de **x lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile în sumă de **x lei** și venituri impozabile în sumă de **x lei**, astfel:

3.1. Societatea precizează că în mod greșit s-a majorat profitul impozabil cu suma de **x lei**, reprezentând venituri impozabile stabilite ca diferența dintre prețul cu care au fost vândute deșeurile de material lemnos rezultate din procesul de fabricație, în condițiile în care deșeurile nu au cost de producție, iar obligațiile de plată a impozitului stabilit suplimentar nu au temei juridic și nu există nicio justificare pentru majorarea veniturilor impozabile cu suma de **x lei**.

S.C. S S.A. susține că deșeurile fiind produse reziduale rezultate din procesul de producție nu se pune problema modului în care au fost valorificate acestea și a prețului la care au fost valorificate, deoarece:

-au calitatea de deșeuri, care nu mai pot fi folosite în procesul de producție;

-nu există cost de producție pentru deșeuri, ci costuri de producție pentru produsul finit;

-există și alternativa legală de a nu se vinde deșeurile, ci a găsi modalități de debarasare de acestea, însă aceste măsuri generau costuri cu transportul la locurile de depozitare, precum și multiple alte cheltuieli, inclusiv riscul de a fi sancționați de autoritățile de mediu.

Societatea menționează că inspecția fiscală a aplicat greșit dispozițiile art.11 alin.1 și 2 din Codul fiscal cu privire la modul de determinare

a prețului la deșuri, tocmai pentru că sunt deșuri pot avea preț 0, astfel este irelevantă valoarea de înregistrare în contabilitate a deșeurilor câtă vreme acestea sunt produse reziduale rezultate din procesul de producție.

Faptul că uneori s-a folosit expresia „brichete rumeguș”, precizează contestatoarea, nu modifica caracterul de „deșuri din material lemnos”, iar din facturile menționate în anexa nr. 9.12 se poate observa structura deșeurilor: rest croi, deșuri capete, capete bușteni, deșuri role, rest croi prin retezare, lemn de foc, etc.

Societatea menționează că modul în care a fost tratată această problemă de către inspecția fiscală și obligațiile suplimentare stabilite la impozitul pe profit nu țin seama de prevederile art.135 alin.1 și alin.2 lit.a) din Constituția României din care rezultă că libertatea comerțului presupune dreptul comerciantului de a stabili liber, pe baza cererii și a ofertei, prețul de vânzare, precum și modalitatea de lichidare a stocurilor de deșuri.

Societatea precizează că inspecția fiscală a ignorat existența dispozițiilor cuprinse în Legea nr.137/1995 privind protecția mediului, precum și alte acte normative privitoare la colectarea și valorificarea deșeurilor.

3.2 Societatea contestă majorarea profitului impozabil cu suma de **x lei**, reprezentând cheltuielă nedeductibilă stabilită ca diferența dintre prețul, mai mic, cu care au fost vândute brichetele de rumeguș rezultate din procesul de producție și valorile la care au fost înregistrate aceste brichete de rumeguș, mai mare.

Societatea precizează că rumegușul este un produs rezidual, un deșeu rezultat din procesul de producție și nu un produs finit, unde prețul de înregistrare în contabilitate este irelevant sub aspect fiscal, în condițiile în care societatea trebuie să găsească soluții de a se debarasa de acest deșeu, cu costuri cât mai mici.

Societatea menționează că a rezolvat problema debarasării de deșuri și a încasat un preț de la cumpărător, preț care a majorat veniturile, profitul impozabil și, implicit, obligațiile față de bugetul statului, susținând, totodată, că inspecția fiscală a aplicat greșit dispozițiile art.11 alin.1 și 2, art.21 alin.1 din Codul fiscal.

4. Societatea contestă majorările de întârziere în sumă de **x lei**, precum și penalitățile de întârziere în sumă de **x lei** din decizia de impunere, pentru care criticile și argumentele cuprinse la pct.3 își găsesc aplicabilitatea.

5. Societatea contestă obligația de a plăti un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2005 în sumă de **x lei**, aferent unui profit impozabil stabilit suplimentar în sumă de **x lei**, cheltuieli nedeductibile în sumă de **x lei** și venituri impozabile în sumă de **x lei**.

5.1 Societatea contestă modificarea profitului impozabil pe anul 2005 cu suma de **x lei**, reprezentând venituri impozabile stabilite ca diferență

dintre prețul cu care au fost vândute deșeurile de material lemnos către S.C. B S.R.L. și prețurile cu care au fost vândute aceste deșeuri altor societăți comerciale, precizând că argumentele expuse la pct.3.1 sunt aplicabile și anului 2005, iar susținerile inspecției fiscale nu sunt reale potrivit cărora s-ar fi încălcat prevederile art.19 alin.1 din Codul fiscal.

5.2 Societatea contestă majorarea profitului pentru anul 2005 cu suma de **x lei**, reprezentând diferența dintre prețul cu care brichetele de rumeguș au fost vândute către S.C. B S.R.L. mai mic și prețul de înregistrare în contabilitate mai mare, precizând că brichetele de rumeguș sunt deșeuri rezultate din procesul de fabricație, motiv pentru care valoarea de înregistrare în contabilitate este irelevantă față de valoarea de circulație, astfel că este inacceptabilă majorarea profitului impozabil în maniera stabilită de organul de inspecție fiscală, neîncălcându-se dispozițiile art.21 alin.1 din Codul fiscal și prevederile pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

5.3 Societatea contestă majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma de **x lei**, reprezentând valoarea lucrărilor de proiectare conform contractului nr.1/iulie 2005, lucrări efectiv prestate și recepționate în baza unui contract scris care întrunește cerințele prevăzute la pct.48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, susținând că necesitatea efectuării cheltuielilor a fost dovedită cu acte și poate fi probată în fața autorității care soluționează contestația.

6. Societatea contestă stabilirea unui impozit pe profit suplimentar de **x lei** din decizia de impunere nr.....2008, pentru anul 2005, consecința a majorării profitului impozabil și a cheltuielilor nedeductibile fiscal pe anul 2005, pentru motivele invocate cu privire la nelegalitatea majorării profitului impozabil și a cheltuielilor nedeductibile la celelalte puncte prezentate mai sus în contestație.

7. Societatea contestă dispozițiile prin care s-au stabilit, pentru anul 2005, majorări de întârziere în sumă de **x lei**, precum și penalități de întârziere de **x lei** din decizia de impunere, accesorii debitului principal, invocând criticile și argumentele cuprinse la pct.5.

8. Societatea contestă impozitul pe profit în sumă de **x lei** stabilit suplimentar pe anul 2006, aferent profitului impozabil în sumă de **x lei** reprezentând cheltuieli nedeductibile în sumă de **x lei** și venituri impozabile în sumă de **x lei**.

8.1 și 8.2 Societatea contestă dispozițiile prin care s-a majorat profitul impozabil cu suma de **x lei**, reprezentând diferența dintre prețul de vânzare a deșeurilor de material lemnos și a brichetelor de rumeguș către S.C. B S.R.L. și prețul cu care au fost vândute aceste deșeuri altor societăți comerciale, invocând criticile și argumentele expuse la pct.3.1 și 5.1.

8.3 Societatea contestă majorarea profitului impozabil pentru anul 2006 cu suma de **x lei**, reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite ca diferența dintre prețul cu care brichetele de rumeguș au fost vândute către S.C. B S.R.L. și prețul de înregistrare în contabilitate, precizând că inspecția fiscală nu a luat în considerare faptul ca S.C. S S.A a stornat cu semnul minus valoarea brichetelor rumeguș livrate în luna august 2006 pe care le-a facturat ca produse finite cu alte prețuri, iar livrările următoare s-au făcut la prețuri mult mai mari decât cele reținute de inspecția fiscală, fapt pentru care societatea crede ca nu au fost verificate facturile și celelate documente prezentate de societate ori s-a ignorat conținutul acestora.

Societatea subliniază că din luna august 2006 brichetele de rumeguș au fost livrate ca produse finite urmare efectuării unor operațiuni suplimentare de presare și ambalare a rumegușului, scopurile urmărite fiind reducerea volumului de rumeguș, evitarea dispersării acestuia în natură, prevenirea poluării mediului și obținerea unui venit prin valorificarea deșeurilor rezultate din procesul de producție.

Societatea menționează că, constatările, concluziile și obligațiile fiscale stabilite pe anul 2006 sunt rezultatul a cel puțin 2 erori, respectiv: tratarea ca produs finit a unui deșeu din lemn rezultat din procesul de producție și ignorarea modului în care au fost facturate brichetele de rumeguș începând cu luna ..... 2006, a actelor întocmite cu ocazia livrărilor și a prețului încasat. Contestatoarea consideră că nu a încălcat prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal și a pct.22 din normele de aplicare a Legii nr.571/2003.

8.4 Societatea contestă dispozițiile referitoare la suma de **x lei** considerând că a aplicat în mod corect reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, privind modul de calcul al provizioanelor și în mod greșit s-a majorat profitul impozabil cu suma de x lei, precum și obligațiile de plata a impozitului pe profit suplimentar, majorări și penalități de întârziere.

8.5 Societatea contesta majorarea cheltuielilor nedeductibile cu suma de **x lei**, reprezentând valoarea lucrărilor de proiectare conform contractului FN/.... 2006, facturate de S.C. S S.R.L., lucrări efectiv prestate și recepționate, pentru care consideră că efectuarea cheltuielilor a fost dovedită cu documente justificative, astfel că nu s-au încălcat dispozițiile art.21 lit.m) din Legea nr.571/2003 și pct.48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal.

9. Societatea contestă dispoziția de stabilire a unui impozit pe profit suplimentar de **x lei** din decizia de impunere, pretins datorat pentru anul 2006, ca și consecință a majorării profitului impozabil și a cheltuielilor nedeductibile pe anul 2006, pentru care consideră că motivele invocate cu privire la nelegalitatea majorării profitului impozabil și cheltuielilor nedeductibile sunt incidente și la acest punct.

