



ROMANIA
MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, .X.,

CP 050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 229 / 2016

privind soluționarea contestației depuse de

.X. S.A. din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr. A_SLP 716/08.04.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr. .X./05.04.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 716/08.04.2016 cu privire la contestația formulată de .X. S.A., cu sediul în Str. .X., nr. .X., .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată de domnul .X., în calitate de director general, conform Certificatului constatator nr. .X./04.02.2016 aflat la dosarul cauzei.

.X. S.A. contestă parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.12.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – impozit pe profit;**
- **.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei – penalități de întârziere;**
- **.X. lei – taxa pe valoarea adăugată;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei - penalități de întârziere;**
- **.X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei - penalități de întârziere;**

- **.X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;**
- **.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei - penalități de întârziere.**

De asemenea, .X. S.A. contestă și *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.01.2016* prin care s-au dispus următoarele măsuri:

- "Anul 2006: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2006 a fost mărită cu .X. lei urmare inspecției fiscale, de la .X. lei la .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2006 devine .X. lei;
- Anul 2007: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2007 a fost mărită cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2007 devine .X. lei;
- Anul 2008: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2008 a fost micșorată cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2008 devine .X. lei;
- Anul 2009: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2009 a fost mărită cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2009 devine .X. lei;
- Anul 2010 - perioada 01.01 - 30.09: Urmare a măririi pierderii înregistrate de societate la data de 31.12.2009, pierderea cumulată la 30.09.2010 va fi în sumă de .X. lei;
- Anul 2010 - perioada 01.10 - 31.12: Urmare a măririi pierderii înregistrate de societate la data de 31.12.2009, pierderea cumulată la 30.12.2010 va fi în sumă de .X. lei".

Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare."

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi", contestațiile sunt soluționate în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune, astfel întrucât actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat sub imperiul noii legi și contestația a fost formulată tot sub imperiul noii legi, procedura aplicabilă contestației este cea reglementată de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și

completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat societății în data de **08.01.2016**, prin remitere directă, potrivit semnăturii și ștampilei societății aplicată pe adresa nr. .X./07.01.2016 de comunicare a acestora, aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr. .X. din **08.02.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în cauză sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin.(1) și art. 272 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.12.2015, societatea susține următoarele:

1. Societatea solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. F-.X./29.12.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-.X./29.12.2015 cu privire la următoarele obligații fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina societății, în sumă totală de .X. lei, după cum urmează:

- Impozit pe profit, pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 în quantum total de .X. lei, din care:
 - .X. lei obligație fiscală principală;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;
 - .X. lei penalități de întârziere.

- TVA, pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 în quantum total de .X. lei, din care:
 - .X. lei obligație fiscală principală;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;
 - .X. lei penalități de întârziere.

- Contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 în quantum total de .X. lei, din care:
 - .X. lei obligație fiscală principală;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;

- .X. lei penalități de întârziere.
- Contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 în cuantum total de .X. lei, din care:
 - .X. lei obligație fiscală principală;
 - .X. lei dobânzi/majorări de întârziere;
 - .X. lei penalități de întârziere.

În eventualitatea respingerii în totalitate sau în parte a capetelor de cerere menționate mai sus, societatea solicită anularea tuturor accesoriilor calculate în mod nelegal, suma solicitată să fie anulată pentru depășirea termenului legal de 6 luni, respectiv după data de 20.10.2012 până la 26.01.2016 fiind în cuantum de .X. lei.

De asemenea, având în vedere că prin Decizia de impunere nr. .X./29.12.2015 au fost calculate obligații fiscale accesorii până la data de 30 noiembrie 2015, societatea solicită și anularea accesoriilor aferente obligațiilor fiscale principale calculate prin Decizia nr..X./28.01.2016, reprezentând obligații accesorii calculate pentru perioada 01 decembrie 2015 și data plății obligațiilor fiscale principale (26.01.2016).

2. Societatea solicită și anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.01.2016 cu privire la măsurile dispuse în ceea ce privește rectificarea mențiunilor cu privire la pierderea fiscală a .X. în perioada 2006 - 2010.

3. Societatea solicită emiterea unei decizii de restituire în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe dividende plătit în plus în anul 2007, precum și emiterea ulterioară a notelor de compensare/deciziei de compensare cu sumele stabilite în plus prin Decizia de impunere, note/decizie care să constate compensarea de drept a sumei de .X. lei începând cu data de 24.04.2007 cu alte obligații datorate de societate, obligații ce ar fi trebuit exercitate în virtutea legii de organul de inspecție fiscală.

I. .X. S.A. susține că este o societate română, ce activează în sectorul asigurărilor, membră a grupului european de asigurări și servicii financiar - bancare ".X." și că anterior anului 2009 a activat pe piața din România sub denumirea ".X. S.A.", fiind implicată într-o serie de fuziuni și achiziții, astfel:

- la data de 02.07.2007 .X. S.A. a absorbit societățile .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL;

- la data de 01.08.2009 .X. SA a absorbit societatea .X. SA, în urma acestei fuziuni societatea schimbându-și denumirea din ".X. S.A." în ".X. S.A.".

Societatea susține că, la data de 08.02.2012, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a emis Avizul de inspecție fiscală nr. F_MC

.X./08.02.2012 (comunicat societății la data de 23.02.2012), prin care .X. S.A. era înștiințată că începând cu data de 14.03.2012 va fi supusă unei inspecții fiscale generale privind perioada 01.01.2007 - 31.12.2011, respectiv perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 în ceea ce privește impozitul pe profit.

Societatea precizează că a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale până la data de 20.04.2012, dată la care organele de inspecție fiscală s-au înregistrat în Registrul unic de control la poziția 8.

.X. S.A. precizează că, întrucât în anul 2015 organele de inspecție fiscală nu au procedat încă la finalizarea controlului și nici nu au suspendat efectuarea acestuia, a solicitat în mod oficial finalizarea controlului prin adresa nr. .X./08.04.2015 primită de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în data de 16.04.2015.

Societatea precizează că, la data de 15.07.2015 a solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, următoarele:

1. Extinderea inspecție fiscale cu privire la impozitul pe dividende datorat de societate începând cu data de 01.01.2006;
2. Să constate faptul că societatea a achitat în anul 2007 impozitul pe dividende în plus în cuantum de .X. lei și să dispună compensarea acestor sume cu eventualele obligații fiscale ce urmau a fi stabilite în urma controlului.

Societatea precizează că, actele administrativ fiscale încheiate suferă de grave vicii de legalitate din perspectiva neregularităților procedurale săvârșite de organele de inspecție fiscală pe parcursul inspecției fiscale și a modului nelegal în care au fost interpretate și aplicate dispozițiile fiscale relevante.

I. În legătură cu încălcarea normelor de procedură ce reglementează modalitatea de efectuare a inspecției fiscale cauzând prejudicii substanțiale societății, constând în:

1. Depășirea culpabilă de către echipa de inspecție fiscală a termenului legal de efectuare a inspecției fiscale. Nulitatea Deciziei de impunere nr. F_X./29.12.2015, a Raportului de inspecție fiscală nr. F_X./29.12.2015 și a Dispoziției de măsuri nr. .X./07.01.2016

Societatea susține că în baza art. 104 alin. 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în cazul marilor contribuabili durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, iar depășirea termenului atrage nulitatea inspecției fiscale.

În susținere, contestatoarea invocă Sentința nr. 630/09.03.2015 pronunțată, de Curtea de Apel .X. care "a interpretat nu numai natura juridică a termenului de 6 luni dar a stabilit și consecințele juridice ale depășirii termenului imperativ de efectuare a inspecției fiscale" și prin care Curtea de Apel .X. constată că termenul de efectuare a inspecției fiscale este un termen legal stabilit de O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la art. 104 și acesta poate fi modificat doar printr-o

intervenție legislativă expresă, fiind un termen imperativ (peremptoriu), un termen absolut a cărui depășire atrage decăderea din dreptul de a continua inspecția fiscală începută cu consecința nulității actelor administrativ fiscale emise ulterior.

Societatea de asigurări invederează și optica Curții Europene a Drepturilor Omului în ceea ce privește termenul inspecției fiscale considerând că depășirea termenului nu a fost cauzată de conduita societății de asigurări ci numai de acțiunile directe și unilaterale ale organelor fiscale, în speță a organelor de inspecție fiscală.

În viziunea societății nu au intervenit motive de suspendare a inspecției fiscale astfel activitatea de control putea fi desfășurată fără impedimente pe parcursul termenului imperativ de 6 luni astfel încălcându-se dreptul fundamental al societății de asigurări la o bună administrare așa cum este stabilit prin art. 41 din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și cum este preluat în art.7 și 17 din Codul European al Bunei Conduite Administrative.

2. Prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare cu privire la perioada 2006 - 2010

.X. S.A. susține că potrivit art.98, alin.(1), art.91, alin.(1) și (2), art. 23 și 92 din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea de a efectua inspecția fiscală numai în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, termen care potrivit legii, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere.

Societatea precizează că suspendarea curgerii termenului de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală să stabilească obligații fiscale suplimentare este condiționată de desfășurarea efectivă a controlului și de respectarea termenului legal de finalizare a acestuia. Niciuna din aceste condiții nu a fost îndeplinită astfel încât nu poate fi vorba de suspendarea termenului de prescripție pe perioada derulării controlului, cu consecința împlinirii termenului de prescripție în ceea ce privește obligațiile fiscale aferente perioadei 2006 - 2010. Suspendarea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale suplimentare vizează perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (data înregistrării în RUC) și data emiterii Deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

.X. S.A. invederează faptul că din analiza dispozițiilor legale în speță dispozițiile art.104 din O.G. 92/2004 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că suspendarea poate opera numai în cazul în care inspecția fiscală se desfășoară efectiv și pe durata termenului legal de finalizare a acesteia, iar încălcarea prevederilor

legale ce privesc modul de desfășurare a inspecției fiscale, conduce în mod automat la pierderea dreptului legal a autorității fiscale de a suspenda termenul de prescriere deoarece activitatea nelegală nu poate produce un efect juridic legitim, iar autoritatea publică nu își poate invoca propria vină pentru obținerea unor avantaje în dauna contribuabilului.

