

DECIZIA NR. 1065 din 2014
privind solutionarea contestatiei formulate de catre
S.C. X SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /10.06.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P. Serviciul Inspectie fiscala prin adresa nr. din 05.06.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr. /10.06.2014 cu privire la contestatia formulata de catre **S.C. X S.R.L.** cu domiciliul fiscal in loc....., str., nr., inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr....., avand cod unic de inregistrare

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.R.F.P. A.J.F.P. Serviciul Inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /25.04.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. /25.04.2014 si priveste suma totala de **lei** care se compune din:

- lei TVA de plata suplimentar;
- lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar ;
- lei impozit pe dividende stabilit suplimentar;
- lei dobanzi/majorari aferente impozitului pe dividende;
- lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /25.04.2014 prin remiterea sub semnatura in data de 06.05.2014 . Contestatia a fost inregistrata la registratura D.G.R.F.P A.J.F.P....., in data de 03.06.2014 conform stampilei unitatii respective.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulate de catre S.C. X S.R.L impotriva masurilor stabilite prin Decizia de

impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./25.04.2014.

I. S.C S.R.L contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./25.04.2014 si anume:

- lei TVA de plata suplimentar;
- lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar ;
- lei impozit pe dividende stabilit suplimentar;
- lei dobanzi/majorari aferente impozitului pe dividende;
- lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende

In sustinerea contestatiei se aduc urmatoarele considerente de fapt si de drept:

- organele de inspectie fiscala nu au respectat jurisprudenta CEJ, respectiv Cazul C-85/95 Reisedorf prin care Curtea Europeana de Justitie a decis ca art. 18(1) (a) si art. 22(3) din Directiva a sasea permit statelor membre sa considere drept document justificativ nu numai originalul facturii, ci si orice *alt* document care servește drept factură care îndeplinește criteriile stabilite de statele membre însele, și le conferă puterea de a solicita prezentarea facturii originale în vederea stabilirii dreptului de deducere a taxei, precum și puterea, în cazul în care o persoană impozabilă nu mai deține originalul, să admită alte dovezi că tranzacția pentru care se solicită deducerea a avut de fapt loc in realitate;

- petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala referitoare la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unei facturi emisa de motivand ca la data inregistrarii in contabilitate a operatiunii societatea nu avea cunostinta despre masura anularii inregistrarii in scopuri de TVA, luata de organele fiscale;

- contestatara considera ca prin reincadrarea operatiunilor economice si transformarea cheltuielilor de protocol in venituri din dividende organele de inspectie fiscala au incalcat toate principiile legale privind organizarea si functionarea societatilor comerciale si normele privind conducerea contabilitatii societatii, procedand la o dubla impozitare. Societatea contesta si modul de calcul al impozitului pe dividende, sustinand ca organele de inspectie fiscala au aplicat procedeul sutei marite si nu procedeul sutei micorate, asa cum este precizat in raportul de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../25.04.2014 au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina SC X SRL reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei, accesorii aferente in suma de lei, impozit pe dividende in quantum de lei si accesorii aferente in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr./25.042014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./25.04.2014 cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei si impozit pe dividende in suma de lei, rezulta urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu poate justifica dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei intrucat nu detine originalul facturii sau duplicatul acesteia nefiind astfel respectate prevederile art. 146 alin. (1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu prevederile pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a art. 146 din Codul fiscal.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X SRL a dedus in mod nejustificat TVA in valoare de lei in conditiile in care in perioada respectiva societatii i-a fost anulata din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA.

Referitor la impozitul pe dividende, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada aprilie 2012 - martie 2013, din casieria societatii au fost ridicate sume de bani de catre administratorul/asociatii societatii. Sumele de bani au fost justificate de catre asociati prin documente anexate la deconturile de cheltuieli reprezentand achizitii de produse alimentare, produse de igiena personala, produse alcoolice, medicamente, parfumuri, imbracaminte,etc. Din cuprinsul documentelor justificative organele de inspectie fiscala au mai identificat servicii de cazare, transport, masa restaurant, diurne acordate pentru deplasari in si inclusiv pentru membrii familiei. S-a constatat ca bunurile au fost achitate preponderent cu carduri de credit apartinand asociatilor sau cu tichete de masa.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile de mai sus considerand ca acestea reprezinta dividende pentru care au calculat impozit in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate fabricarea altor articole de imbracaminte si accesorii (cod CAEN).