10. Societatea contesta dispozițiile prin care s-au stabilit pentru 2006, majorări și penalități de întârziere, accesorii debitului principal, în sumă de **x lei** pentru care criticile și argumentele cuprinse la pct.nr.8 și 9 își găsesc aplicabilitatea și pentru aceste sume.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată

11. Societatea contesta suma de **x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în baza facturii nr.....2005 și suma de **x lei** stabilită suplimentar în baza facturii nr.....2006, facturi emise de S.C. S SRL către S.C. S S., argumentând că sumele cuprinse în cele doua facturi reprezintă valoarea lucrărilor de proiectare efectuate de S.C. S SRL, lucrări executate efectiv în beneficiul contestatoarei, pentru care există contract scris, astfel că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, în sensul că serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

12. Societatea contesta suma de **x lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar la facturile de livrare prezentate în anexa 9.12., suma menționată în pag.23 din raportul de inspecție fiscală și majorările și penalitățile de întârziere aferente acestei sume, precizând următoarele argumente:

a)deșeurilor din material lemnos, definite ca atare prin HG nr.427/2004 și HG nr.2293/2004, le sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal

b)prevederile dispozițiilor art.3 din Ordinul nr.172/2006 al Ministrului Economiei și Finanțelor privind taxarea inversă;

c)prin Ordinul nr.1579/2007 al MEF s-a modificat doar art.2 din Ordinul nr.172/2006, rămânând valabile dispozițiile art.3 din ordin;

d)la nivelul bugetului de stat nu au existat efecte de natură fiscală, deoarece S.C. S S.A nu a virat TVA, iar persoanele juridice care au cumpărat deșeuri de la S.C. S S.A nu au dedus TVA, context în care bugetul de stat nu a fost prejudiciat;

e)din cele x facturi, menționate la pag.22 pct.III.3.3.1, în x facturi s-au menționat ca sunt deșeuri, având ca unitate de măsura tona, cu TVA aferent în sumă de x lei, iar diferența a fost trecută ca material lemnos cu unitate de masura mc.

13. Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **x lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **x lei**, pentru care inspecția fiscală menționează că au fost calculate pentru perioada ...11.2005-....12.2007 și că obligațiile au fost determinate urmare a constatărilor cuprinse la pct.III.1.1 și III.1.2 din raportul de inspecție fiscală, puncte neidentificate de contestatoare, aceasta identificând doar pct.III.1. și III.2.

Societatea susține că aceste obligații sunt nelegale în raport de apărările și argumentele expuse mai sus, argumente care au relevanță și cu privire la modul de stabilire a obligațiilor de plata a TVA-ului.

14. Societatea contestă dispozițiile privitoare la obligarea S.C. S S.A să plătească suma de **x lei**, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, precum și obligațiile suplimentare de plata a dobânzilor aferente în sumă de **x lei** și penalități de întârziere în sumă de **x lei**, pentru următoarele motive:

14.1 S.C. S S.A a solicitat repartizarea de persoane cu handicap, în vederea angajării, pe perioada menționată în actele atacate, îndeplinind în acest mod obligațiile și scopul prevăzut de lege, susținere probată cu:

-adresa nr.....2004, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2004, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2004, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2003, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2003, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2003, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2003, prin care s-a solicitat repartizarea unui numar de x persoane cu handicap;

-adresa nr.....2008,

-adresa nr.....2008,

-răspunsurile la adresele nr.....2008 si .....2008 care vor fi prezentate ulterior;

-alte înscrisuri.

14.2 Societatea susține că legiuitorul a stabilit obligațiile de plata a fondului special doar pentru ipoteza în care agenții economici, autoritățile și instituțiile publice nu angajează, din culpa lor, persoane cu handicap, în temeiul art.43 alin.2 din OUG nr.102/1999.

Societatea precizează că obligația de plata către bugetul de stat a sumei egale cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu s-au încadrat persoane cu handicap se refera doar la situațiile în care exista astfel de persoane înregistrate în evidențele agențiilor de ocupare a forței de munca, iar agenții economici, din culpa lor, nu solicita ori nu încadrează persoane cu handicap. Este exclusă obligația de plata pentru situațiile în care nu există persoane cu handicap care să fie încadrate ori în situațiile în care s-a solicitat repartizarea persoanelor cu handicap.

Societatea precizează, în susținerea celor de mai sus, că prin adresa nr...../2001 emisă de Ministerul Sănătății și Familiei –Secretariatul de



stat pentru persoane cu handicap se precizează: "Referitor la art.43 din OUG nr.102/1999 cu completările și modificările ulterioare, face precizarea că unitățile care nu au înregistrate cereri de angajare a unor persoane cu handicap și în consecință nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligația de a contribui la bugetul Fondului special de solidaritate socială cu sumele prevăzute la art.43. Menționăm și faptul că refuzul de angajare trebuie să fie motivat în scris și să nu existe sesizări din partea unor persoane cu handicap neangajate."

Societatea menționează că actele atacate contravin textului de lege pentru că nu fac diferența între agenții economici care își îndeplinesc obligațiile și agenții economici care nu solicită repartizarea de persoane sau nu încadrează persoanele repartizate, astfel că organele care au întocmit actele atacate au încălcat dispozițiile art.43 alin.2 din OUG nr.102/1999 și au aplicat greșit dispozițiile art.43 alin.1 din același act normativ, drept urmare, actele atacate și măsurile stabilite prin acestea sunt nule.

14.3 S.C. S S.A precizează că majorările și penalitățile de întârziere stabilite prin actele atacate sunt nelegale, deoarece o obligație principală nulă nu poate genera obligații accesorii valabile.

**II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de .....2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ....2008, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:**

### **1.Impozitul pe profit**

Perioada verificata: 01.01.2003-31.12.2007

Pentru exercitiul financiar 2003, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de **x lei**, reprezentând vânzarea sub prețului de cost de deșeuri de material lemnos(deșeuri placaj, deșeuri mulate, capete bușteni, rest role, rest croi, deșeu semifabricat) rezultate din procesul de producție, ca diferență între veniturile obținute din vânzarea lor mai mici, înregistrate în contabilitate în contul 703"Venituri din vânzarea produselor reziduale" și costul de producție al acestora mai mare, stabilit de societate pe baza contabilității de gestiune.

Societatea are ca obiect principal de activitate fabricarea de mobilier din lemn, iar în urma procesului de producție au rezultat produse reziduale, peste normele de consum specifice denumite de societate deșeuri: deșeuri capete buștean, deșeuri role, laturăoie, deșeuri semifabricate,

deșuri paleți uzați, etc., care au fost înregistrate în contabilitate în contul 346 "Produse reziduale" la costul de producție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din aceste deșuri au fost valorificate de către societate prin vânzare către diferiți beneficiari sub costul de producție, descarcarea acestora din gestiune făcându-se la costul de producție, iar restul au fost donate și utilizate în procesul de producție propriu. Principalul beneficiar al deșeurilor valorificate prin vânzare la un cost inferior costului de producție, este SC B SRL care este societate afiliată în mod indirect societății verificate.

Conform punctului 95 din Capitolul V al Ordinul nr 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale de Contabilitate - Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit.

Potrivit punctului 5.13 lit a) din Ordinul nr 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale de Contabilitate și în conformitate cu prevederile art.7 și 8 din Legea contabilității nr.82/1991/R pentru evaluarea elementelor din bilanț se stabilește că la data intrării în patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă, care se stabilește la costul de producție.

Definiția costului de producție, este cuprinsă în legislația privind contabilitatea, respectiv Ordinul nr. 306/2002 pentru aplicarea Reglementărilor Contabile Simplificate și Ordinul nr 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale de Contabilitate, și include: costul de achiziție al materiilor prime și al celorlalte consumabile utilizate, cheltuielile directe de producție, cheltuielile indirecte de producție.

Activele circulante cuprind și stocurile, iar în cadrul stocurilor se includ și rebuturile, materialele recuperabile sau deșeurile potrivit punctului 4.58 din anexa la Reglementările Contabile Simplificate, armonizate cu directivele europene.

Vânzarea sub costul de producție de deșeu lemnos a fost considerată de organele de inspecție fiscală drept cheltuială nedeductibilă fiscal potrivit art.9 alin.(1) din Legea 414/2002 și punctul 9.1 din HG 859/2002 privind Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit. Astfel, organele de control au stabilit în baza prevederilor legale menționate că dacă în urma unei cheltuieli nu s-a realizat un venit, atunci acea cheltuială nu este deductibilă.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că pentru suma de x lei, reprezentând impozit pe chirii, suportat de societate pentru acționarul principal fără ca acesta să poată prezenta documente justificative privind includerea pe cheltuieli, s-au încălcat prevederile art.9 alin.(7) lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

În consecință pentru anul 2003 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă totală de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, aferente.

Pentru exercițiul financiar 2004 organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu suma de x lei.

A)- **x lei** - reprezintă venituri impozabile stabilite suplimentar ca diferența dintre prețul cu care au fost vândute deșeurile de material lemnos (deșeuri capete, capete bușteni, deșeuri role, rest croi, deșeu semifabricat) rezultate din procesul de producție a SC S SA, către o societate afiliată SC B SRL, și prețul plătit altor persoane juridice independente, către care s-au vândut bunuri comparabile (deșeuri capete bușteni, deșeuri role, deșeuri capete).

S-a constatat că în urma procesului de producție au rezultat produse reziduale denumite de societate deșeuri, de genul: deșeuri capete buștean, deșeuri role, lătușoaie, deșeuri semifabricate, deșeuri paleți uzați, etc., care au fost înregistrate în contabilitate în contul 346 "Produse reziduale" la un preț care cuprinde costurile care le-au generat, denumit de societate prețul de înregistrare.

O parte din aceste deșeuri au fost valorificate de către societate prin vânzare către diferiți beneficiari, iar cea mai mare parte a fost vândută societății afiliate S.C. B SRL, descărcarea acestora din gestiune făcându-se la prețul de înregistrare, adică la valoarea lor de intrare în gestiune, iar restul au fost donate și utilizate în procesul de producție propriu.

Organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile cu deșeuri de material lemnos efectuate de contestatoarele și au constatat faptul că prețul de vânzare al bunurilor în relațiile cu societatea afiliată SC B SRL, este inferior față de prețul de vânzare către alte societăți cărora le sunt furnizate bunuri similare: deșeuri capete, deșeuri role, deșeuri semifabricate, anexa 7.8, acest preț fiind inferior și față de prețul de înregistrare în contabilitate la data obținerii produselor, prin urmare, suma plătită de către societățile independente pentru aceleași bunuri este superioară, față de prețul plătit de către societatea afiliată SC B SRL.

Conform prevederilor din Codul fiscal, privind impozitul pe profit, respectiv, art. 11 alin.(1) și alin.(2), organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile cu deșeuri din material lemnos: deșeuri capete, deșeuri role, rest croi, deșeu semifabricat, efectuate între SC S SA și SC B SRL, societate afiliată, nu au avut loc în termeni de piață liberă, în sensul că a fost favorizată societatea afiliată, către acesta s-au vândut toate categoriile de deșeuri la prețul constant de x lei/to, inferior chiar și prețului de înregistrare a deșeurilor în contabilitate, astfel organele de inspecție fiscală au considerat că s-au încălcat prevederile art 19 al (1) din Codul Fiscal, reconsiderând tranzacția efectuată cu persoana afiliată SC B SRL, în sensul ajustării veniturilor obținute de către SC S SA, folosind metoda comparării prețurilor tranzacțiilor

cu produse similare plătite altor persoane juridice independente, anexa nr.7.7, stabilind un venit impozabil suplimentar de x lei.

B)- **x lei**- reprezintă diferența dintre prețul cu care au fost vândute, societății afiliate SC B SRL, bunurile de natura “brichete rumeguș” rezultate din procesul de producție și prețul cu care au fost recepționate și înregistrate în contabilitatea SC S SA, raportat la cantitățile livrate în anul 2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că produsele “brichete rumeguș” s-au vândut numai societății afiliate S.C. B SRL la prețul de vânzare de: trim II -x lei/to ; trim III –x lei/to iar trim IV - x lei /to, iar prețul de înregistrare în contabilitate la data obținerii acestora în anul 2004 a fost de x lei/to înregistrate în contabilitate în contul 346 “Produse reziduale”.

Brichetele rumeguș, au fost valorificate exclusiv către societatea afiliată în mod indirect S.C. B SRL, iar descărcarea acestora din gestiune făcându-se la prețul de înregistrare, adică la valoarea lor de intrare în gestiune, deci tranzacția în speță, s-a efectuat numai între persoane afiliate și nu a avut loc în termeni comerciali de piață liberă, fapt ce a permis vânzarea acestora sub prețul înregistrat în contabilitatea societății SC S SA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 și în anii următori, SC S SA, nu a livrat bunuri de natura “brichete rumeguș” altor persoane decât societății SC B SRL.

Astfel, conform prevederilor din Codul fiscal privind impozitul pe profit, respectiv art. 11 alin.(1) și alin.(2) organele de control au considerat tranzacția dintre SC S SA și SC B SRL, fără scop economic, deoarece prin vânzarea brichetelor de rumeguș sub prețul de cost din contabilitate nu s-au recuperat cheltuielile ocazionate cu producerea lor, ori scopul desfășurării unei activități economice este acela de a obține profit sau cel puțin de a recupera cheltuielile generate cu realizarea acelui produs.

Intrucât SC S SA, nu a livrat bunuri de natura “ brichete rumeguș” și altor societăți, la stabilirea prețului de piață nu s-a putut folosi metoda comparării prețurilor, fapt pentru care organele de control au stabilit că s-au încălcat prevederile art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal și punctul 22 din HG 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, că este necesară ajustarea părții de cheltuială neacoperită de venit ca și cheltuială nedeductibilă, astfel s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat pentru anul 2004 în sumă totală de x lei ( $x*25\%=x$ ), anexa nr.7.10.

Pentru suma stabilită suplimentar s-au calculat majorari de întârziere în sumă de x lei , anexa 7.11, și penalități de întârziere în sumă de x lei, anexa nr.7.12 .

Pentru exercițiul financiar 2005, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al societății cu suma de x lei astfel:

A) - **x lei** – reprezintă venituri impozabile stabilite suplimentar ca diferența dintre prețul cu care au fost vândute deșeurile de material lemons: deșeuri capete, deșeuri role, rest croi, deșeu semifabricat, rezultate din procesul de producție a SC S SA, către o societate afiliată SC B SRL, și prețul plătit altor persoane juridice independente, către care s-au vândut bunuri comparabile: deșeuri capete bușteni, deșeuri role, deșeuri capete.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost majorate veniturile impozabile pe acest an, pentru aceleași considerente arătate la punctul A din raportul de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit pe anul 2004.

Din coroborarea prevederilor menționate în actele normative enumerate la punctul A al anului 2004, raportat la starea de fapt, respectiv la faptul că vânzările sub prețul de înregistrare în contabilitate și sub prețul la care s-au comercializat aceleași bunuri, dar între persoane juridice independente, a fost efectuat doar între persoane afiliate, urmărindu-se prin tranzacțiile respective diminuarea creanței fiscale, situație în care organele de inspecție fiscală au constatat, s-au încălcat prevederile art 19 al (1) din Codul Fiscal și punctul 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003.

B) – **x lei** - reprezintă cheltuială nedeductibilă stabilită ca diferență dintre prețul cu care au fost vândute societății afiliate SC B SRL, bunurile de natura “brichete rumeguș” rezultate din procesul de producție, și prețul cu care au fost recepționate și înregistrate în contabilitatea SC S SA, raportat la cantitățile livrate în anul 2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat că produsele “brichete rumeguș” se vând numai societății afiliate S.C B SRL la prețul de vânzare de: x lei/to, iar prețul de înregistrare în contabilitate la data obținerii acestora în anul 2005 a fost de x lei/to, justificarea detaliată este cea de la punctul B din raportul de inspecție fiscală privind impozitul pe profit pe anul 2004.

Din coroborarea prevederilor menționate în actele normative mai sus enumerate la punctul B al anului 2004, raportat la starea de fapt, respectiv la tratamentul fiscal al cheltuielilor reprezentând diferența între prețul de înregistrare mai mare și prețul de vânzare mai mic al brichetelor de rumeguș, comercializate între societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat că s-au încălcat prevederile art 21 alin. (1) din Codul Fiscal și punctul 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal.

C) - **x lei** -reprezintă lucrări de proiectare conform contractului nr.1/.2005 incluse în costurile curente ale societății în luna dec.2005, facturate de SC S SRL, cu factura fiscală nr.....2005, societate afiliată în mod indirect societății verificate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă prestari de servicii, pentru care SC S SA nu poate justifica cu

documente primare, reglementate de Legea 82/1991/R, Legea contabilității, dacă serviciile au fost efectiv prestate în scopul activității desfășurate, de asemenea nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestor servicii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciul menționat în factura fiscală nr .....2005, emisă de SC S SRL, societate afiliată, nu poate fi justificat de către aceasta ca fiind prestat efectiv, prin documente justificative reglementate de Legea nr.82/1994/R, încălcându-se în acest caz prevederile art.21 lit.m din Legea nr.571/2003 și punctul 48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat pentru anul 2005 în sumă totală de x lei ( $x*16\%=x$  )-anexa nr.7.10.

Pentru suma stabilită suplimentar s-au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, anexa nr.7.11, și penalități de întârziere în sumă de x lei, anexa nr.7.12.

Pentru exercițiul financiar 2006, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al societății cu suma de x lei, astfel:

A) - **x lei** - reprezintă venituri impozabile stabilite ca diferență dintre prețul cu care au fost vândute deșeurile de material lemnos: deșeuri capete, capete bușteni, deșeuri role, rest croi, deșeu semifabricat, rezultate din procesul de producție a SC S SA, către o societate afiliată SC B SRL, și prețul plătit altor persoane juridice independente, către care s-au vândut bunuri comparabile: deșeuri capete bușteni, deșeuri role, deșeuri capete, anexa nr.7.7 și 7.7.1.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost majorate veniturile impozabile pe acest an, pentru aceleași considerente arătate la punctul A din raportul de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit pe anul 2004.

Din coroborarea prevederilor menționate în actele normative enumerate la punctul A al anului 2004, raportat la starea de fapt, respectiv la faptul că vânzările sub prețul de înregistrare în contabilitate și sub prețul la care s-au comercializat aceleași bunuri, dar între persoane juridice independente, a fost efectuat doar între persoane afiliate, urmărindu-se prin tranzacțiile respective diminuarea creanței fiscale, situație în care organele de inspecție fiscală au constatat că s-au încălcat prevederile art 19 al (1) din Codul Fiscal și punctul 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 .

B) -**x lei** - reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal stabilită ca diferență dintre prețul cu care au fost vândute societății afiliate SC B SRL, bunurile de natura "brichete rumeguș" rezultate din procesul de producție, și prețul cu care au fost recepționate și înregistrate în contabilitatea SC S SA, raportat la cantitățile livrate în anul 2006, produse vândute numai societății afiliate S.C B SRL la prețul de vânzare de: x lei /to, iar prețul de înregistrare

în contabilitate la data obținerii acestora în anul 2005 a fost de x lei/to, anexa nr.7.9.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost majorate cheltuielile nedeductibile pe acest an, pentru aceleași considerente arătate la punctul B din raportul de inspecție fiscală referitoare la impozitul pe profit pe anul 2004.

Din coroborarea prevederilor menționate în actele normative mai sus enumerate la punctul B al raportului de inspecție fiscală privind impozitul pe profit pe anul 2004, raportat la starea de fapt, respectiv la tratamentul fiscal al cheltuielilor reprezentând diferența între prețul de înregistrare mai mare și prețul de vânzare mai mic al brichetelor de rumeguș, comercializate între societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au constatat că s-au încălcat prevederile art 21 alin. (1) din Codul Fiscal și punctul 22 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal .

B) - **x lei** - reprezintă suma trecută eronat la randul 21 din declarația 101.

Sumă rezultă din compararea sumei de x lei, reprezentând venituri neimpozabile trecute de societate în rândul 21 din declarația 101, cu suma de x lei rezultată din analiza provizioanelor nedeductibile în perioada 2002-2005 și veniturile rezultate din anularea acestor provizioane.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, conform datelor prezentate în Declarația privind impozitul pe profit 101 întocmită pentru anii: 2002, 2003, 2004, 2005, precum și a datelor prezentate în Registrul de evidență fiscală, pentru perioada mai sus amintită, au fost constituite de către societate provizioane pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, provizioane pentru deprecierea materiei prime și materialelor, precum și pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți și debitori, impozit pe profit amânat, precum și venituri din anularea provizioanelor, a impozitului pe profit amânat, venituri care nu au fost impozitate la calculul profitului impozabil în perioada în care au fost constituite.

Înregistrarea la venituri neimpozabile a sumei de x lei în anul 2002 conform datelor din declarația 101 s-a considerat, conform prevederilor punct.5.28 din Ordinul 94/2001, că provizioanele nedeductibile constituite anterior au devenit fără obiect. Totodată, în perioada 2002-2006 societatea a constituit provizioane nedeductibile fiscal pentru deprecierea materiilor prime înregistrate în ct.391, provizioane pentru deprecierea materialelor contabilizate în ct.392, precum și provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți –ct. 491 și provizioane pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși - ct. 496.

În conformitate cu normele contabile, provizioanele pentru deprecierea valorii stocurilor, pentru clienți și debitori se calculează la sfârșitul exercițiului financiar odata cu inventarierea generală a patrimoniului, potrivit ordinului MFP 94/2001 și 306/2002, în vederea întocmirii situațiilor financiare care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței,

constituirea provizionelor având loc în exercițiul în care se constată deprecierea, anularea lor la începutul anului următor și constituirea provizioanelor, dacă este cazul pe baza noului inventar la 31.12. anului următor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin Procesul Verbal încheiat de organele de control ale DGFP s-a verificat impozitul pe profit pe perioada .... 1998- .... 2002, în care s-a făcut singura mențiune că “societatea verificată a constituit provizioane la sfârșitul anului 2000 și al anului 2001, pentru pierdere netă din diferențe de curs valutar, respectând prevederile HG nr.326/2000.”

Organele de inspecție fiscală menționează că HG 326/2001 modifică art. 1 lit b) din HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor, astfel conform prevederilor pct 5.26, 5.27, și 5.28 - Tratamente Contabile, Activele circulante din Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV -a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul nr.94/2001, coroborat cu prevederile art.20 lit. c) cu art.22 alin(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au constatat că suma de x lei este trecută eronat ca și venit neimpozabil la rândul.21 din declarația 101 privind impozitul pe profit.

C) - **x lei** - reprezintă lucrări de proiectare conform contractului FN/....2006 incluse pe costurile curente ale societății în luna ....2006, facturate de SC S SRL, cu factura fiscală nr.....2006, societate afiliată în mod indirect societății verificate.(  $x * 16\% = x$  )

S-a constatat că aceste cheltuieli reprezintă prestări de servicii, pentru care SC S SA nu poate justifica cu documente primare, reglementate de Legea 82/1991/R, dacă serviciile au fost efectiv prestate în scopul activității desfășurate și nu pot fi verificate prestatorii în legătură cu natura acestor servicii, încălcându-se în acest sens prevederile art.21 lit.m din Legea nr. 571/2003 și punctul 48 din Normele de aplicare a Codului Fiscal.

Organele de inspecție fiscală, pentru anul 2006, au stabilit un impozit pe profit suplimentar datorat în sumă totală de x lei ( $x * 16\% = x$ ), anexa nr.7.10, și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei, anexa 7.11.

## **2.Taxa pe valoarea adăugată**

Perioada verificată : ....2005 - ....2007.

Cu privire la T.V.A. deductibilă, în urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În luna ..... 2005 și .... 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări un număr de x facturi reprezentând



servicii de proiectare, emise de SC S SRL, pentru care SC S SA și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, după cum urmează: fact.....2005, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei și fact.....2006, în valoare totală de x lei, din care TVA în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prestarile de servicii respective nu au legătură cu realizarea de venituri iar societatea, potrivit notei explicative dată de d-l ...-acționar (anexa nr.9.17) și potrivit documentației prezentate nu justifică cu documente potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, că serviciile au fost efectiv prestate, în scopul activității desfășurate, de asemenea nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestor servicii.

Urmărind cronologia facturilor emise de SC S SRL către SC S SA s-a constatat că aceasta a emis facturi de vânzări doar către SC S SA și că SC S SRL este societate afiliată indirect la SC S SA.

Astfel, potrivit prevederilor art. 145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă celor două facturi menționate mai sus.

Cu privire la T.V.A. colectată, în urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În perioada ....2006 - ....2007 societatea a aplicat măsurile de simplificare (taxarea inversă) pentru un număr de x facturi emise privind vânzări de deșeuri mulate, deșeuri semifabricate, rest croi, deșeuri role, capete de bușteni, laturaoie, deșeu furnir, deșeu placaj, paleți uzați, brichete, lemn de foc, anexa nr.9.12 la RIF, deși pentru bunurile respective legea nu prevede aplicarea măsurilor de simplificare.

Potrivit prevederilor art.160<sup>1</sup>, respectiv art.160 alin. (2) lit a) și c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare aduse în perioada menționată mai sus de: Legea 494/2004 pct. 13 art. unic, Legea 343/2006 pct. 139 art. 1, O.U.G. 106/2007 pct. 70 art. 1, O.M.F.P. nr.172/2006 prin care bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt: deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, respectiv materialul lemnos, conform prevederilor din norme.

Întrucât deșeurile de lemn nu se regăsesc definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare, pentru aceste livrări efectuate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu li se aplică măsurile de simplificare prevăzute la art.160 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal.

Taxa pe valoarea adăugată calculată suplimentar la facturile de livrare prezentate în anexa nr.9.12 este în sumă totală de x lei.

### Cu privire la TVA de rambursat

Pentru perioada ....2005 - ....2007, SC S SA a solicitat în conformitate cu prevederile art. 147<sup>3</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rambursarea soldului sumei negative de TVA înscrisă în deconturile lunare depuse, în valoare totală de x lei.

Urmare a constatărilor prezentate în raportul de inspecție fiscală, în privința deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare soluționate cu control ulterior, în perioada verificată a rezultat că în urma verificării efectuate, situația privind taxa pe valoarea adăugată aprobată la rambursare sub rezerva verificării ulterioare pe perioada ....2005 - ....2007, se prezintă astfel: suma reprezentând TVA solicitată la rambursare de societate x lei, TVA rambursată cu control ulterior = x lei, suma reprezentând TVA pentru care societatea are dreptul la compensare/rambursare stabilită de organul de control = x lei, TVA de plată suplimentară luna .....2007 = x lei, diferența = x lei.

Întrucât societatea a beneficiat de rambursarea integrală și efectivă a taxei pe valoarea adăugată cu control ulterior, urmare diferențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA de plată pe perioada ....2005-.....2007, în sumă de x lei și majorări de întârziere în sumă de x lei, pe perioada ....2006- .....2008.

### **3.Fondul Special de Solidaritate Socială pentru Persoanele cu Handicap**

Perioada verificată: 01.01.2003 - 31.12.2007 .

Din analiza documentelor financiar contabile puse la dispoziție de reprezentantul legal al societății, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu a angajat persoane cu handicap în proporție de cel puțin 4 % din numărul total de angajați conform prevederilor Legii nr. 519/12.07.2002, art. 42 , alin. (1) și Legii nr.343/15 iulie 2004, art.42 alin(1).

Având în vedere că societatea nu a putut face dovada că a solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap calificate și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării, echipa de inspecție fiscală a procedat la aplicarea prevederilor art. 43, alin.(2), stabilind diferențe suplimentare în sumă totală de x RON pentru care au calculat dobânzi în sumă de x RON și penalități întârziere în sumă de x RON, anexa nr. 12.

Accesoriile aferente diferențelor suplimentare stabilite de inspecția fiscală au fost calculate până la data de ....2008 .

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se retin următoarele:**

#### **Referitor la impozitul pe profit**

**1.Referitor la suma de x lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 2003, aferent unui profit impozabil în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă diferența între costul de producție mai mare și prețul de vânzare mai mic al deșeurilor din lemn livrate la diverși beneficiari, reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.**

**În fapt,** S.C. S S.A., în perioada ianuarie-decembrie 2003, a vândut deșeuri din lemn, reprezentând produse reziduale peste normele de consum specifice rezultate din procesul de producție, constând în deșeuri capete buștean, deșeuri role, laturăoie, deșeuri semifabricate, deșeuri paleți uzați, etc., ce au fost înregistrate în contabilitate în contul 346 "Produse reziduale" la costul de producție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din tranzacțiile cu deșeuri din lemn au fost efectuate către diferiți beneficiari sub costul de producție iar descărcarea lor din gestiune s-a făcut la costul de producție, beneficiar principal fiind societatea afiliată în mod indirect S.C. B S.R.L.

Pentru vânzările sub costul de producție a deșeurilor, organele de inspecție fiscală au reîntregit profitul impozabil al societății pe anul 2003 cu suma de x lei, reprezentând cheltuială nedeductibilă fiscal stabilită ca diferență între prețul de cost mai mare înregistrat în evidența contabilă și prețul de vânzare mai mic, pe considerentul că au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002, pct 9.1 din HG 859/2002 privind Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit și pct.95, pct.5.13 lit.a) din Ordinul nr.94/2001.

Pentru diferența de x lei cu care s-a majorat profitul impozabil s-a stabilit un impozit pe profit în sumă de x lei.