Urmare faptului că s-a depășit termenul legal de desfășurare a inspecției fiscale, societatea susține că la data comunicării titlului de creanță prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare a fost împlinită cu privire la obligațiile societății aferente perioadei 2006 - 2010, astfel încât conform art. 93 din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală nu erau îndreptățite să emită titlul de creanță cu obligațiile prescrise.

În acest sens, societatea invocă Decizia ICCJ nr. 405/2012, potrivit căreia lipsa respectării termenului legal de comunicare a avizului de inspecție fiscală duce la neaplicarea efectului acestui act.

De asemenea, în ipoteza că este admis faptul că termenul de prescripție al organului fiscal de a stabili obligații suplimentare a fost suspendat pe perioada controlului, .X. S.A. subliniază că o asemenea suspendare nu putea opera dincolo de termenul de 6 luni stabilit prin lege de finalizare a controlului.

Astfel, având în vedere faptul că împlinirea termenului de prescripție are ca efect încetarea procedurilor de emitere a titlurilor de creanță aferente obligațiilor prescrise, societatea susține că organelor de inspecție fiscală nu le era permis să includă în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere obligațiile stabilite suplimentar aferente perioadei 2006 - 2010.

3. Nelegalitatea stabilirii de obligații accesorii pentru perioada ulterioară depășirii termenului legal pentru efectuarea inspecției fiscale.

Având în vedere caracterul nelegal al inspecției fiscale prin depășirea termenului legal de încheiere a controlului, societatea apreciază că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal și eronat accesoriile calculate pentru obligațiile stabilite suplimentar calculate în intervalul 20.10.2012 - 26.01.2016.

.X. S.A. menționează faptul că legiuitorul și-a exprimat intenția de a stabili un regim juridic sancționar prin calculul de accesorii. Potrivit Notei de fundamentare a OUG 39/2010 pentru modificarea Codului de procedură fiscală *“penalitățile sunt menite să descurajeze neconformarea, în timp ce dobânda este destinată să protejeze valoarea reală a plăților reprezentând impozite, taxe și alte sume datorate bugetului general consolidat.Penalitățile de întârziere trebuie să constituie o sancțiune pentru neplata la scadență, calculată ca un procent la nivelul sumei neplătite, astfel încât aceasta să crească în raport cu valoarea sumei neplătite și cu perioada de întârziere.”*

În viziunea .X. S.A. atât majorările cât și penalitățile de întârziere au caracter sancționar întrucât acestea acoperă debitul neachitat. În art.1 din O.G.13/2011 se face distincția între dobânda remuneratorie și dobânda penalizatoare. Dobânda datorată de contribuabil pentru neplata la scadență a obligațiilor este din punct de vedere juridic o dobândă penalizatoare ce presupune o culpă a debitorului, astfel titularul obligației de plată nu poate suporta sancțiuni pentru comportamentul culpabil al organului de inspecție fiscală.

Un alt argument pentru recalcularea accesoriilor invocat de societate este faptul că, în anul 2012, societatea susține că a avut permanent în cont sumele pentru achitarea debitelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, astfel dacă inspecția fiscală era finalizată la termenul legal, societatea ar fi putut să achite integral debitele principale fără să se mai calculeze accesorii după 19.10.2012.

Societatea susține că pe lângă accesoriile calculate ilegal de organul de inspecție fiscală în intervalul 20.10.2012 - 30.11.2015, acesta a continuat să calculeze majorări și penalități de întârziere până la data de 26.01.2016 fiind comunicate societății cu Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii .X./28.01.2016.

Urmare celor prezentate mai sus, societatea solicită *“anularea tuturor dobânzilor calculate de organele de inspecție fiscală după data de 20.10.2012, în cuantum total de .X. lei [...].*

4. Nelegalitatea refuzului de efectuare a inspecției fiscale inclusiv cu privire la impozitul pe dividende.

Cu privire la lipsa verificării impozitului pe dividende, .X. S.A. precizează faptul că organele de inspecție fiscală *“au procedat în mod nelegal omițând cu bună știință să includă în verificările lor impozitul pe dividende plătit în plus de societate fără existența unui temei legal pentru perioada avută în vedere la control”* și *“au negat în mod nelegal dreptul subscrisei de a beneficia de restituirea sumelor plătite bugetului de stat în anul 2007 cu acest titlu de către societățile absorbite de .X. S.A. în urma fuziunii din anul 2007”*.

Societatea susține că în cursul anului 2007 urmare distribuirii dividendelor către .X. S.A., până la data fuziunii (02.07.2007), societățile absorbite au reținut și plătit în data de 24.04.2007 impozit pe dividende în sumă totală de .X. lei, dividende care nu au fost efectiv plătite. Conform bazei legale de la data plății acesta era datorat. Prin HG nr.1579/28.12.2007, pct.100 indice 2 din normele metodologice a modului de calcul a perioadei minime de deținere de 2 ani, acest impozit nu mai era datorat.

Ulterior efectuării fuziunii, societatea susține că au realizat că nu datora impozit pe dividende, societățile absorbite fiind radiate, societatea absorbantă a preluat inclusiv dreptul de a beneficia de restituirea acelor sume, respectiv compensarea cu obligații datorate.

Argumentele societății aduse în sprijinul obligativității verificării impozitului pe dividende sunt legate de faptul că:

- în Registrul unic de control, organele de inspecție fiscală au calificat controlul desfășurat "inspecție fiscală generală", aceasta având obligația să verifice toate obligațiile fiscale ale societății inclusiv impozitul pe dividende;

- ICCJ prin Decizia nr.4489/21.10.2010 a arătat că în cazul unei inspecții fiscale care s-a desfășurat cu încălcarea dispozițiilor legale cuprinse în art.94 alin.1, lit.a din Codul de procedură fiscală și nesocotindu-se dispozițiile art.103 alin.1 din Codul de procedură fiscală în vigoare la data emiterii deciziei de impunere;

- controlul desfășurat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a fost de a verifica toate obligațiile fiscale ale societății;

- avizul de inspecție fiscală conține o enumerare exhaustivă a impozitelor și taxelor supuse inspecției fiscale, rezultând astfel natura inspecției fiscale generale în concordanță cu mențiunile din Registrul unic de control și ordinul de serviciu;

- este nelegală și eronată susținerea echipei de inspecție fiscală potrivit căroră omisiunea impozitului pe dividende din avizul de inspecție fiscală se datorează faptului că impozitele din avizul de inspecție fiscală erau cele din vectorul fiscal al lui .X. S.A. la data emiterii avizului ce contravine dispozițiilor OMFP nr.262/2007 care prevede ca în vectorul fiscal al unui contribuabil nu se înscriu toate impozitele ci doar cele cu caracter permanent;

- în viziunea societății, organele de inspecție fiscală au analizat și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat de cele trei societăți absorbite în anul 2007 fără că acest impozit să fie avizat;

- societatea nu este de acord cu afirmația organelor de inspecție fiscală în sensul că nu trebuia inclus impozitul pe dividende în inspecția fiscală atâta vreme cât pe perioada inspecției fiscale aceasta a înregistrat pierdere fiscală ceea ce în opinia societății, având în vedere că avizul de inspecție prevede impozitul pe profit, se impune și abordarea impozitului pe dividende care constituie o parte din profitul net. Acest aspect este confirmat și de dispozițiile art.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care nu prevede distinct impozitul pe dividende ci doar impozitul pe profit.

5. Încălcarea drepturilor contribuabilului. Încălcarea obligațiilor organului de inspecție fiscală

.X. S.A. aduce în atenție Codul etic al inspectorului de control fiscal și faptul că buna credință impusă de lege organului fiscal a fost încălcată prin faptul că autoritatea fiscală la data discuției finale nu a comunicat în întregime proiectul raportului de inspecție fiscală. Mai mult prin nelegalitatea modului în care s-a desfășurat inspecția fiscală a cauzat societății de asigurări prejudicii considerabile prin afectarea gravă a activității departamentului financiar, dar și

a celorlalte departamente și prin identificarea cu mare întârziere a unor nereguli ceea ce conduce la aplicarea de accesorii majorate.

Urmare celor prezentate, societatea apreciază că: “ se impune invalidarea inspecției fiscale însăși, cu consecința anulării Raportului de inspecție fiscală, a Deciziei de impunere și a Dispoziției de măsuri, sancțiuni de natura să remedieze prejudiciile cauzate societății prin activitatea de inspecție fiscală desfășurată”.

În legătură cu nelegalitatea RIF și a Deciziei de impunere sub aspectul obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sarcina .X. S.A.

Societatea susține că nu datorează ca obligație suplimentară de plată impozit pe profit, contribuții sociale pentru contractele de mandat comercial încheiate cu agenții săi și TVA stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.

1. Nelegalitatea constatărilor organului de inspecție fiscală în ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2006

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală au reconsiderat statutul celor 3 societăți absorbite din microîntreprindere în societăți supuse impozitului pe profit, în mod nelegal. În concepția societății, singura definiție aplicabilă microîntreprinderii din punct de vedere fiscal este cuprinsă în art. 103 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Noțiunea de microîntreprindere definită în alte prevederi legale (Legea nr. 346/2004 sau Legea .X.3/1999) nu este aplicabilă pentru scopuri fiscale. Prin simpla analiză a celor 2 definiții ale microîntreprinderii din Codul fiscal și din Legea 346/2004 se observă că acestea sunt ireconciliabile.