Perioada verificata :/2012/2014

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr./25.04.2014 au fost stabilite obligatii fiscale, pentru perioada/2012-...../2014, in sarcina SC X SRL reprezentand TVA in suma de lei, accesorii aferente in valoare de lei si impozit pe dividende in suma de lei cu accesorii aferente in suma de lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de lei, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca societatea SC X SRL poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in conditiile in care societatea nu a

prezentat exemplarul original al facturilor sau duplicatul acestora, conform prevederilor legale.

In fapt, in luna septembrie 2012 societatea a dedus TVA fara a avea la baza documente justificative, respectiv factura fiscala in original sau duplicat, conform prevederilor legale.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei pe considerentul ca societatea nu detine documente justificative pentru a exercita dreptul de deducere.

Societatea contestatara considera ca masura luata de organele de inspectie fiscala nu respecta jurisprudenta CEJ, respectiv cauza C-85/95 Reisdorf prin care Curtea Europeana de Justitie a decis ca art. 18(1) (a) si art. 22(3) din Directiva a sasea permite statelor membre sa considere drept document justificativ nu numai originalul facturii, **ci si orice alt document care servește drept factură si care îndeplinește criteriile stabilite de statele membre însele.**

În drept, în spetă sunt incidente:

- prevederile art. 6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, care dispune:

”Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

- prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit căror:

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

-prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, potrivit carora:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

-prevederile pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 146 din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza **exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal**, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”*

Din cadrul legislativ mai sus enunțat rezulta ca orice operațiune economico-financiară se înregistrează în contabilitate în baza unui document justificativ iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu originalul documentelor justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sau cu duplicatul facturii în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original.

Se reține că societatea contestatoare nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici ulterior la dosarul cauzei originalul facturilor în baza cărora a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei **și niciun alt document justificativ** cu privire la înregistrarea TVA deductibilă în suma de lei, astfel ca afirmația societății contestată potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au respectat jurisprudența CEJ, respectiv cauza C-85/95 Resdorf, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

Având în vedere cele mai sus menționate **precum și faptul că societatea nu a prezentat facturile fiscale în original sau duplicate ale acestora**, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de lei.

Prin urmare, **contestatia formulata de SC X SRL se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în suma de lei** în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de..... lei reprezentând majorări/penalități de întârziere aferente TVA stabilit suplimentar în suma de lei.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, D.G.R.F.P prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investită să se pronunțe dacă societatea SC X SRL poate exercita dreptul de deducere a TVA în condițiile în care organele fiscale au anulat din oficiu înregistrarea acesteia în scopuri de TVA.

In fapt, în perioada 14.03.2013-15.04.2013 societății X SRL îi este anulată din oficiu înregistrarea în scopuri de TVA prin Decizia nr...../12.03.2013 așa cum reiese și din Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, publicat pe site-ul ANAF. Totodată, societatea a fost radiată și din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

În această perioadă societatea a achitat furnizoruluisuma de lei careia îi corespunde un TVA de lei și aplică sistemul TVA la încasare. Societatea verificată a înregistrat TVA deductibilă în suma de..... lei în jurnalul de cumpărări la data de 31.03.2013 și în fișa contului 4426 „TVA deductibilă” (anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală).

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma achitată furnizorului , SC X SRL nu își poate exercita dreptul de deducere TVA în suma de lei deoarece la data respectivă nu era înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Pentru TVA în suma de lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile pentru perioada/2013 -/2014 în suma de..... lei (anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală).

Contestatoarea susține că la data efectuării înregistrării în contabilitate a operațiunii societatea nu avea cunoștința despre măsura luată din oficiu de către organele fiscale, de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, măsura pe care o contestă și o consideră nelegală.

In drept, sunt aplicabile prevederile:

- prevederile art. 145 alin. (1²) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.”