**În drept,** art.7 alin.(1),art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, în vigoare până la 31.12.2003, prevede că:

**„ART. 7**

***(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]***

**„ART. 9**

***(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.[...]***

La pct.9.1 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 privind Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit:

***„9.1. Cheltuielile efectuate de un contribuabil sunt considerate ca fiind aferente veniturilor impozabile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.***

Potrivit prevederilor pct. 95 din Ordinul nr.94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale de contabilitate:

***„ 95. Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit.[...]***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile iar cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile, respectiv a asocierii directe dintre costuri și venituri.

Astfel se reține că, pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere fiscal, această cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și trebuie recuperată prin venituri. De asemenea, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin costul de producție, dat fiind faptul că, prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare.

Potrivit pct.3.1 lit.a) și d) din Ordinul nr. 306/ 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene:

***„3.1. [...]***

***a) la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:***

***[...]***

***- bunurile produse în unitate, la cost de producție.[...]***

*Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.[...]*

*d) la data ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”*

Din cele prezentate a rezultat că la ieșirea din gestiune, produsele reziduale, respectiv deșeurii din lemn, se scad la valoarea lor de intrare în gestiune din secțiile de producție proprii, iar diferența de cost nerecuperată prin prețul de vânzare al produselor respective comercializate reprezintă cheltuielă nedeductibilă fiscal întrucât nu a fost acoperită prin veniturile realizate de societate.

Se reține că în sensul celor de mai sus este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație impozite directe, exprimat prin adresa nr. ....12.2006, aflat la dosarul cauzei.

Argumentul societății contestatoare prin care “nu există un cost de producție al deșeurilor [...]” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât S.C. S S.A. a înregistrat în contabilitate aceste deșeurii ca produse reziduale pentru care a stabilit un anumit preț de înregistrare, iar ulterior le-a valorificat rezultând ca aceste deșeurii au o utilitate economică.

Totodată se reține că potrivit prevederilor Ordinului nr. 306/ 2002, cu ajutorul contului 346 “Produse reziduale”, se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale reprezentând rebuturi, materiale recuperabile sau deșeurii, iar înregistrarea lor se face la „preț de înregistrare sau cost de producție a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie”.

Mai mult, se reține că prin contestație societatea recunoaște că “eronat a stabilit costuri de producție pentru deșeurii”, acestea fiind înregistrate în contabilitate pe baza documentului “Centralizatorului cantitativ și valoric al deșeurilor din luna...” având preț unitar la care organele de inspecție fiscală s-au raportat în determinarea diferenței de cheltuieli nedeductibile.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea contestației nici argumentul societății contestatoare potrivit căruia “este irelevant cine a fost principalul beneficiar al deșeurilor valorificate prin vânzare”, întrucât ponderea în totalul vânzărilor de deșeurii o dețin vânzările către societatea afiliată S.C. B S.R.L. pentru care prețurile de vânzare sunt sub prețul de cost și inferior prețului de vânzare practicat pentru vânzarea către alte entități economice, potrivit prevederilor art.27 alin.(2) din Legea nr.414/2002: “[...](2)În cazul tranzacțiilor dintre persoane asociate valoarea recunoscută de autoritatea fiscală este valoarea de piață a tranzacțiilor.[...]”

Prin urmare, se reține că diferența dintre costul de producție mai mare și prețul de vânzare mai mic al produselor reziduale, constând în deșeuri din lemn, reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal așa cum au stabilit organele de inspecție fiscală, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de S.C. S S.A. ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** stabilit suplimentar pe anul 2003.

**2.Referitor la diferența de impozit pe profit în sumă de x lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere pe perioada 2004-2006, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au ajustat în mod legal veniturile obținute de contestatoare din valorificarea deșeurilor din lemn către S.C. B S.R.L. în sensul majorării acestora și implicit a profitului impozabil, în condițiile în care între cele două societăți există relații de afiliere iar livrările de deșeuri s-au efectuat și s-au facturat sub prețul de cost cu care au fost înregistrate în gestiunea contestatoarei și sub prețul practicat pentru astfel de livrări către alte societăți independente.**

**În fapt**, S.C. S S.A., în perioada 2004-2006 a vândut deșeuri din lemn, reprezentând deșeuri capete, capete bușteni, deșeuri role, rest croi, deșeu semifabricat, rezultate din procesul de producție, către societatea S.C. B S.R.L. la un preț constant de **x lei/to/tr.II 2004-tr.IV2006 și x lei/to/tr.II 2006.**

Deșeurile din lemn au fost înregistrate de societate în contabilitate, în contul 346 "Produse reziduale", la un preț de cost mult mai mare decât cel de vânzare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate cu deșeuri din lemn nu au avut loc în termeni de piață liberă, în sensul că a fost favorizată societatea S.C. B S.R.L., afiliată în mod indirect, iar vânzarea s-a efectuat la un preț inferior celui de înregistrare în contabilitate, descărcarea acestora din gestiune făcându-se la prețul de cost cu care au fost înregistrate. În baza celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute în urma acestor tranzacții folosind metoda comparării prețurilor conform art.11 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui preț mediu de vânzare practicat pentru vânzarea către alte societăți independente, SC P SRL preț de vânzare-x lei/to; SC T SA preț de vânzare-x lei/to;SC R SRL preț de vânzare-x lei/to; SC E SRL preț de vânzare-x lei/to; SC G SRL preț de vânzare-x lei/to; SC M SRL preț de vânzare-x lei/to, preț rezultat din însumarea cantităților livrate, grupate pe tipuri de deșeu, raportate la valoarea însumată de pe facturile selectate, iar prețul rezultat s-a aplicat

livrărilor efectuate către societatea afiliată S.C. B S.R.L. conform anexelor la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au reîntregit astfel profitul impozabil cu suma de x lei din care: x lei pentru 2004, x lei pentru 2005 și x lei pentru 2006, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de **x lei**, din care: x lei pe anul 2004, x lei pe anul 2005 și x pe anul 2006, în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept**, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006:

**„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. [...]**”

Potrivit prevederilor pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

**„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”**

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) și (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, se prevede că:

**„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]**

**(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea**

**prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:**

**a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;[...]"**

Cu privire la metoda comparării prețurilor la pct.25 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifică:

**„Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață se poate recurge la:**

**a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);”**

Din analiza constatărilor prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr.....09.2008 se reține că tranzacțiile cu deșeurii din lemn s-au făcut în perioada 2004-2006, între S.C. SS.A. și S.C. B S.R.L. persoane juridice afiliate potrivit art.7 pct.21 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

**„21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:**

**[...]b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;[...]"**

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală cât și din Nota de informare dată de conducerea societății, anexată la dosarul cauzei - anexa nr.3, se reține că S.C. S S.A., reprezentată de acționarii principali, este afiliată în mod indirect cu S.C. B S.R.L., S.C. S S.R.L. și alte societăți, prin aceiași acționari majoritari.



Se reține că tranzacțiile efectuate între cele două societăți, în perioada 2004-2006, nu s-au făcut în termeni de piață liberă, fiind favorizată societatea afiliată S.C. B S.R.L. care i s-au vândut toate categoriile de deșeuri la prețul constant de x lei/to, în perioada tr.II 2004-tr.IV2006 și x lei/to/tr.II 2006, prețuri inferioare prețurilor de înregistrare în contabilitate a deșeurilor.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală deșeurile rezultate din producție au fost înregistrate în contabilitate în contul 346 "Produse reziduale" la un preț denumit de societate preț de înregistrare care cuprinde costurile care le-au generat.

Având în vedere că societatea contestatoare a vândut aceleași tipuri de deșeuri altor societăți independente la un preț de vânzare mai mare față de prețul de vânzare al deșeurilor vândute societății afiliate, de exemplu: SC P SRL preț de vânzare-x lei/to; SC T SA preț de vânzare-x lei/to; SC R SRL preț de vânzare-x lei/to; SC E SRL preț de vânzare-x lei/to; SC G SRL preț de vânzare-x lei/to; SC M SRL preț de vânzare-x lei/to, așa cum rezultă din anexa nr.7.8 aflată la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală în mod legal au aplicat metoda comparării prețurilor între prețurile de vânzare a deșeurilor către societatea afiliată și prețurile de vânzare practicate pentru societățile independente pentru tranzacții comparabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui preț mediu de vânzare practicat pentru vânzarea către alte societăți independente rezultat din însumarea cantităților livrate, grupate pe tipuri de deșeu, raportate la valoarea însumată de pe facturile selectate, iar prețul rezultat s-a aplicat livrărilor efectuate către societatea afiliată S.C. B S.R.L. conform anexelor la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și faptul că vânzările au fost efectuate doar între persoane afiliate, sub prețul de înregistrare în contabilitate și sub prețul de vânzare practicat pentru vânzarea către persoane juridice independente, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea veniturilor obținute de S.C. S S.A.

Prin urmare se reține că diferența nefavorabilă dintre prețurile de vânzare aferente tranzacțiilor cu societatea afiliată și prețurile medii obținute prin comparare, reprezintă venituri impozabile pentru care societatea datorează impozit pe profit.

Argumentul societății contestatoare prin care "este irelevantă valoarea de înregistrare în contabilitate a deșeurilor câtă vreme acestea sunt produse reziduale rezultate din procesul de producție" nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât S.C. S S.A. a înregistrat în contabilitate aceste deșeuri ca produse reziduale iar ulterior le-a valorificat, rezultând ca aceste deșeuri au o utilitate economică.

Totodată se reține că potrivit prevederilor Ordinului nr. 306/ 2002, cu ajutorul contului 346 "Produse reziduale" se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale reprezentând rebuturi, materiale

recuperabile sau deșeuri, iar înregistrarea lor se face la „preț de înregistrare sau cost de producție a produselor reziduale intrate în gestiune din producție proprie”.

Mai mult, din nota explicativa dată de administratorul societății rezulta că în anul 2005 S.C. S S.A a achiziționat o mașină de crăpat role necesară producerii de lemne de foc din deșeurile din lemn, de unde rezultă că aceste deșeuri sunt prelucrate, deci au un cost de producție în care se cuprind cheltuieli cu manopera, cheltuieli cu amortizarea, etc.