Optica legiuitorului în ce privește interpretarea art.104 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că nu pot opta pentru regimul de microîntreprindere persoanele juridice române care au un singur acționar/asociat persoana juridică cu peste 250 de angajați, în viziunea acestuia are o explicație mai profundă care constă în evitarea constituirii de marile întreprinderi unui șir de microîntreprinderi care să dirijeze profiturile prin mecanismul prețurilor de transfer. Argumentația organului fiscal referitoare la incidența criteriilor din art.3 alin.1 lit. c din Legea 346/2004, este lipsită de orice relevanță în definiția fiscală a microîntreprinderii.

Având în vedere că .X. S.A. (asociatul principal al celor 3 microîntreprinderi) a înregistrat pierderi fiscale atât în anul 2005 cât și în anii următori, demonstrează că înființarea microîntreprinderilor a ținut cont de alte considerente decât cele fiscale.

Un alt argument adus de societate în ce privește încadrarea societății ca microîntreprindere sau societate plătitoare de impozit pe profit este acela enunțat la art. 104 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2006 *“microîntreprinderile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul fiscal următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condițiile prevăzute la art. 103”* (depășire a plafonului de .X. euro).

.X. S.A. consideră că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2006 un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei la care se adaugă accesoriile aferente.

2. Nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la contribuțiile sociale aferente contractelor de mandat comercial încheiate de societate cu agenții

În ceea ce privește nelegalitatea privind stabilirea de contribuții sociale suplimentare de plată aferente contractelor de mandat, societatea invocă cadru legal aplicabil, respectiv art.2 din Legea 32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, pct. (1) și pct. (58), art.3 pct.17 și art. 374 din Codul comercial în vigoare la data încheierii contractelor cu agenții, art.52 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.10.2010, dispozițiile Normelor Metodologice de aplicare a Codului fiscal, pct.2 dat în aplicarea dispozițiilor art.46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispozițiile art.5 alin.(1) pct.IV lit.f din Legea nr.19/2000 și art.6 alin.(1) pct.IV lit.e) din Legea nr. 263/2010 ce a abrogat dispozițiile Legii nr.19/2000 și dispozițiile relevante ale OUG nr.58/2010 modificată prin OUG nr.82/2010, precum și Tratatul de drept comercial și subliniază faptul că, contractul de mandat încheiat între asigurator și agentul de asigurare rămâne comercial, deoarece asigurările sunt fapte de comerț, iar asiguratorul are calitatea de comerciant.

Contestatară nu-și însușește constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora obiectul mandatului nu este comercial deoarece acesta presupune o simplă negociere și încheierea unei polițe de asigurare nu implică nici un risc pentru agenți, întrucât:

- agentul de asigurare trebuie să-și asume riscuri și ar trebui să desfășoare activități de asigurare propriu zise pentru a dobândi calitatea de comerciant;

- agentul de asigurare devine comercial doar dacă își organizează activitatea sub formă de întreprindere, faptul că el nu este comerciant nu are efect asupra calificării contractului de mandat;

- pentru protecția necomercianților, Codul comercial a conferit caracter comercial tuturor raporturilor juridice dintre comercianți și necomercianți.

De asemenea, societatea contestă și constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora agenții societății desfășoară exclusiv activități de marketing și promovare nefiind activități specifice asigurărilor, susținând că:

- activitatea de marketing și promovare exclude ideea de tratare a afacerilor mandantului, în numele și pe seama sa;
- agentul de marketing sau de promovare are ca scop exclusiv aducerea la cunoștința clienților afacerile comerciale desfășurate de comerciant;
- nu prezintă relevanță jurisprudența CJUE invocată de organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală cauzele indicate tratau materia TVA, nu viza activitatea agenților de asigurări și nu poate avea incidență asupra calificării activității agenților;
- în cauza C-435/05 Ludwig, CJUE a arătat că noțiunea de negociere se aplică activității unui intermediar a cărei activitate înseamnă altceva decât prestarea de servicii comerciale, scopul acestei activități este de a face tot ce este necesar ca două părți să încheie un contract, fără ca negociatorul să aibă vreun interes propriu;
- decizia civilă nr.268/2015, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel Ploiești în dosarul nr.3649/109/2013, pentru perioada 2011 - 2012, constată că “regimul juridic aplicabil în cazul contractului de agent se face după regulile de la mandatul comercial, reglementat de art.374 C”. Analizând regimul juridic activitatea desfășurată prin intermediul unui contract de agent implică îndeplinirea de operațiuni comerciale, fiind o activitate independentă”.

Având în vedere natura comercială a contractelor încheiate cu agenții, societatea exclude aplicarea OUG nr.58/2010 și ale OUG 82/2010 deoarece sfera de aplicare a acestor acte normative se limitează la persoanele care obțin venituri din contracte civile, nu comerciale, argumentând după cum urmează:

- dispozițiile art.5 pct.IV litera f) din Legea nr.19/2000, în vigoare la 01.01.2011 reglementa ipoteza persoanelor care realizează venituri din activități profesionale, aceștia având obligația, conform art.22 alin. (3) din Legea 19/2000, de a se înregistra și de a plăti singure contribuția aferentă veniturilor. În acest context de lege nu se face distincția între natura civilă și comercială a activităților profesionale așa cum a reținut și Casa Națională de Pensii prin adresa nr..X./01.10.2010. Nici OUG nr.58/2010 și nici OUG 82/2010 nu se consideră să fi modificat dispozițiile Legii nr.19/2000 sub aspectul veniturilor obținute din activități profesionale;

- autoritatea îndreptățită să aplice și să interpreteze dispozițiile legale în materia contribuțiilor de asigurări sociale a stabilit prin adresa .X./01.10.2010 că situația agenților de asigurare cu contract de mandat se încadrează în ipoteza art.5 pct.IV litera f) din Lege nr.19/2000 astfel încât nu putea fi considerată reglementată de dispozițiile art. III din OUG nr.58/2010 și implicit OUG 82/2010. Interpretarea adresei Casei de pensii nu poate fi ignorată de echipa de inspecție fiscală având în vedere că la acel moment Casa Națională de Pensii avea dreptul de a interpreta și aplica dispozițiile OUG 82/2010 în situația în care și-a exprimat poziția în mod oficial;

- afirmațiile organelor de inspecție fiscală *“potrivit cărora simpla succesiune în timp a legii nr.19/2000 și a OUG58/2010 determină necesitatea aplicării acestui din urmă act normativ”* este o concluzie simplistă și eronată deoarece nu are în vedere necesitatea analizei obiectului și sferei de aplicare a actelor normative succesive;

- nu pot fi avute în vedere argumentele organelor de inspecție fiscală referitoare la relevanța mențiunilor din cuprinsul expunerii de motive pentru OUG 82/2010 deoarece Raportul de inspecție fiscală nu conține nici o referință directă ori indirectă la materia avută în vedere la dispozițiile actelor normative ce o reglementează.

În ceea ce privește relevanța dispozițiilor Legii nr.263/2010 privind sistemul unitar de pensii și ale prevederilor art.52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea menționează că noua Lege nr.263/2010 a preluat în mod implicit distincția între persoanele care obțin venituri profesionale de natură civilă și cele de natură comercială reglementat distinct la art.6 alin.(1) pct VI lit.b), iar în optica legiuitorului, ulterior adoptării OUG nr.82/2010, sfera activităților profesionale includea atât activitățile desfășurate în baza contractelor civile cât și alte activități profesionale care nu aveau caracter civil și în care erau incluse și activitățile desfășurate în baza contractelor comerciale.

Societatea invocă și caracterul nefundamentat al adresei nr. .X./X./RG/.X./DAS/27.07.2015 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice argumentând prin faptul că *“emitentul s-a rezumat la o mențiune sumară a noțiunii contractului de mandat, așa cum era ea reglementată de dispozițiile Codului civil de la 1864, fără a face vorbire despre noțiunea de mandat comercial, astfel cum acesta era reglementat de prevederile Codului comercial.”*, *“ignora total ipoteza existenței unor contracte de mandat comercial”*, *“folosirea acestei adrese în actualul context este irelevantă, având în vedere că, în mod evident, contractele de mandat încheiate cu agenții de asigurare au o natură comercială, ipoteza pe care Ministerul Muncii nu a analizat-o în cadrul răspunsului său, plecând de la premisa gresită că toate contractele de mandat sunt contracte civile și astfel refuzând, în mod involuntar, să dea efect dispozițiilor Codului comercial”*. Societatea susține că: *“nici adresa nr..X./RP/19.08.2015 înregistrată la DGAMC sub nr. .X./24.08.2015 emisă de aceeași autoritate, prin care se confirmă conținutul adresei inițiale nu are vreo relevanță din moment ce confirmă o poziție care nu privea analiza naturii comerciale a contractelor de mandat încheiate cu agenții de asigurare”*. Opinia formulată în scris de ministerul inițiator al actului normativ invocat este contestată de .X. S.A., precizând faptul că *“invocarea acestor adrese nu reprezintă decât o încercare a organelor de inspecție fiscală de a ocoli discuția cu privire la calificarea contractelor încheiate cu agenții de asigurare”* și că *“autoritatea fiscală nu are argumente pentru a combate natura comercială a contractelor încheiate de societate cu agenții de asigurare și astfel încearcă să impună în mod nelegal*

anumite contribuții, fără să demonstreze cu argumente pertinente temeinicia și legalitatea impunerii sub imperiul OUG nr.82/2010 a unor contracte pur comerciale”.

3. Nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA

În ceea ce privește nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la achizițiile externe de servicii de instrumentare a dosarelor de daună în cazul polițelor de tip RCA-clasa 10, societatea susține faptul că serviciile de instrumentare a dosarelor de daună sunt o prestație unică de servicii, că locul prestării serviciilor de instrumentare a dosarelor de daună pentru perioada 2007 - 2009, este în afara României, ceea ce presupune că nu mai are relevanță dacă serviciile reprezintă operațiuni taxabile sau scutite din punct de vedere TVA.

Cu privire la serviciile de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate prestate de .X. și .X., societatea se bazează pe aceeași logică argumentativă adusă punctului de vedere prezentat la raportul de inspecție fiscală la care se adaugă câteva comentarii legate de interpretarea în contradictoriu a noțiunii de “alte servicii similare” invocate de societate și de organele de inspecție fiscală. În concepția societății, “echipa de inspecție fiscală nu are aceeași părere cu “specialiștii englezi” în ceea ce privește aplicarea scutirii de TVA, iar interpretarea Directivei de TVA nu mai trebuie să fie aceeași pentru specialiștii români și englezi.

.X. S.A. consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat incorect prevederile legislației de TVA și ale jurisprudenței europene în identificarea unor trăsături comune mai multor activități și ulterior în exprimarea concluziei că se aplică excepția menționată privind locul prestării de servicii.

În ceea ce privește asimilarea serviciilor prestate de către corespondenți cu activitățile unui avocat și cu serviciile prestate de ingineri, societatea este de acord cu organele de inspecție fiscală în sensul în care, în anumite situații avocații urmăresc o înțelegere amiabilă, la fel ca și în cazul corespondenților ce urmăresc în primul rând o soluționare pe cale amiabilă a solicitărilor de daune, însă nu acceptă asimilarea cu serviciile prestate de ingineri întrucât *“exercitarea profesiei de inginer cuprinde servicii care se caracterizează prin faptul că nu este vorba numai despre aplicarea cunoștințelor și a procedurilor existente la probleme concrete ci și despre dobândirea de cunoștințe noi și despre dezvoltarea de procedee noi pentru rezolvarea aceluiași probleme sau a unor probleme noi”.*

Pe de altă parte societatea susține că luând în considerare că nici o altă excepție privind locul prestării de servicii prevăzute la art.133, alin.(2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se aplică, rezultă că se aplică regula generală prevăzută la art. 133 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare. Astfel, locul prestării serviciilor de instrumentare a dosarelor de daună, pentru perioada 2007-2009 este în afara României, respectiv în locul în care corespondentul este stabilit sau are un sediu fix.

În susținerea celor menționate, societatea invocă decizia CJUE în cazul Linthorst, decizie citată de CJUE și în alte cazuri supuse atenției sale, cum ar fi von Hoffmann sau Kronospan, toate aceste cazuri au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală, dar în mod eronat.

Societatea susține că, dacă serviciile prestate de către corespondenți (soluționarea cererilor de despăgubire) ar fi servicii principale, atunci acestea ar fi de evaluare și ar avea locul acolo unde au fost prestate efectiv, respectiv în afara României, iar .X. S.A. nu ar avea nicio obligație privind declararea și plata TVA în România cu privire la aceste servicii.

Societatea precizează că poziția adoptată de organele de inspecție fiscală conduce în unele situații la dubla taxare a serviciilor prestate de corespondenți, o dată în țara unde este stabilit corespondentul și a doua oară în România, aspecte ignorate de organele de inspecție fiscală, încălcându-se principiul neutralității fiscale.

Societatea susține că, organele de inspecție fiscală nu au respectat principiile fundamentale de TVA și nu a determinat în mod corect tratamentul de TVA aplicabil serviciilor de instrumentare a dosarelor de daună astfel încât să nu încalce aceste principii.

Societatea invocă în susținere și faptul că în situația în care organele de inspecție fiscală și-ar menține poziția conform căreia locul prestării serviciilor de instrumentare a dosarelor de daună este în România, acolo unde este stabilit beneficiarul, societatea nu ar datora TVA în legătură cu aceste servicii, întrucât reprezintă servicii de asigurare scutite de TVA.

.X. S.A. susține că nu avea obligația declarării și plății TVA în legătură cu serviciile primite de la corespondenți în perioada 2007-2009, societatea aplicând TVA prin taxarea inversă și plătind suma aferentă de TVA începând cu 1 ianuarie 2010, urmare a schimbării regulilor privind locul prestării serviciilor.

Pentru motivele prezentate, societatea solicită anularea actului administrativ fiscal, iar în baza art.276 alin.(5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, solicită organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-.X./29.12.2015 și contestate de societate, astfel:

IMPOZIT PE PROFIT

Perioada verificată: 01.01.2006 - 31.12.2010

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Impozitul pe profit suplimentar, urmare încadrării ca plătitoare de impozit pe profit a celor trei societăți absorbite: .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la începutul anului 2006, conform bilanțelor de verificare, societățile .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL dețineau în contul 503 "Acțiuni" un număr de 12.715.000 acțiuni SIF Banat Crișana evaluate la .X. lei. Aceste acțiuni au fost fie achiziționate pe bursă în luna mai anul 2005, fie preluate prin absorbția altor societăți în luna septembrie 2005.

În decembrie 2006 din totalul de 12.715.000 acțiuni, un număr de 2.154.151 acțiuni au fost înstrăinate la valoarea de .X. lei, valoare mai mare decât valoarea contabilă a acțiunilor de 2.215.487, obținându-se un profit de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste acțiuni au fost în mod eronat înregistrate ca investiții pe termen scurt, iar venitul obținut din vânzarea lor, trecut în contul 7642 "*Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt*", investiția în aceste titluri de valoare fiind efectuată în luna mai și luna septembrie 2005, cu peste un an înainte de înstrăinarea lor (decembrie 2006, februarie și martie 2007), astfel că nu poate fi vorba de investiții speculative pe termen scurt.

La data de 31.12.2006 se procedează la o reevaluare a acțiunilor aflate în sold, înregistrându-se o creștere a valorii celor 10.560.849 acțiuni rămase (12.715.000 – 2.154.151) cu .X. lei, de la .X. lei la .X. lei. Înregistrarea contabilă efectuată de societăți este 5081.1 "Alte titluri de plasament" analitic Sif Banat Crișana = 763 "Venituri din creanțe imobilizate".

Fiind luate în evidență ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, societățile au declarat pentru anul 2006 un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de .X. lei, societățile impozitând cu 3% doar veniturile din dividende încasate pentru acțiunile SIF1 deținute (rulajul contului 762), câștigurile din investiții financiare urmare vânzării acțiunilor (rulajul contului 7642) și veniturile din dobânzi (rulajul contului 766).

Organele de inspecție fiscală precizează că, toate cele trei societăți declară că venitul înregistrat urmare operațiunii de reevaluare a acțiunilor existente în stoc la 31.12.2006 este considerat un venit nerealizat și pe cale de consecință nu a fost impozitat. Cumulat pentru cele trei societăți acest venit este în sumă de .X. lei.

În data de 19.02.2007, .X. SRL și .X. SRL au înstrăinat prin vânzare un număr de 5.488.000 acțiuni contra sumei de .X. lei, o valoare cu .X. lei inferioară valorii reevaluate a acțiunilor de .X. lei. La momentul înstrăinării acțiunilor societățile compară prețul de vânzare cu valoarea reevaluată a acțiunilor neținând cont de reevaluarea operată la 31.12.2006. Urmare unei asemenea comparații, rezultatul este pierdere, diferența de .X. lei între .X. lei (suma obținută din vânzarea acțiunilor) și .X. lei (valoarea reevaluată a acțiunilor) a fost înregistrată de societăți pe cheltuieli, înregistrarea contabilă fiind 6641 "Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" = 5081.1 "Alte titluri de plasament" analitic Sif Banat Crișana cu suma de .X. lei și 5121.01 "Casa la bănci în lei" = 5081.1 cu suma de .X. lei.

În data de 28.03.2007, .X. SRL și .X. SRL a înstrăinat prin vânzare un număr de 5.072.849 acțiuni contra sumei de .X. lei, o valoare inferioară valorii reevaluate a acțiunilor de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat această operațiune nu este evidențiată în contabilitățile celor două societăți absorbite, balanțele de fuziune ale .X. SRL și .X. SRL au în soldul contului 5081 aceste acțiuni, ele fiind preluate de .X. prin nota contabilă 1/02.07.2007 astfel 2712.1 acțiuni sif = 456.banca transilvania cu suma de .X. lei (.X. lei și .X. lei). Vânzarea acțiunilor fiind înregistrată direct pe societatea de asigurări absorbantă cu înregistrarea contabilă 5442 = 2712.1.acțiuni sif cu suma de .X. lei, diferența de .X. lei între .X. lei (valoarea contabilă) și .X. lei (prețul de vânzare) a fost înregistrată direct pe cheltuielile societății de asigurări absorbantă, înregistrarea contabilă fiind 663 = 2712.1.acțiuni sif, ulterior înregistrarea fiind stornată, astfel că nu exista influență la calculul impozitului pe profit la societatea absorbantă.

Din analiza acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că:

- cele 3 societăți absorbite nu îndeplineau condiția legală pentru a fi microîntreprindere și anume de a nu avea capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoana juridică cu peste 250 de angajați, condiție specificată la art.104, alin.4, lit.d din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.4. în Normele metodologice date în aplicarea art.103, lit.d din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. 44/2004. Capitalul social al celor 3 societăți era deținut în proporție de 95% de .X. SA cu peste 1.200 angajați (în ianuarie 2006 avea un număr de 1.300 angajați, iar în decembrie 2007 avea un număr de 1.480 angajați). Această condiție fiind de fapt respectarea criteriului independenței, una din condițiile ce trebuie obligatoriu îndeplinită de o societate comercială pentru a fi întreprindere mică și mijlocie și este specificată la art.3, alin.1, lit.c și alin.2 din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii.