- prevederile pct. 45 alin.(15) din Normele metodologice de aplicare a art. 145 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(15) În cazul persoanelor impozabile care au efectuat achiziții pe perioada în care au aplicat sistemul TVA la încasare sau al celor care au efectuat achiziții de la persoane impozabile care aplicau sistemul TVA la încasare, pentru care deducerea taxei se exercită potrivit prevederilor art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, **care sunt scoase din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, potrivit art. 153 alin. (9) lit. a) - e) din Codul fiscal, taxa neachitată aferentă achizițiilor respective efectuate înainte de scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA se deduce potrivit prevederilor art. 145 - 147 din Codul fiscal în primul decont de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, dacă plata a fost efectuată în perioada în care nu a avut un cod valid de TVA.**”

-prevederile art. 153 alin. (9²) din Codul fiscal, potrivit carora:

(9²) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează **Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării.”

-prevederile art. 156³ alin. (13) din Codul fiscal:

(13) Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează **Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art. 134² alin. (3) - (8). Registrul este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.** Înscrierea și radierea în/din Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare se fac de către organul fiscal competent, pe baza

notificărilor depuse de persoanele impozabile potrivit alin. (11) și (12), până la data de 1 a perioadei fiscale următoare celei în care a fost depusă notificarea, sau din oficiu, în condițiile prevăzute la alin. (11) și (12). Prin excepție, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în cursul anului calendaristic, prevăzute la art. 134² alin. (3) lit. b), sunt înregistrate din oficiu de către organele fiscale competente în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, de la data înregistrării acestora în scopuri de TVA. În cazul înregistrării persoanei impozabile în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, în situația în care data publicării în registru este ulterioară datei de la care persoana impozabilă aplică sistemul TVA la încasare, beneficiarii își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹), începând cu data publicării în registru. “

Din prevederile legale enunțate se rețin următoarele:

Persoanele impozabile care au efectuat achiziții în perioada în care au aplicat sistemul TVA la încasare și care sunt scoase din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, pentru plățile efectuate în perioada în care nu au cod valid de TVA, taxa se deduce în primul decont sau într-un decont ulterior, după reinregistrarea în scopuri de TVA.

Se reține, totodată, că Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153, Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 a fost anulată și Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art. 134² alin. (3) - (8) sunt publice și sunt afișate pe site-ul ANAF.

Astfel, afirmația societății potrivit căreia, la momentul înregistrării operațiunii nu a avut cunoștința despre măsura luată de organele fiscale de anulare a înregistrării în scopuri de TVA și radiere din Registrul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În condițiile în care argumentele prezentate de societate nu sunt de natură să modifice constatările organului de inspecție fiscală iar la dosarul contestației nu au fost depuse documente din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA în suma de lei**, societatea având posibilitatea deducerii TVA într-un decont ulterior depus după reinregistrarea în scop de TVA.

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată **și pentru suma de lei reprezentând majorări/penalități de întârziere aferente TVA stabilit suplimentar în suma de lei.**

3.3. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe dividende, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă societatea SC X SRL datorează impozitul pe dividende stabilit de organele de inspecție fiscală în cuantumul mai sus menționat în condițiile în care societatea a făcut plăți prin casă

în favoarea asociatilor iar acestia nu fac dovada că sumele ridicate din casierie au fost utilizate pentru desfășurarea activității societății.

In fapt, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada aprilie 2012-martie 2013, din casieria unitatii au fost ridicate sume de bani de catre administratorii societatii. Sumele de bani au fost justificate de catre asociati prin documente anexate la deconturile de cheltuieli, in principal bonuri fiscale si facturi reprezentand achizitii de bunuri si servicii care se regasesc inregistrate in evidenta contabila in contul 623 „Cheltuieli de protocol” in suma totala de lei (anexa nr. 6 la raportul de inspectie fiscala).

Din cuprinsul documentelor justificative mentionate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea se refera la produse alimentare, produse de igiena personala, produse alcoolice, parfumuri, medicamente, ochelari, imbracaminte, incaltaminte, etc, frecventa cumparaturilor fiind de cel putin 2-3 ori pe saptamana.

S-au mai identificat servicii de cazare, transport, masa restaurant, diurne pentru deplasari in si inclusiv pentru membrii familiei. Achitarea bunurilor si serviciilor s-a realizat preponderent cu carduri de credit apartinand asociatilor sau cu tichete de masa.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala au identificat un singur client extern, respectiv firma **X** cu care societatea a realizat relatii de afaceri in baza contractului de prestari servicii (anexa nr. 7 la raportul de inspectie fiscala) , in desfasurarea caruia exista doar corespondenta electronica Email. Nu s-a identificat personal detasat din partea acestui partener, eventualele refuzuri calitative fiind trimise societatii verificate si returnate partenerului extern dupa reparatii asa cum rezulta din documentele de transport CMR.