De asemenea, argumentul societății contestatoare potrivit căruia “libertatea comerțului, protecția concurenței loiale, crearea cadrului favorabil pentru valorificarea tuturor factorilor de producție” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât S.C. S S.A. a încălcat acest principiu constituțional tocmai prin vânzarea deșeurilor rezultate din procesul de producție proprie către societatea afiliată S.C. B S.R.L. sub prețul de vânzare practicat pentru vânzarea către alte persoane juridice independente.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății pe perioada 2004-2006 un impozit pe profit total suplimentar în sumă de **x lei**, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de S.C. S S.A. ca neîntemeiată.

**3.Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, stabilite suplimentar prin decizia de impunere, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au reîntregit în mod legal profitul impozabil al societății cu suma de x lei, reprezentând diferența dintre prețul de cost mai mare și prețul de vânzare mai mic cu care contestatoarea a vândut brichetele de rumeguș în perioada 2004-2006, către S.C. B S.R.L., societate afiliată în mod indirect contestatoarei, fără a proceda la stabilirea prețului de piață al tranzacției potrivit prevederilor legale.**

**În fapt**, S.C. S S.A., în perioada 2004-2006 a vândut brichete de rumeguș, rezultate din procesul de producție, către societatea S.C. B S.R.L. la un preț constant de **x lei/to/tr.II-III 2004** și **xlei/to/trIV 2004-tr.IV 2006**.

Brichetele de rumeguș au fost înregistrate în contabilitate în contul 346 “Produse reziduale”, de societatea contestatoare la un preț de înregistrare de **x lei/to** pentru anii 2004 și 2005, iar pentru anul 2006 prețul a fost de **x lei/to**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile cu brichetele de rumeguș s-au efectuat exclusiv cu societatea afiliată în mod indirect S.C. B S.R.L. la un preț inferior celui de înregistrare în contabilitate, descărcarea acestora din gestiune făcându-se la prețul de înregistrare în

contabilitate, motiv pentru care au procedat la ajustarea cheltuielilor în sensul că diferența dintre prețul de cost mai mare și prețul de vânzare mai mic în sumă totală de x lei, a fost considerată cheltuială nedeductibilă cu care s-a reîntregit profitul impozabil.

Organele de inspecție fiscală au ajustat astfel cheltuielile societății fără a proceda la stabilirea prețului de piață potrivit legislației fiscale în vigoare.

Astfel, s-a stabilit un profit impozabil în sumă totală de x lei, rezultat din cheltuieli nedeductibile, prin ajustarea cheltuielilor neacoperite de venituri, aferente vânzărilor de brichete de rumeguș, astfel: x lei pentru 2004, x lei pentru 2005 și x lei pentru 2006, și un impozit pe profit aferent în sumă totală de **x lei**, din care: x lei pe anul 2004, x lei pe anul 2005 și x lei pe anul 2006.

**În drept**, potrivit prevederilor art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, se prevede că:

**„[...] (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:**

**a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;**

**b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;**

**c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;**

**d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”**

Din constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală cât și din Nota de informare dată de conducerea societății, anexată la dosarul cauzei - anexa nr.3, se reține că S.C. S S.A. și S.C. B S.R.L. au aceiași acționari majoritari.

În ceea ce privește prevederile legale mai sus menționate se reține că în cazul tranzacțiilor între persoane afiliate autoritățile pot ajusta veniturile sau cheltuielile pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau

serviciilor furnizate prin estimarea prețului de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării având în vedere prețul de piață practicat de alte entități independente pentru produse sau servicii comparabile, folosind metoda cea mai adecvată situației de fapt.

Se reține că S.C. S S.A. a vândut, în perioada 2004 – 2005 produse reziduale “brichete rumeguș” rezultate din procesul de producție la prețul constant de x lei/to, exclusiv către societatea afiliată în mod indirect S.C. B S.R.L., vânzări sub prețul de înregistrare în contabilitate, respectiv x lei/to pe perioada 2004 - 2005 și x lei/to pentru anul 2006, descărcarea acestora din gestiune făcându-se la prețul de înregistrare.

Societatea motivează că a vândut sub prețul de cost întrucât astfel a rezolvat problema debarasării spațiului de deșeuri și că a realizat totuși un venit din valorificarea acestora. De asemenea, societatea motivează că în anul 2006 brichetele de rumeguș au fost livrate ca produse finite urmarea efectuării unor operațiuni suplimentare de presare și ambalare a rumegușului, scopurile urmărite fiind reducerea volumului de rumeguș, evitarea dispersării acestuia în natură, prevenirea poluării mediului și obținerea unui venit prin valorificarea deșeurilor rezultate din procesul de producție.

Organele de inspecție fiscală au constatat că între cele două societăți există relații de afiliere, iar toate livrările de brichete de rumeguș efectuate către S.C. B S.R.L. sunt facturate cu mult sub prețul de fabricație fiind favorizată societatea beneficiară și au stabilit ca nedeductibilă diferența dintre prețul de cost mai mare și prețul de vânzare mai mic fără a proceda la analiza motivelor pentru care societatea a vândut sub prețul de cost, stabilind totodată ca preț de piață al tranzacției prețul cu care au fost înregistrate în contabilitate fără a utiliza una din cele patru metode precizate mai sus.

Având în vedere prevederile legale mai sus, urmează să se facă aplicatiunea art.216 alin(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte organe decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la analiza motivelor pentru care societatea a vândut sub prețul de cost și să stabilească prețul de piață pentru vânzarea de brichetelor de rumeguș folosind una din metodele prevăzute de legislația în vigoare menționate mai sus, respectiv art.11 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și prevederile Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La reverificare vor fi avute în vedere și celelalte motive invocate de contestatoare.

**Referitor la accesorii în suma de x lei**, reprezentând majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, având în vedere că s-a dispus desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ....2008 pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă totală de x lei, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va desființa Decizia de impunere și pentru accesoriile aferente în sumă totală de **x lei**.

**4. Referitor la impozit pe profit în sumă de x lei aferentă profitului impozabil în sumă de x lei reprezentând provizioane nedeductibile fiscal, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi pe fondul cauzei în condițiile în care, prin contestație, S.C. S S.A. nu aduce nici un argument de fapt și de drept în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, S.C. S S.A., în perioada 2003-2005, a constituit provizioane nedeductibile fiscal pentru deprecierea materiilor prime și materialelor, provizioane pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți și debitori, impozit pe profit amânat, precum și venituri din anularea provizioanelor, a impozitului pe profit amânat, venituri care nu au fost impozitate la calculul profitului impozabil în perioada în care au fost constituite, așa cum rezultă din "Declarația privind impozitul pe profit 101" și din datele prezentate în Registrul de evidență fiscală pentru perioada sus menționată.

Organele de inspecție fiscală au comparat suma de x lei, reprezentând venituri neimpozabile trecute de societate în rândul 21 din declarația "101", cu suma de x lei rezultată din analiza provizioanelor nedeductibile în perioada 2002-2005 și venituri rezultate din anularea acestor provizioane. Diferența rezultată în sumă de x lei a fost considerată de organele de inspecție fiscală ca trecută eronat, ca și venit neimpozabil la rândul 21 din declarația "101" privind impozitul pe profit, conform prevederilor pct.5.26, 5.27 și 5.28 din Ordinul nr.94/2001 privind aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, coroborat cu prevederile art.20 lit.c), art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație nu se prezintă argumente, motive de fapt și de drept care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste diferențe.

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

**“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; [...]**”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează următoarele:

**“12.1. 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; [...]**”, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

**“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Având în vedere faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivate pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de S.C. S S.A. ca nemotivată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**.

**5.Referitor la suma de x lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pe perioada 2005- 2006, cauza supusă soluționării este dacă prestările de servicii, facturate de S.C. S S.R.L. către S.C. S S.A., sunt cheltuieli deductibile fiscal în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestora, iar între cele două societăți există relații de afiliere.**

**În fapt**, S.C. S S.A. a înregistrat pe costurile curente ale societății în luna decembrie 2005, conform facturii fiscale nr.....2005, suma de x lei, reprezentând lucrări de proiectare conform contract nr.... 2005, iar în luna ... 2006, conform facturii fiscale nr.....2006, suma de x lei, reprezentând lucrări de proiectare conform contract nr..... 2006 emise de S.C. S S.R.L. societate afiliată în mod indirect.

Având în vedere ca S.C. S S.A. nu a prezentat documente justificative care să justifice prestarea efectivă a serviciilor de proiectare conform prevederilor legale, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.(4)

lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare și au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei precum și accesoriile aferente.

**În drept**, art. 21 alin.(4) lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede că:

**„ART. 21**

**Cheltuieli**

**[...](4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

**[...]m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]**”

coroborate cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, care prevede:

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile numai în cazul în care aceste cheltuieli sunt justificate pe baza de contracte încheiate cu furnizorii acestor servicii și sunt deductibile în situația în care îndeplinesc două condiții: societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare, îndeplinirea numai a

uneia dintre condiții nu este suficientă pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor.

Se reține că nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, S.C. S S.A. nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor înscrise în facturile nr. ....2005 și nr. 442803/22.12.2006, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Totodată, S.C. S S.A. nu a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară, aceasta fiind o altă condiție a acordării deductibilității prestărilor de servicii.

Mai mult, din nota explicativă anexată la dosarul cauzei, rezultă că administratorul S.C. S S.A. și reprezentantul societății furnizoare S.C. S S.R.L. este una și aceeași persoană.

Din analiza celor două contracte de prestări servicii, respectiv contractul economic nr.... 2005 și contractul economic nr..... 2006, având ca obiect "prestarea de servicii în domeniul ingineriei și servicii tehnice" se reține că acestea nu îndeplinesc în totalitate condițiile prevăzute de legiuitor, deși societatea contestatoare afirmă că "Pentru executarea acestor lucrări s-a încheiat un contract scris care întrunește cerințele prevăzute la pct.48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal", acestea nu prevăd defalcarea cheltuielilor pe întreaga durată a acestor contracte sau pe durata realizării obiectului contractelor.