- în anul 2006, toate cele trei societăți au realizat venituri de peste .X. euro (curs euro/leu la 31.12.2006 fiind de .X. lei pentru un euro), după cum

urmeaza .X. – .X. euro (.X. lei), .X. – .X. euro (.X. lei), .X. – .X. euro (.X. lei), astfel că acestea nu au mai îndeplinit condiția specificată la art.103, lit.c din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei societăți absorbite .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL în calitate de persoane juridice române, societăți cu răspundere limitată, erau obligate la plata impozitului pe profit, conform titlului II din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societățile analizate neîncadrându-se în scutirea menționată la art.15, alin.1, lit.c) din același act normativ, întrucât cele trei societăți .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL nu plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor cu respectarea prevederilor cuprinse în titlul IV. Aceste trei societăți, având capitalul social deținut în proporție 95% de .X. SA, persoană juridică cu peste 250 de angajați, nu puteau opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderii conform art.104, alin.5, lit.d din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, toate cele 3 societăți au raportat la data de 31 decembrie 2006 venituri ce au depășit echivalentul în lei a .X. euro (venituri aferente anului 2006) astfel cum rezultă din bilanțele de verificare la 31.12.2006 prezentate organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, cele trei societăți nu au îndeplinit la 31.12.2006 nici condiția de microîntreprindere specificată la art.103, lit.c din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că începând cu 01.01.2007 nu mai aveau posibilitatea legală pentru aplicarea acestui sistem de impunere conform art.104, alin.4 din același act normativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei societăți .X. SRL, Consulting SRL și .X. SRL aveau conform art.19, alin.1, art. 20 lit.b, art. 21 alin. (1) și (2), art. 34 alin. (1) lit.a), art. 35 alin.(1) și alin. (3) din Codul fiscal, obligația calculării, declarării și plății la bugetul statului în exercițiile financiare 2006 și 2007 a unui impozit pe profit după cum urmează:

- .X. SRL

- An 2006 - .X. lei
- Trim.1 2007 – .X. lei
- TOTAL: .X. lei.

- .X. SRL

- An 2006 – .X. lei
- Trim.1 2007 – .X. lei
- TOTAL: .X. lei

- .X. SRL

- An 2006 – .X. lei
- Trim.1 2007 – .X. lei

TOTAL – .X. lei

Având în vedere Hotărârea adunării generale a acționarilor nr.1/15.06.2007, prin care acționarii .X. au hotărât printre altele: «preluarea de către societatea absorbantă cu titlu universal a tuturor drepturilor și obligațiilor societăților absorbite» coroborat cu art.25 alin.(2), lit.b) și art. 29 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sarcina .X. S.A. aferent anilor 2006 și 2007, urmare preluării de către aceasta în calitate de societate absorbantă a tuturor obligațiilor societăților absorbite, după cum urmează:

- An 2006 - .X. lei
- Trim.1 2007 – .X. lei
- TOTAL: .X. lei

Pentru impozitul pe profit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală, în sumă de .X. lei au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere și penalități în sumă totală de .X. lei din care:

- .X. lei majorări de întârziere calculate până la data de 30.11.2015;
- .X. lei penalități.

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

Perioada verificată: 01.01.2007 - 31.12.2011

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1) Societatea nu a calculat TVA aferentă achizițiilor din comunitate și din afara comunității de servicii de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de tip RCA – clasa 10 în sumă de .X. lei.

.X. S.A. a subscris polițe de tip RCA – clasa 10 de asigurare ce cuprind suplimentul de Carte Verde, extinderea răspunderii civile în materie de circulație rutieră în străinătate. Pentru daunele produse în afara României, soluționarea cererilor de daună este realizată în cadrul Sistemului Internațional Carte Verde de către Birourile Naționale a Asigurătorilor de Autovehicule sau de corespondenți ai acestora. În perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, .X. S.A. a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu daunele aferente polițelor RCA – Carte Verde.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că facturile fiscale întocmite de Birourile Naționale și de corespondenții acestora conțin atât sumele plătite cu titlu de despăgubire părților prejudiciate, cheltuieli externe

(sume plătite pentru serviciile din exterior inerente gestionării și soluționării fiecărei cereri de despăgubire, cheltuielile necesare în cadrul procedurii judiciare), cât și un “onorariu de gestiune” perceput pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire generate de accidente în care au fost implicate vehicule asigurate de .X. S.A. și care s-au produs pe teritoriul țării în care este stabilit biroul sau corespondentul respectiv.

Organele de inspecție fiscală au analizat natura serviciilor prestate de acești parteneri externi pentru a stabili dacă sunt sau nu impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Din regulamentul general de carte verde, din contractele încheiate cu corespondenții și din informațiile publice postate de societățile de asigurări pe site-urile lor, a rezultat că onorariul de gestiune este perceput pentru efectuarea de către prestator a următoarelor servicii:

1. Deschiderea unui dosar de daună urmare avizării cu privire la dauna efectuată de terțul pagubit dintr-un accident auto și a depunerii unei cereri de despăgubire;
2. Preluarea de la terțul pagubit a documentului în care se consemnează circumstanțele producerii accidentului, date despre autovehiculele implicate, date despre asigurări și despre șoferi. Acest document poate fi un Proces-verbal încheiat de organele de poliție sau o Constatare Amiabilă de accident încheiată de cei doi șoferi implicați;
3. Preluarea de la terțul pagubit a copiei după documentul de asigurare Carte Verde al autovehiculului din străinătate din vina căruia s-a produs accidentul;
4. Informarea societății de asigurări cu privire la producerea daunei;
5. Solicitarea și primirea de la .X. S.A. a confirmării/infirării privind valabilitatea asigurării RCA;
6. Evaluare daună și întocmirea unei note de constatare;
7. Stabilirea cuantumului despăgubirii utilizând un program informatic actualizat;
8. Negocierea cu partea vătămată privind cuantumul daunei având în vedere protejarea interesului societății de asigurări pe care o reprezintă;
9. Accept de plată și efectuarea plății;
10. Facturarea către societatea de asigurări a cheltuielilor avansate pentru lichidarea daunei și a onorariului pentru activitatea desfășurată;
11. Recuperarea cheltuielilor și încasarea onorariului de la societatea de asigurări.

Organele de inspecție fiscală au reținut că operațiunile efectuate de prestator nu sunt evidențiate distinct, cantitativ și valoric, în facturile primite de la furnizorii externi, serviciul prestat fiind înscris în factura generic “handling fee”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare la art.141, alin. (2), lit. b) sunt specificate ca fiind scutite fără drept de deducere din punct de vedere al

TVA, operațiunile de asigurare și reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni. Normele metodologice date în aplicarea acestei litere, aprobate prin H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, reprezentând transpunerea în legislația națională a Deciziilor Curții Europene de Justiție în cazurile C-472/03 Arthur Andersen și C-240/99 Skandia, stipulează următoarele la pct.35¹ . alin.1 și 2:

”(1) În sfera operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se cuprind operațiuni precum serviciile de marketing și serviciile administrative, cum ar fi primirea cererilor de asigurare, organizarea și managementul sistemului informatic, furnizarea de informații și întocmirea rapoartelor pentru părțile asigurate, nefiind specifice serviciilor de asigurare. În acest sens a fost dată și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-472/03 Arthur Andersen. (2) O caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și beneficiarul serviciilor. În cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor, scutirea depinde de entitatea care încheie contractul cu clienții și care suportă riscul. Scutirea nu se acordă pentru societățile către care se externalizează serviciile, dacă acestea nu suportă riscul și nu încheie contracte de asigurare în nume propriu. În acest sens a fost dată și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-240/99 Skandia.”

Astfel, întrucât corespondenții/birourile naționale nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă nici un risc legat de producerea evenimentului asigurat, nu poate face obiectul scutirii.

Coroborat și cu prevederile art.2, pct.62 din Legea 32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, rezultă că administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum și regularizarea daunelor nu pot fi considerate activități de intermediere în asigurări, or serviciile ce fac obiectul prezentei analize reprezintă exact acest tip de activitate și în consecință, serviciile prestate de corespondenții/birourile pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire sunt impozabile.

Cât privește locul prestării serviciilor, ca regulă generală, înainte de 01.01.2010, locul prestării de servicii era considerat a fi locul unde prestatorul era stabilit sau avea un sediu fix de la care serviciile erau efectuate, conform art.133, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În scopul stabilirii naturii serviciilor prestate de birourile/corespondenții externi și facturate către .X. S.A. sub denumirea de “onorariu de gestiune”, organele de inspecție fiscală au efectuat o amplă acțiune de identificare a tratamentului fiscal aplicat de celelalte state membre UE strict activităților de lichidare și evaluare de daună. Urmare acestei activități a fost identificat pe site-ul guvernului Marii Britanii la adresa <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-741-place-of-supply-of->

services-before-1-january-2010, Ghidul 741 care prezintă în mod detaliat principiile privind încadrarea din punct de vedere a teritorialității a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile de lichidare și evaluare daună, concluzia fiind că serviciile de lichidare și evaluare a daunelor sunt enumerate primele în cadrul acestui subpunct: „*servicii similare includ servicii care sunt similare serviciilor prestate în genere de consultanți, birouri de consultanți, ingineri, avocați și contabili.*”

De asemenea, în sprijinul încadrării serviciilor prestate de corespondenți/birourile naționale drept „servicii similare” organele de inspecție fiscală au invocat și jurisprudența Curții Europene, stabilind că serviciile prestate de corespondenți/birourile naționale pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire în legătură cu suplimentul de Carte Verde se încadrează la art.133, alin. 82), lit.g), pct.5 în “alte servicii similare”, astfel că locul prestării acestor servicii este în România “locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit”.