Astfel , organele de inspectie fiscala au reincadrat cheltuielile efectuate de asociati considerand ca acestea reprezinta achizitii efectuate in interesul asociatilor si prin urmare sunt supuse impozitului pe dividende.

Prin contestatia formulata societatea considera ca organele de inspectie fiscala , prin reincadrarea operatiunilor economice si transformarea cheltuielilor de protocol in venituri din dividende au incalcat toate principiile legale privind organizarea si functionarea societatilor comerciale si normele privind conducerea contabilitatii societatii. Prin transformarea cheltuielilor de protocol in dividende, organul fiscal a procedat in fapt la o dubla impozitare : impozitarea ca si cheltuieli nedeductibile si impozitarea ca si dividende.

În drept, sunt aplicabile prevederile :

- art. 6 „Exercitarea dreptului de apreciere” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

- art 7 alin. (2) din Codul de procedura fiscala:

„(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

-art. 65 alin. (1) din Codul de procedura fiscala:

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

-art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completarile ulterioare,:

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei. În cazul în care tranzacţiile sau o serie de tranzacţii sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convenţiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacţii artificiale se înţelege tranzacţiile sau seriile de tranzacţii care nu au un conţinut economic şi care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obişnuite, scopul esenţial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obţine avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

- art. 7 pct. 12 din Codul fiscal, potrivit carora **dividendul** reprezinta :

„o distribuire în bani sau în natura, efectuată de o persoana juridica unui participant la persoana juridica, drept consecinta a detinerii unor titluri de participare la acea persoana juridica[...]”, iar

- potrivit dispozitiilor art. 67 alin. (1) din acelasi act normativ, *“Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deţinerii de titluri de participare la fondurile închise de investiţii, se impun cu o cotă de 16% din suma acestora. Obligaţia calculării şi reţinerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acţionari sau asociaţi. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acţionarilor sau asociaţilor până la sfârşitul anului în care s-au aprobat situaţiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plăteşte până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.”*

Potrivit prevederilor legale anterior citate, **dividendul este definit ca fiind orice distribuire facuta în favoarea asociatilor**, deci orice plati – în bani sau natura – efectuate de societate în beneficiul asociatilor, pentru care nu se justifica utilizarea lor în scopul activitatii economice a societatii. Astfel, sumele respective, ridicate de asociat si nerestituite si pentru care nu se demonstreaza ca au fost utilizate în beneficiul activitatii economice a societatii, sunt asimilate dividendelor de la data platii acestor sume. În acelasi sens, se impune precizarea ca legiuitorul permite administratorului societatii sa ridice sume de bani din casierie în vederea achizitiilor pentru realizarea de operatiuni impozabile, însa prevede ca, în situatia în care nu se justifica utilizarea sumelor

respective în beneficiul activității economice a societății, **sumele respective reprezintă dividende** și sunt tratate ca atare.

Din cadrul legal citat mai sus, se reține că sumele plătite în favoarea asociaților, pentru care nu se justifică utilizarea în beneficiul operațiunilor economice ale unității, fiind asimilate dividendelor, urmează regimul fiscal aplicabil dividendelor, prevăzut la art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, anterior citat. Cu alte cuvinte, aceste sume sunt supuse impozitului pe veniturile din dividende în cota de 16%, obligația calculării și reținerii acestui impozit revenind persoanelor juridice la data plății sumelor respective către asociați, iar scadența de plată a impozitului este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata veniturilor.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Conform Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectie fiscală nr./25.04.2014 și a Raportului de inspectie fiscală nr./25.04.2014 întocmite de organele de inspectie fiscală s-a procedat la stabilirea impozitului pe dividende suplimentar în suma de lei rezultat din reîncadrarea operațiunilor economice realizate de societate pentru a reflecta conținutul economic al tranzacțiilor.

Urmare a analizei documentelor existente la dosarul cauzei precum și a prevederilor legale invocate de către organul de inspectie fiscală și de către contestatoare se rețin următoarele:

Cheltuielile de protocol sunt ocazionate de acordarea de cadouri, tratatii și mese acordate partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.

Din verificările evidentei financiar-contabile a societății, organul de control nu a identificat niciun document justificativ care să ateste faptul că societatea a realizat evenimente sau tratatii care s-ar încadra în categoria cheltuielilor de protocol.