Mai mult, argumentul societății contestatoare prin care „lucrările de proiectare au fost efectiv prestate și recepționate de către contestatoare.” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât contestatoarea nu a dovedit cu documente prestarea efectivă a serviciilor efectuate în scopul desfășurării activității proprii, nici în timpul inspecției fiscale și nici la data depunerii contestației, respectiv prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau alte documente corespunzătoare, condiții care trebuiesc îndeplinite cumulativ. Se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți nu este suficientă, o primă condiție în acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile o reprezintă justificarea necesității prestării acestora în scopul activității desfășurate.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de proiectare mai sus menționate, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de S.C. S S.A. pentru suma de **x lei** reprezentând impozit pe profit.

**6.Referitor la accesorii în suma de x lei**, reprezentând majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de



impunere nr. ....2008, având în vedere că s-a dispus respingerea contestației pentru impozitul pe profit în sumă totală de x lei, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în sumă totală de x lei.

### **Referitor taxa pe valoarea adăugată**

**B1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de S.C. S S.R.L., reprezentând servicii de proiectare în condițiile în care nu justifică cu documente prestarea efectivă a acestora și destinația acestora în folosul operațiunilor taxabile.**

**În fapt,** S.C. S S.A. a înregistrat în evidența contabilă factura nr.....2005 în valoare de x lei și TVA în sumă de x lei și factura nr.....2006 în valoare de x lei și TVA aferent în sumă de x lei, emise de S.C. S S.R.L. societate afiliată în mod indirect societății contestatoare, reprezentând proiectare conform contract.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. S S.A. nu poate justifica cu documente primare, conform Legii contabilității nr.82/1991/R prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile potrivit prevederilor art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**În drept,** potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, se prevede:

#### **„ART. 145**

##### ***Dreptul de deducere***

**[...]**

**(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

**a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]"**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată doar în situația

în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că S.C. S S.A. a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de proiectare, în baza facturilor emise conform contractelor economice nr.... 2005 și nr.... 2006 încheiate cu S.C. S S.R.L. societate afiliată în mod indirect, fără documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii.

Se reține că S.C. S S.A. nu a prezentat nici ulterior în susținerea contestației, documente doveditoare din care să rezulte natura serviciilor prestate, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată este condiționată de prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, legiuitorul făcând trimitere, conform art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003, la servicii care au fost prestate ori urmează să fie prestate.

Argumentele contestatoarei cu privire la faptul că între S.C. S S.A. și S.C. S S.R.L. există un contract scris care îndeplinește condițiile prevăzute de Codul fiscal privind deducerea TVA-ului și că lucrările au fost efectiv executate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat doar de încheierea unui contract, ci și de obligația ca societatea contestatoare să facă dovada că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat ca S.C. S S.A. nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, aferentă prestărilor de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile și în consecință, pentru acest capăt de cerere contestația S.C. S S.A. va fi respinsă ca neîntemeiată.

**2)Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea obligația să aplice măsurile de simplificare, respectiv “taxare inversă”, sau regimul normal de taxare pentru vânzarea de deșeuri din lemn la diverși beneficiari.**

**În fapt**, în perioada ....2006 – .....2007, S.C. S S.A. a emis un număr de x facturi, reprezentând vânzări de deșeuri capete, deșeuri

semifabricate, rest croi, capete bușteni, deșeuri lemn, lemne de foc, laturoaie, către beneficiari diverși pentru care societatea a aplicat măsuri de simplificare – taxare inversă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru deșeurile din lemn legea nu prevede aplicarea măsurilor de simplificare conform art.160<sup>1</sup>, respectiv art.160 alin.(2) lit.a) și c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ci regimul normal de taxare, motiv pentru care au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentară.

**În drept**, se aplică prevederile art.160<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) și d) cu aplicare până la 31.12.2006, ale căror prevederi sunt preluate în art.160 alin.(2) lit.a) și e) cu aplicare de la 01.01.2007, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**„ ART. 160**

**Măsuri de simplificare:**

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

**a) deșeurile și materiile prime secundare, rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;[...]**

**e) materialul lemnos, conform prevederilor din norme.”**

În art.2 alin.(1) Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deșeurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare se prevede:

**“Grupele de deșeuri industriale reciclabile sunt prevăzute în anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezenta ordonanță de urgență.”**

În anexa 1 la O.U.G. 16/2001 sunt prevăzute următoarele grupe de deșeuri industriale reciclabile:

**“ANEXA 1**

**GRUPE  
de deșeuri industriale reciclabile**

**Deșeuri metalice feroase**

**Deșeuri metalice neferoase**

**Deșeuri de hârtii-cartoane**

**Deșeuri de sticlă (spărturi de sticlă)**

**Deșeuri de mase plastice**

**Deșeuri de cauciuc (anvelope uzate, camere de aer și articole din cauciuc uzate)  
Deșeuri textile”**

Totodată, la pct.82 alin.(4) al Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, cu valabilitate până la 31.12.2007, se prevede:

**„82.[...] (4) Bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. d) din Codul fiscal, sunt următoarele: masa lemnoasă pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 427/2004, cu modificările și completările ulterioare[...].”**

Art.2 lit.a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin HG 427/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

**„ ART. 2**

**În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**a) materiale lemnoase - lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat, potrivit art. 76 alin. 2 din Legea nr. 26/1996 - Codul silvic, cu modificările și completările ulterioare. Pomii de Crăciun sunt produse lemnoase care au același regim de proveniență și circulație ca și materialele lemnoase;[...].”**

Prin art.2 pct.1 și 2 din Hotărârea Guvernului nr.2293/09.12.2004 privind gestionarea deșeurilor rezultate în urma procesului de obținere a materialelor lemnoase, se definesc termenii de „Materiale lemnoase” și „Deșeuri lemnoase”, astfel:

**„ART. 2**

**În sensul prezentei hotărâri, termenii și expresiile folosite au următoarele semnificații:**

**1. Materiale lemnoase:**

**a) lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor,**

**cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat;**

**b) lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor de transformare în pășuni împădurite, tăierilor ilegale de arbori și oricăror alte tăieri de vegetație forestieră, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat, obținute din lemnul rezultat din tăierile prevăzute mai sus.**

## **2. Deșeuri lemnoase:**

**a) resturile de exploatare definite conform standardelor în vigoare;**

**b) coaja, rumegușul, talașul, așchiile, marginile și altele asemenea, rezultate în urma exploatării și/sau prelucrării lemnului; [...]"**

Prin adresa nr.....2005 a Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, minister care a contrasemnat H.G. 427/2004, se precizează că tocătura cu coaja, tocătura fără coaja, rumeguș/talaj, deșeuri/capete nu fac obiectul Hotărârii Guvernului nr.427/2004.

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține faptul că bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt deșeurile și resturile de metale feroase și neferoase, materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, precum și materialul lemnos.

Se reține de asemenea că deșeuri capete, deșeuri semifabricate, rest croi, capete bușteni, deșeuri lemn, lemne de foc, laturaoaie, nu se încadrează în grupele de deșeuri industriale reciclabile prevăzute în anexa 1 la O.U.G. 16/2001.

Totodată se reține că bunurile care se încadrează în categoria material lemnos, prevăzute la art. 160 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal, sunt masa lemnoasa pe picior, precum și materialul lemnos prevăzut la art. 2 lit. a) din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund și anume lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat.

Se reține că în perioada ....2006 – ....2007 societatea a aplicat măsurile de simplificare, respectiv taxarea inversă, pentru un număr de x facturi emise privind vânzări de deșeuri capete, deșeuri semifabricate, rest croi, capete bușteni, deșeuri lemn, lemne de foc, laturaoaie, produse care nu intră în categoria materialelor lemnoase pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute de art.160 alin.(2) lit. e) din Codul fiscal.

Argumentul societății potrivit căruia îi sunt aplicabile dispozițiile art.3 din Ordinul nr.172/2006 al Ministrului Economiei și Finanțelor prin care

taxarea inversă, aplicată atât la furnizor cât și la beneficiar, rămâne valabilă în situația în care până la data intrării în vigoare a ordinului menționat s-a aplicat taxarea inversă conform art.160<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea contestatoare nu a ținut cont de prevederile acestui ordin intrat în vigoare la data de 17.02.2006 înainte de perioada în care a emis facturile de vânzare deșeuri. Mai mult, prevederile acestui ordin se referă la « *materiale lemnoase prelucrate sau semifabricate precum furnir, lemn densificat, plăci din aşchii de lemn, placaje, plăci fibrolemnoase* » și nu la deșeuri din lemn.

Ținând cont de faptul că măsurile de simplificare se aplică numai materialului lemnos, conform art.160 alin.(2) lit.e) și nu deșeurilor lemnoase, definite atât prin Hotărârea Guvernului nr.427/2004 cât și prin art.2 pct.1 și 2 din Hotărârea Guvernului nr.2293/09.12.2004 privind gestionarea deșeurilor rezultate în urma procesului de obținere a materialelor lemnoase, se reține că societatea contestatoare, prin afirmația „deșeurilor din material lemnos, definite prin HG nr.427/2004 și HG nr.2293/2004, le sunt aplicabile măsurile de simplificare prevăzute la art.160 din Codul fiscal”, a interpretat și a aplicat greșit aceste prevederi legale.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea contestatoare, în mod eronat a aplicat măsurile de simplificare pentru facturile privind vânzări de deșeuri capete, deșeuri semifabricate, rest croi, capete bușteni, deșeuri lemn, lemne de foc.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de S.C. S S.A. ca neîntemeiată.

**3.Referitor la accesorii reprezentând majorări de întârziere în suma de x lei** taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. ....2008, având în vedere că s-a dispus respingerea contestației pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei, potrivit principiului de drept “accessorium sequitur principale” se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în sumă totală de x lei.