Astfel, în baza art. 150 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, .X. S.A. este obligată la plata taxei aferente acestor servicii. Având în vedere faptul că facturile sunt emise în valută, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilității conform prevederilor legale. Exigibilitatea taxei în cazul unei achiziții intracomunitare de servicii intervine la data prestării acestora, conform art. 134, alin. (1), (2), (3), art. 134¹, alin. (1) și art.134², alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Întrucât societatea nu are înregistrată în evidența contabilă data facturilor emise de birouri/corespondenți, ci doar data plății, ținând cont de faptul că în regulamentul de Carte verde la art.5 “Modalități de rambursare” alin. (2) se specifică un termen maxim de 2 luni pentru plata facturilor și urmare analizei prin sondaj a decalajului dintre termenul de plată și data facturii, organele de inspecție fiscală au stabilit data exigibilității pentru TVA cu 30 zile înainte de data plății.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de instrumentare daune Carte Verde facturate de partenerii externi, utilizând cursul BNR din data emiterii facturilor fiscale și a stabilit TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat pentru .X. la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de instrumentare dosare de daune Carte Verde facturate de partenerii externi, utilizând cursul BNR din data emiterii facturilor fiscale și au stabilit TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

2) Societatea nu a calculat TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate – clasa de asigurări 18.

Organele de inspecție fiscală precizează că în derularea activității de asigurări pe teritoriul României, societatea a încheiat asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate – clasa de asigurări 18. În vederea oferirii unor beneficii suplimentare asiguraților, .X. S.A. a încheiat contract cu .X. privind gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire în străinătate pentru evenimentele produse.

Organele de inspecție fiscală au analizat natura serviciilor prestate de acest partener extern pentru a stabili dacă sunt sau nu impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și au reținut că serviciile prestate de partea maghiară constau în principal în punerea la dispoziția .X. S.A. a unui număr telefonic de urgență 24 ore pe zi, 7 zile din 7, pentru a furniza instrucțiuni persoanelor asigurate, rezolvarea cererilor de despăgubire și furnizarea de plăți pentru aceste cereri; informarea .X. S.A. imediat cu privire la toate evenimentele asigurate care au avut loc, circumstanțele care au stat la baza acestora, diagnosticul și prețul pentru tratamentul medical și alte cheltuieli prevăzute de Termenii și condițiile generale cu condiția ca valabilitatea poliței să fie confirmată de Compania de asigurări, furnizarea de asistență organizațională, tehnică și legală pentru persoana asigurată, precum și la cererea .X. S.A. intentarea de cereri în instanță contra unor terțe persoane.

La art.141, alin.(2), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt specificate ca fiind scutite fără drept de deducere din punct de vedere al TVA, operațiunile de asigurare și reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de asigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni. Având în vedere și Normele metodologice date în aplicarea acestei litere, aprobate prin H.G. 44/2004, reprezentând transpunerea în legislația națională a Deciziilor Curții Europene de Justiție în cazurile C-472/03 Arthur Andersen și C-240/99 Skandia, întrucât .X. nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă nici un risc legat de producerea evenimentului asigurat, activitatea prestată nu poate face subiectul scutirii.

Coroborat cu art.2, pct.62 din Legea nr. 32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, rezultă că administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum și regularizarea daunelor nu pot fi considerate activități de intermediere în asigurări, ori serviciile ce fac obiectul prezentei analize reprezintă exact acest tip de activitate și în consecință, serviciile prestate de .X. pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire sunt servicii impozabile.

Cât privește locul prestării serviciilor înainte de 01.01.2010, acesta era considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate, conform art.133, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au încadrat serviciile prestate de .X. pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire pentru polițele de asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate, la art.133, alin.(2), lit.g), pct.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în “alte servicii similare” astfel că locul prestării acestor servicii este în România “locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit”.

Astfel, pentru perioada noiembrie 2007 – decembrie 2009 .X. a emis un număr de 9 facturi reprezentând contravaloare servicii administrare daune “handling fee” în sumă totală de .X. euro. Având în vedere faptul că facturile sunt emise în valută, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilității conform prevederilor legale (art. 1391 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 22. alin. (6) și alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal). Exigibilitatea taxei în cazul unei achiziții intracomunitare de servicii intervine la data prestării acestora conform art. 134, alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134¹, alin. (1) și art.134², alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5, art. 141 alin. (2) lit. b), art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 351 (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004, aceste servicii sunt taxabile din punct de vedere al TVA, impozabile în România și beneficiarul este obligat la plata taxei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a calculat și declarat TVA doar pentru două din cele nouă facturi și anume pentru facturile nr. .X./06.11.2009 în sumă de .X. euro și nr. .X./26.11.2009 în sumă de .X. euro, iar pentru diferența de 7 facturi emise de către .X., organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în suma de .X. lei, pentru achizițiile de servicii de instrumentare dosare de daună de la .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că .X. SA nu a calculat TVA aferentă facturilor pentru achizițiile de servicii de instrumentare dosare de daună de la .X., stabilind astfel TVA de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

3) Societatea nu a declarat TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii reprezentând consultanța actuarială și de bankassurance de la .X. SA, Atena, Grecia.

Conform contractului în baza căruia s-au prestat aceste servicii, doi angajați .X. S.A. (liderul de proiect și asistentul acestuia) s-au deplasat în România la sediul .X. la începerea proiectului (2 zile) în scopul colectării

informațiilor necesare, munca de procesare fiind ulterior derulată în Grecia. La finalul proiectului, liderul de proiect Mr. .X., s-a deplasat în România în scopul prezentării rezultatelor și pentru a oferi consultanță. Costul total al proiectului a fost de .X. euro, .X. S.A. emițând în data de 31.12.2007 factura nr. .X..

Fiind vorba de servicii de consultanță, locul prestării acestor servicii este în România conform art. 133 alin.(2) lit.g), pct.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, .X. S.A. fiind obligată la plata taxei aferente acestor servicii în baza art. 150 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în baza art. 150 alin.(1) lit.b) din același act normativ.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de consultanță facturate de .X. SA, Atena, Grecia, utilizând cursul BNR din data emiterii facturii fiscale și a stabilit TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a declarat TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii consultanță de la .X. Franța pentru care locul prestării este în România, fapt pentru care au stabilit suplimentar de plată această sumă.

5. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile achiziționate de la .X. societatea a calculat în plus TVA în sumă de .X. lei, sumă de care au ținut cont la stabilirea obligației de plată prin decizia de impunere.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

CONTRIBUȚIA INDIVIDUALĂ DE ASIGURĂRI SOCIALE DATORATĂ DE PERSOANELE CARE REALIZEAZĂ VENITURI DE NATURĂ PROFESIONALĂ, ALTELE DECÂT CELE DE NATURĂ SALARIALĂ

Perioada verificată: 01.07.2010-31.12.2011

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

.X. S.A. nu a calculat, reținut și declarat la organul fiscal contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor civile, pentru perioada 10 septembrie 2010 - 31 decembrie 2011.

Începând cu data de 10 septembrie 2010, prin art. II din OUG nr. 82/2010 din 08 Septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, au fost modificate

prevederile art. III din OUG nr.58/2010, astfel: (2) “În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru somaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru somaj”. De asemenea alin. 11 din același act normativ prevede că: ”Obligația declarării, calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru somaj, corespunzătoare veniturilor prevăzute la alin. (2), revine plătitorului de venit”.

Organele de inspecție fiscală au reținut că, prin adresa nr. .X./09.07.2015 Uniunea Națională a Societăților de Asigurare și Reasigurare din România (U.N.S.A.R.) a solicitat un punct de vedere Ministerului Muncii, Familiei, Protecției sociale și Persoanelor Vârștnice cu privire la: “clarificarea obligației de a contribui la sistemul public de pensii în legătură cu contractele de agent de asigurare în perioada ianuarie 2008 - decembrie 2010 în cazul agenților de asigurare care desfășoară totodată și activități pe bază de contract individual de muncă”.

Din răspunsul adresei menționată, au rezultat următoarele:

- “În perioada 1 ianuarie 2008 - 1 iulie 2010 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, act normativ abrogat în prezent, dar care a fost în vigoare în perioada la care faceți dumneavoastră referire. [...] Activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandate/agent, se încadrează la art. 5 pct. IV lit. d) sau f) din Legea nr. 19/2000, situație în care aceștia nu aveau obligația să se asigure la sistemul public de pensii, în baza declarației de asigurare, atâta timp cât au desfășurat în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă”.
- “În perioada 1 iulie 2010 - 31 decembrie 2010 sunt aplicabile prevederile art. III din O.U.G. nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile H.G. nr. 791/2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, ambele prevederi abrogate în prezent, dar care au fost în vigoare în perioada la care faceți dumneavoastră referire. Pentru veniturile obținute din activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru somaj, obligația declarării, calculării, reținerii și plății acestora revenind plătitorului de venit.”

Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice prin adresa nr..X./RP/19.08.2015 semnată de ministrul în funcție, înregistrată la D.G.A.M.C. sub nr. .X./24.08.2015, confirmă Agenției Naționale de Administrare Fiscală menținerea punctului de vedere transmis Uniunii Naționale a Societăților de Asigurare și Reasigurare din România cu adresa MMFPSPV nr..X./X./RG/.X./DAS /27.07.2015.