Din răspunsurile la întrebările organelor de inspectie fiscală (anexa nr. 5 la raportul de inspectie fiscală) reiese că asociații nu au prezentat detalii privind acțiunile de protocol care au fost întreprinse de societate în scopul afacerii.

Prin urmare, în baza prevederilor art. 6, 7 și 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscală au reîncadrat operațiunile economice realizate de societate pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției și au stabilit că datorat impozitul pe dividende aferent.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației depusă de SC X SRL, organele de inspectie fiscală invocă jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, respectiv Decizia nr. din 27 iunie 2012 pronunțată în dosar/..../2009 , anexată la dosarul cauzei, prin care instanța precizează:

„Referitor la impozitul pe dividende s-a stabilit că reclamanta a înregistrat cheltuieli cu cazarea , achiziții confecții, textile, decorațiuni, tablouri lenjerie, draperii cuverturi , vase decorative , lucrări de construcții , obiecte de inventar care nu erau

*aferele activitatii economice a societatii . Fata de caracterul bunurilor si al serviciilor achizitionate , s-a retinut corect ca acestea nu au nicio legatura cu activitatea firmei si nu concursa la realizarea veniturilor acesteia, **fiind utilizate de asociatul unic al reclamantei, motiv pentru care se justifica tratarea lor ca dividende pentru care se datoreaza impozitul aferent.***

La dosarul contestatiei, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

Fata de cele retinute anterior, în temeiul dispozitiilor legale mai sus citate, având în vedere ca suma totala de..... lei, ridicata din casieria unitatii de catre asociatii, reprezinta **produse alimentare, produse de igiena personala, produse alcoolice, parfumuri, medicamente, ochelari, imbracaminte, incaltaminte, servicii de cazare, transport, masa restaurant, diurne pentru deplasari in si inclusiv pentru membrii familiei** , nu a fost utilizata în scopul activitatii economice a societatii, în mod legal organele de control au considerat ca suma respectiva a fost utilizata în beneficiul asociatilor, fiind asimilata dividendelor pentru care se datoreaza impozit pe dividende.

Având în vedere considerentele prezentate, se retine ca în mod corect organele de control au stabilit ca pentru suma de lei ridicata din casieria unitatii, societatea datoreaza **impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de lei**, contestatia formulata urmând **a fi respinsa ca neîntemeiata** pentru acest capat de cerere.

Sustinerea petentei ca organele de inspectie fiscala nu au calculat in mod legal valoarea impozitului pe dividende nu poate fi retinuta in favoarea contestatarei intrucat sumele decontate de societate reprezentand cheltuieli in favoarea asociatilor in suma de lei reprezinta sumele incasate efectiv de acestia , respectivul dividendul net.

De asemenea, nu poate fi retinuta in favoarea contestatarei afirmatia acesteia conform careia organul fiscal a procedat la o dubla impozitare a sumei de lei, respectiv impozitarea ca si cheltuiala nedeductibila si impozitarea ca si dividende deoarece verificarea care a facut obiectul deciziei de impunere nr./25.04.2014 contestate , nu a vizat modul de calcul a impozitului pe profit.

Referitor la dobânzile/majorarile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de lei si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei, întrucât stabilirea acestora în sarcina societatii contestatoare reprezinta o masura accesorie în raport cu debitul, si având în vedere ca, potrivit celor de mai sus, în sarcina S.C. X S.R.L. s-a retinut ca datorat impozitul pe dividende în suma delei, conform principiului de drept potrivit caruia secundarul urmeaza principalul, sunt datorate de catre unitate si obligatiile fiscale accesorii anterior mentionate.

Ca urmare, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neîntemeiata si pentru dobânzile/majorarile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende

distribuite persoanelor fizice în suma de lei si penalitatile de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice in suma de lei.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X SRL, inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr. /10.06.2014 împotriva Deciziei de impunere nr..... /25.04.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala de lei, care se compun din:

- lei TVA de plata suplimentar;
- lei dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA-ului suplimentar;
- lei penalitati de intarziere aferente TVA-ului suplimentar ;
- lei impozit pe dividende stabilit suplimentar;
- lei dobanzi/majorari aferente impozitului pe dividende;
- lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe dividende

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.