**C.Referitor la suma de x lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de x lei, majorari de întârziere în suma de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrat – Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită a se pronunța dacă societatea avea obligația să constituie și să vireze la bugetul de stat contribuția la Fondul de solidaritate socială pentru persoanele cu handicap în condițiile în care**

**nu face dovada cu răspunsurile scrise ale Agenției județene pentru ocuparea forței de muncă că a solicitat trimestrial Agenției județene de ocupare a forței de muncă repartizarea de persoane cu handicap.**

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr.....2008 s-a constatat că pentru perioadele în care societatea a avut peste 100 de angajați (iulie 2003-14 iulie 2004), respectiv 75 de angajați (15 iulie 2004-31 decembrie 2006), societatea nu a făcut dovada că a solicitat la Agenția Națională/Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap conform prevederilor art.43 alin.1 din OUG nr.102/1999, așa cum a fost modificat prin Legea nr.519/2002, respectiv prin Legea nr.343/2004.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.42 din OUG nr.102/1999, așa cum a fost modificat prin Legea nr.519/2002, cu aplicabilitate pentru perioada iulie 2003-14 iulie 2004, ale Legii nr.343/2004, cu aplicabilitate pentru perioada 15 iulie 2004-31.12.2006, astfel organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare reprezentând varsaminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate pentru perioada ianuarie 2003 – ianuarie în sumă totală de x lei.

**În drept**, pentru perioada ianuarie 2003 - 14 iulie 2004 sunt aplicabile dispozițiile art.42 alin (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, așa cum a fost modificat prin Legea nr.519/2002, care prevede că :

***“(1) Persoanele juridice care au un număr de cel puțin 100 de angajați au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.”***

Art .43 din același act normativ prevede:

***“(1) Persoanele juridice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.***

***(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap.”***

Începând cu data de 15.07.2004 prin Legea nr.343/2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap,

a fost modificat conținutul art.42 alin.(1) și art.43 menționate mai sus, astfel:“(1) **Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții.**

**ART. 43 (1) Agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care nu respectă prevederile art. 42 alin. (1) au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au încadrat persoane cu handicap.**

**(2) Sunt exceptați de la plata obligatorie prevăzută la alin. (1) agenții economici, autoritățile și instituțiile publice care fac dovada că au solicitat trimestrial la agențiile județene de ocupare a forței de muncă, respectiv a municipiului București, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective și că acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajării.**

Potrivit acestor prevederi legale, agenții economici care au un număr de cel puțin 100 de angajați (pentru perioada iulie 2003-14 iulie 2004), respectiv cel puțin 75 de angajați (pentru perioada 15 iulie 2004-31.12.2006) au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați.

Persoanele juridice care nu respectă aceste prevederi legale au obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.

Sunt exceptate de la aceste prevederi legale persoanele juridice care fac dovada că au solicitat trimestrial la Agenția Națională/Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă repartizarea de persoane cu handicap în conformitate cu prevederile Instrucțiunilor nr.1008/220/20.05.2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.519/2002, care la art. 2 stipulează că :

“Solicitarea trimestrială privind repartizarea de persoane cu handicap se realizează astfel:

1. persoana juridică întocmește și comunică trimestrial Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă oferta de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap;

2. comunicarea ofertei de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap se poate face prin corespondență, fax sau prin



prezentarea persoanei juridice la sediul Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă;

3. oferta de loc de muncă pentru persoanele cu handicap cuprinde următoarele informații complete:

A. datele de identificare ale persoanei juridice:

a) denumirea persoanei juridice/numele persoanei fizice;

b) codul fiscal/codul unic de înregistrare;

c) forma de proprietate;

d) forma de organizare;

e) mărimea persoanei juridice, numărul de salariați;

f) codul CAEN;

g) adresa sediului social sau, după caz, a punctului de lucru;

h) numărul de telefon, fax, e-mail;

i) persoana de contact;

j) conducătorul persoanei juridice;

k) perspectivele de dezvoltare sau de restrângere a activității pe termen scurt, mediu și lung;

B. numărul de locuri de muncă vacante pentru persoanele cu handicap, pe categorii și grad de handicap;

C. informații despre locurile de muncă vacante:

a) meseria/specialitatea, conform Clasificării Ocupațiilor din România (COR);

b) codul COR;

c) natura postului, permanent sau temporar, cu program complet sau parțial;

d) descrierea sarcinilor de lucru;

e) experiența, pregătirea profesională, calitățile personale, diplomele, certificatele, adevărurile prin care se atestă calificarea;

f) timpul de lucru;

g) modalitatea de selecție: examen/concurs/interviu;

h) data susținerii examenului/concursului/interviului;

i) termenul limită de depunere a cererilor de angajare;

j) alte informații despre cerințele postului;

k) data anunțării locului de muncă vacant;

l) informații cu privire la locurile de muncă vacante, noi sau reluate;

m) durata contractului individual de muncă;

n) condițiile de muncă;

o) adresa locului de muncă;

p) adaptările și înlesnirile asigurate”.

De asemenea, potrivit art.5 din Instrucțiunile nr.1008/220/20.05.2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, unde se prevede :

**“(1) Solicitarea privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării în munca se dovedește prin răspunsul scris al Agenției pentru Ocuparea Forței de Muncă”.**

Din adresele nr. ....12.2003, nr. ....07.2003, nr. ....05.2003, nr. ....01.2003, nr. ....10.2004, nr. ....04.2004, nr. ....01.2004, nr. ....08.2005, nr. ....10.2005, nr. ....01.2006, aflate la dosarul cauzei, depuse de S.C. S S.A. la Agenția de șomaj prin care se solicită repartizarea de persoane cu handicap, fapt rezultat și din adresa nr.....08.2008 emisă de societatea contestatoare prin care aceasta solicită confirmarea depunerii acestor adrese, toate aceste documente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza acestora rezultă că nu au fost înregistrate la Agenția Națională/Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă și nu conțin toate informațiile prevăzute la art.2 din Instrucțiunile nr.1008/220/20.05.2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.519/2002.

**Chiar în situația în care aceste adrese ar fi fost înregistrate la Agenția Națională/Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă, dovada solicitării privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării se face cu răspunsul scris al Agenției Naționale/Județene pentru Ocuparea Forței de Muncă, document care nu a fost prezentat de S.C. S S.A. în susținerea contestației.**

Totodată, nici prin adresele nr....8.2005, nr.....0.2005 și nr..2006, prezentate în susținerea contestației și care la data inspecției fiscale nu prezentau numere de înregistrare rezultând astfel că aceste adrese au fost înregistrate după încheierea actului de control, care deși conțin toate informațiile prevăzute în Instrucțiunile nr.1008/220/20.05.2003 și au fost depuse la Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă C, conform ștampilei aplicate pe adrese, nici acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatoarea nu prezintă dovada solicitării privind repartizarea de persoane cu handicap în vederea încadrării, respectiv răspunsul scris al Agenției Județene pentru Ocuparea Forței de Munca C.

În consecință, întrucât societatea contestatoare **nu face dovada cu răspunsurile în scris ale Agenției Naționale/Județene pentru Ocuparea Forței de Muncă, pentru fiecare trimestru** din perioada ianuarie 2003-ianuarie 2006, că a solicitat repartizarea de persoane cu handicap potrivit prevederilor Legii nr.519/2002 privind protecția socială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, respectiv potrivit Legii nr.343/2004, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, în conformitate cu prevederile art.43 alin.1 din Legea nr.519/2002, respectiv art.43 alin.1 din Legea nr.343/2004, obligația de plată a sumei reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Referitor la argumentul societății, prin care face referire la adresa nr..../2001 emisă de Ministerul Sănătății și Familiei-Secretariatul de stat referitor la modul de aplicare a art.43 din OUG nr.102/1999, care precizează că *“...unitățile care nu au înregistrat cereri de angajare a unor persoane cu handicap și în consecință nu au refuzat angajarea unor persoane cu handicap, nu au obligația de a contribui la Fondul special de solidaritate socială...”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât contestatoarea, atât prin nota explicativă dată de responsabilul de Resurse Umane, recunoaște că societatea nu face dovada depunerii acestor cereri la Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă C și nici nu deține răspunsurile scrise ale Agenției județene pentru ocuparea forței de muncă, cât și prin faptul că adresa nr.../2001, emisă de Ministerul Sănătății și Familiei-Secretariatul de stat, a fost emisă înainte de modificarea art. 43 din OUG nr.102/1999 și înainte de intrarea în vigoare a Instrucțiunilor nr.1008/220/20.05.2003 privind aplicarea art. 43 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap.

Totodată, obligația de a deține răspunsurile scrise ale Agenției județene pentru ocuparea forței de muncă revine societății care trebuia să întreprindă demersurile necesare pentru obținerea acestor răspunsuri, fiind instituită în sarcina tuturor agenților economici care solicită trimestrial repartizarea de persoane cu handicap în vederea angajării.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății suma de x lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice, pentru persoanele cu handicap neîncadrate, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de societate ca neîntemeiată.

**Referitor la accesorii reprezentând majorari de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei aferente vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate stabilită suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. ....09.2008, având în vedere ca s-a dispus respingerea contestației pentru vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate în sumă de x lei, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în sumă totală de x lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.7 alin.(1),art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.1 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 privind Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, pct 95 din Ordinul

nr.94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale de contabilitate, art.11 alin.(1) și (2) lit.a), art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) alin.(4) lit.m, art.145 alin.3 lit.a), art.160<sup>1</sup> alin.(2) lit.a) și d), art.160 alin.(2) lit.a) și e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.25 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.42 alin (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.102/1999, art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d, art.216 alin(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. S S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. ....2008 pentru suma totală de **x lei** reprezentând :

- Impozit pe profit
- Majorari de întârziere aferente impozitului pe profit
- Penalități de întârziere aferente impozitului pe profit
- Taxa pe valoarea adăugată
- Majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- Vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- Majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate
- Penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate

**2.Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.....2008** întocmită de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală pentru impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de **x lei** și accesorii în suma de **x lei**

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. S S.A. împotriva Deciziei de impunere nr. ....2008 pentru suma de lei reprezentând impozit pe profit.