În conformitate cu prevederile art. 2 pct. 58 din Legea nr. 32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, cu modificările și completările ulterioare, agentul de asigurare este persoana fizică sau juridică împuternicită în baza autorizării unui asigurator ori reasigurator, să încheie în numele și în contul asiguratorului sau reasiguratorului, contracte de asigurare ori reasigurare cu terții, conform condițiilor stipulate în contractul de mandat încheiat, fără să aibă calitatea de asigurator/reasigurator, broker de asigurare și/sau de reasigurare.

De asemenea, conform prevederilor art. 34, alin. 1 și 2 din Legea nr. 32/2000, o persoană fizică sau juridică poate desfășura activitate ca agent de asigurare, dacă deține o autorizație valabilă, scrisă, din partea unui asigurator, denumită în lege contract de agent, pentru a acționa în numele acestuia. Contractul de mandat este reglementat în Titlul IX al Codului Civil art. 2009-2042, respectiv art. 1532-1559 din vechiul Cod Civil, unde sunt stipulate noțiunea de mandat, felurile mandatului, durata mandatului, obligațiile mandatarului și ale mandantului și încetarea mandatului.

Având în vedere prevederile Codului Civil, contractul de mandat este un contract civil prin care o parte, numită mandatar, se obligă să încheie mai multe acte juridice pe seama celeilalte părți, numită mandant, contract care nu trebuie și nu poate fi asimilat contractului de muncă. Drepturile și obligațiile mandatarului și ale mandantului sunt expres și limitativ prevăzute în contractul de mandat semnat și asumat de către aceștia în limitele legislației în vigoare.

Conform prevederilor art. II din OUG nr. 82 din 8 septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale publicată în Monitorul Oficial nr. 638/10.09.2010, pentru veniturile din convenții civile se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale.

Baza lunară de calcul la care se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale nu poate depăși în cursul unei luni calendaristice echivalentul a de 5 ori salariul mediu utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat (pentru anul 2010 salariul mediu brut a fost de .X. lei respectiv pentru anul 2011 salariul mediu brut a fost de .X. lei).

Cotele contribuțiilor individuale datorate pentru veniturile menționate mai sus sunt cele stabilite prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat, pentru contribuția individuală de asigurări sociale, cota fiind 10,5%.

Din verificare, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 10.09.2010 - 31.12.2011, societatea nu a calculat, reținut și declarat contribuția individuală de asigurări sociale pentru veniturile din activitatea desfășurată în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil și a contractelor de agent nerespectând prevederile art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar - fiscale și art. II din O.U.G. nr. 82 din 8 septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale.

Urmare datelor furnizate de societate privind calitatea beneficiarilor de venit care întrunesc condițiile de pensionare în funcție de luna și anul nașterii precum și a informațiilor furnizate de Direcția de Tehnologie a Informației din cadrul ANAF privind declarațiile D205 depuse pentru agenții de asigurare pensionari MAPN și MAI, organele de inspecție fiscală au refăcut ștatele de plată pentru veniturile din activități desfășurate în baza contractelor civile, excluzând din baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale persoanele care au avut calitatea de pensionar în perioada când au fost plătite veniturile.

În urma verificării prin sondaj a documentelor solicitate (declarații, balanțe de verificare, bilanțuri, ștate de plată), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile și nu a declarat **suma de .X. lei** aferentă perioadei 10 septembrie 2010 - 31decembrie 2011 reprezentând contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

În perioada verificată, pentru baza de calcul impozabilă stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de .X. lei societatea a declarat suma de .X. lei (aferentă unei baze impozabile de .X. lei), iar organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție de plată în sumă de .X. lei, astfel:

- anul 2010: constituit și declarat .X. lei, stabilit în urma controlului .X. lei;
- anul 2011: constituit și declarat .X. lei, stabilit în urma controlului .X. lei.

În concluzie, urmare verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat elemente care să conducă la modificarea bazei impozabile a contribuției individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natura profesională, altele decât cele de natură salarială cu suma de .X. lei și s-a procedat la recalcularea fondului datorat și stabilirea diferențelor de .X. lei față de sumele declarate de societate ca datorate și înregistrate în fișa sintetică de evidența pe plătitor gestionată de serviciul de specialitate din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și a obligațiilor fiscale accesorii.

CONTRIBUȚIA INDIVIDUALĂ DE ASIGURĂRI PENTRU ȘOMAJ DATORATĂ DE PERSOANELE CARE REALIZEAZĂ VENITURI DE NATURĂ PROFESIONALĂ, ALTELE DECÂT CELE DE NATURĂ SALARIALĂ

Perioada verificată: 01.07.2010 - 31.12.2011

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada controlată .X. S.A. nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect contribuția individuală de asigurări sociale și de somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială conform prevederilor art. III, alin. (1), (2) și (4) din OUG 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar - fiscale și HG 791/2010 norme de aplicare OUG 58/2010 pentru perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2011.

Organele de inspecție fiscală au reținut că pornind de la raționamentul societății pentru care contractul de agent de asigurare este un contract comercial, societatea nu a procedat la calculul contribuției individuale de asigurări pentru somaj pentru comisioanele plătite agenților de asigurări pe perioada 10 septembrie 2010 - 31 decembrie 2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că începând cu data de 10 septembrie 2010, .X. SA nu a respectat prevederile art.III din OUG nr. 82/2010 pentru modificarea art.7 alin. (1) pct.2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din OUG nr. 58/2010 care a modificat OUG nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar - fiscale.

În urma verificării prin sondaj a documentelor solicitate (declarații, balanțe de verificare, bilanțuri, ștate de plată), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidențele contabile și nu a declarat suma de .X. lei aferentă perioadei august 2010 - decembrie 2011 reprezentând contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat elemente care să conducă la modificarea bazei impozabile a contribuției individuale de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială cu suma de .X. lei și s-a procedat la recalcularea fondului datorat și stabilirea diferențelor de .X. lei față de sumele declarate de societate ca datorate și înregistrate în fișa sintetică de evidență pe plătitor gestionată de serviciul de specialitate din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, precum și a obligațiilor fiscale accesorii.

III. Având în vedere susținerile contestatarei și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Referitor la argumentul societății conform căruia nu au fost respectate prevederile art.104 alin.(2) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale, în sensul că durata maximă a unei inspecții fiscale în cazul marilor contribuabili nu poate fi mai mare de 6 luni și ca urmare se impune anularea actelor administrativ fiscale contestate și a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar de plată în sarcina sa, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.104 alin. (2) și (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Durata efectuării inspecției fiscale

"(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2)".

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 6 luni în cazul marilor contribuabili.

Organul de soluționare a contestației reține că termenul de desfășurare a inspecției fiscale prevăzut de art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală este un termen de recomandare, având în vedere că nu s-a prevăzut nicio sancțiune pentru nerespectarea lui. Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.1036/2008, Curtea de Apel .X. reține faptul că *„În ceea ce privește durata controlului fiscal aceasta apare justificată datorită multiplelor taxe, impozite, contribuții verificate[...]”*, dar oricum am privi această depășire a duratei în raport de termenul maxim de 6 luni prevăzut de legiuitor, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei și prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.

Incidente speței îi sunt și considerentele Curții de Apel .X. din Sentința civilă nr.1356/30.04.2014, pronunțată în Dosar nr.6657/2/2012, rămasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare

a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

De asemenea, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, așa cum se prevede la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Cât privește argumentul contestatarii potrivit căruia depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale atrage decăderea din dreptul de a continua inspecția fiscală, interpretare pe care, aceasta o dă reținerilor Curții de Apel din Sentința nr. 630/09.03.2015, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât această sancțiune a fost introdusă de legiuitor în noul Cod de procedură fiscală, care are aplicabilitate din 01.01.2016, deci ulterior efectuării inspecției fiscale.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectul procedural nerespectat la emiterea deciziei de impunere contestate, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și TVA, se rețin următoarele:

Începând cu data de 20.04.2012, conform celor menționate în Raportul de inspecție fiscală nr.F_.X./29.12.2015, .X. S.A. a fost supusă unei inspecții fiscale generale care a avut ca obiect și verificarea declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru:

- impozit pe profit în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010,
- taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2007 - 31.12.2011.

Inspeția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală și emiterea *Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015 și a Dispoziției de măsuri nr..X./07.01.2016.*

Potrivit art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale:

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...)

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

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

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

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale: (...)

Din cele anterior prezentate rezultă că dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanță fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală în sarcina contribuabilului.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, iar potrivit prevederilor art. 102 alin. (6) din actul normativ invocat mai sus, data începerii inspecției fiscale este data menționării în Registrul unic de control.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Organul de soluționare a contestației, reține că societatea invocă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale prin prisma faptului că a fost depășit termenul de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale, și că la data la care au expirat cele 6 luni, organele de inspecție fiscală nu trebuiau să mai emită decizie de impunere, fapt pentru care la acea dată dreptul organelor fiscale de a mai stabili obligații s-a prescris.

Or, așa cum am arătat, legiuitorul a prevăzut expres care sunt cazurile de întrerupere și suspendare a termenului de prescripție, depășirea termenului de efectuare a inspecției fiscale nefiind caz de suspendare/încetare a prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili impozitul pe profit și TVA.

În sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, potrivit art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

ART. 35

Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

"(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv".

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", din OMFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigete și la gazele naturale din producția internă":

"(1) Formularele prevăzute la art. 1 se depun, în format electronic, la organul fiscal competent.

(5) Contribuabilii mari depun declarațiile conform procedurii speciale, stabilită în baza Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată".

În concluzie, baza impozabilă s-a constituit în anul 2006, iar dreptul de creanță fiscală și obligația corelativă s-au născut la termenul de declarare, respectiv termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare - anul 2007, astfel, că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 "Declarație privind impozitul pe profit", respectiv 01.01.2008.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat în anul următor celui de realizare, prin Declarația 101 depusă la organul fiscal, iar la data de 20.04.2012 termenul de prescripție a fost suspendat ca urmare a începerii inspecției fiscale.

A interpreta declanșarea cursului prescripției extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv în funcție de momentul constituirii bazei de impunere la sfârșitul perioadei fiscale, fără luarea în considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar

însemna să nu se dea eficiență prevederilor art.35 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 inspecția fiscală s-a desfășurat înlăuntrul termenului de prescripție.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare, începând cu anul 2008:

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2007, obligația declarativă intervine la data de 25.02.2007, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA începe să curgă de la data de **01.01.2008**, termenul de prescripție de 5 ani a fost suspendat la data de 20.04.2012 prin începerea inspecției fiscale, astfel că inspecția fiscală s-a desfășurat înlăuntrul termenului de prescripție.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarei cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală la data de 20.04.2012, deci înlăuntrul termenului de prescripție, prevăzute de lege, iar suspendarea termenului de prescripție a încetat la data emiterii deciziei de impunere și nu la data expirării celor 6 luni înlăuntrul cărora trebuia să se efectueze inspecția fiscală.

3. Referitor la susținerea contestatarei cu privire la calculul accesoriilor pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale, respectiv că se datorează depășirii duratei legale a inspecției fiscale, respectiv peste 3 ani și culpa aparține în totalitate organului fiscal, în caz contrar existând posibilitatea ca suma accesoriilor ce ar fi rezultat să poată fi constituită garanție, calculând quantumul accesoriilor stabilite ca urmare a depășirii termenului de efectuare a inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Așa cum s-a precizat la cap. III lit. A. pct. 1 din prezenta decizie, depășirea termenului de 6 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale

generale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite înăuntrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și alin.(2) și art.120¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Cu privire la nelegalitatea refuzului de efectuare a inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe dividende, organul de soluționare a contestației, reține că acest impozit nu a fost avizat pentru inspecția fiscală, nefiind inclus în avizul de inspecție fiscală nr. F-.X./08.02.2012, și prin urmare termenul de prescripție pentru acest impozit nu a fost suspendat la data începerii inspecției. Neavizarea respectivului impozit nu este urmare unei erori a organului de inspecție fiscală ci este urmare a faptului că societatea avizată, în speță .X. S.A. a înregistrat doar pierdere fiscală în perioada supusă verificării respectiv de .X. lei în anul 2006, .X. lei în anul 2007, .X. lei în anul 2008 și .X. lei în anul 2010. Neavând profit, societatea verificată nu a distribuit nici dividende, astfel că nu a declarat pe perioada supusă verificării impozit pe dividende.

Într-adevăr, inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale conform art.96 alin.2 din Codul de procedură fiscală, însă doar cu respectarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, prevăzut de art.91 același act normativ.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au verificat impozitul pe dividende a fost că societatea nu a înregistrat profit și ca urmare nici nu a distribuit dividende, fapt pentru care acest impozit nu a fost inclus în avizul de inspecție fiscală. De altfel, avizul de inspecție fiscală, nefiind act administrativ fiscal nu este susceptibil a fi contestat.

De asemenea, se reține că, organele de inspecție fiscală stabilesc care sunt stările de fapt și rapoartele juridice relevante pentru impunere, selectează contribuabilii care urmează a fi verificați, iar aceștia din urmă nu au posibilitatea să conteste metoda de selectare.

Astfel, atâta vreme cât organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se impune verificarea impozitului pe dividende, organul de soluționare a contestației nu poate să stabilească dacă acest impozit trebuia inclus în avizul de inspecție fiscală.

Cât privește argumentul societății potrivit căruia nu datora impozitul pe dividende declarat și că organele de inspecție fiscală trebuiau să restituie/compenseze cu alte obligații datorate aceste sume, organul de soluționare a contestației reține că până la momentul începerii inspecției fiscale

– aprilie 2012, din momentul declarării impozitului – aprilie 2007, respectiv 5 ani, societatea a avut posibilitatea rectificării declarației, solicitării restituirii sumei achitate în plus sau a compensării acestei sume cu alte impozite și taxe de plată, în baza unei cereri formulate de societate.

Mai mult, chiar după începerea inspecției fiscale, până la împlinirea termenului de prescripție (aprilie – decembrie 2012), întrucât impozitul pe dividende nu a fost avizat, societatea a avut aceasta posibilitate. Atâta timp cât impozitul pe dividende nu a fost avizat pentru inspecție fiscală, în perioada 2007 - 2012, societatea ar fi putut corecta din proprie inițiativă pe perioada termenului de prescripție (aprilie 2007 – decembrie 2012), declarațiile fiscale în baza art.84, alin.(1) din Codul de procedură fiscală, fără a fi prin nimic restricționat în acest drept de art.84, alin.(6).

5. Referitor la susținerea societății potrivit căreia organele de inspecție fiscală au încălcat principiul bune-credințe, se reține că, potrivit prevederilor art.12 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

ART. 12

Buna-credință

"Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii".

Astfel, buna-credință se prezumă, iar reaua-credință trebuie demonstrată. Or, societatea nu a demonstrat că organele de inspecție fiscală ar fi acționat cu rea-credință pe perioada inspecției fiscale.

6. Cât privește necomunicarea în întregime a raportului de inspecție fiscală la data discuției finale, din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilul a fost în permanență informat de organele de inspecție fiscală asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală, așa cum prevede art.107 alin.1 din Codul de procedură fiscală, având în vedere discuțiile săptămânale cu reprezentanții societății (DI. .X., Dna. .X., Dna. .X.). Faptul că societatea de asigurări a fost în permanență informată cu privire la constatările inspecției fiscale o demontrează și multitudinea de adrese emise de societatea verificată în atenția organului fiscal, începând cu aprilie 2015, moment în care organele de inspecție fiscală au prezentat societății în scris primele constatări cu adresa .X./14.04.2015. Organele de inspecție fiscală au participat la toate discuțiile solicitate de .X. S.A. cu reprezentanți ai societăților de consultanță și avocatură (.X., .X.), discutând toate constatările cu aceștia, respectând art.107 alin.1 și art.106, alin.3 din Codul de Procedură Fiscală, conducerea organelor de inspecție fiscală au dat curs tuturor întâlnirilor propuse de conducerea .X. S.A.

În ceea ce privește mențiunea efectuată de societate cum că echipa de inspecție fiscală a afectat grav activitatea departamentului financiar și a

celorlalte departamente în contra dispozițiilor art.105 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, societatea nu prezintă nicio dovadă (atât în contestație cât și în punctul de vedere prezentat la raport) din care să rezulte faptul că într-adevăr a fost afectată activitatea societății, rezumându-se la simple afirmații. Prin urmare, nu poate fi vorba de „prejudicii considerabile” aduse societății așa cum în mod eronat și nejustificat susține contestatara.

În legătură cu faptul că organul fiscal a nesocotit la data discuției finale prevederile art.107, alin.2 din Codul de procedură fiscală *“organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art.9, alin.1, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunța la acest drept și notifica acest fapt organelor de inspecție fiscală”*, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție de fiscală au prezentat contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale acolo unde bazele de impozitare au suferit modificări, atât direct persoanelor desemnate să reprezinte societatea pe perioada inspecției fiscale, cât și prin email. Forma prezentării nu a respectat modelul de raport de inspecție fiscală astfel cum acesta este menționat în Ordinul nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, în sensul că proiectul de raport prezentat nu cuprindea capitolele prim și secund, respectiv "Date despre inspecția fiscală" și "Date despre contribuabil", în condițiile în care acestea cuprind date din Avizul de Inspecție Fiscală înregistrat la societate sub nr..X./23.02.2012 și date generale despre contribuabil, însă toate constatările și consecințele lor fiscale erau bine cunoscute societății.

7. Referitor la solicitarea susținerii orale a contestației, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Instrucțiunile de aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, în data de 17.05.2016 s-a emis Minuta încheiată cu ocazia susținerii orale a contestației .X. S.A., aflată la dosarul cauzei.

B.1. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./28.01.2016, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care prin decizia contestată au fost stabilite accesorii de plată în cuantum de până la .X. milioane de lei.

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis **Decizia de impunere nr. F_.X./29.12.2015** prin care au

calculat și accesorii aferente debitelor principale stabilite până la data de 30.11.2015.

Din contestația formulată de .X. S.A., reiese că organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au emis și Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./28.01.2016, prin care au calculat accesorii în sumă de .X. lei, din care suma de .X. lei este aferentă debitelor principale stabilite prin Decizia de impunere nr. F_.X./29.12.2015, pentru perioada cuprinsă între data 30.11.2015 - 26.01.2016.

Prin contestație, societatea solicită anularea **Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./28.01.2016.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art.269 alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, art.272 alin.3 lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la data depunerii contestației, stipulează:

(3) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este competentă să soluționeze contestațiile formulate de marii contribuabili ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei, cu excepția celor emise în conformitate cu legislația în materie vamală pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că pentru contestațiile formulate de marii contribuabili care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei, competența aparține structurii specializate din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât obligațiile de plată accesorii stabilite în sarcina .X. S.A. prin **Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./28.01.2016 sunt în cuantum de până în 5 milioane lei**, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a actului administrativ în cauză, aceasta intrând în competența structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

Astfel, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi remisă organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat în vederea transmiterii spre competență soluționare, organului de soluționare competent.

2. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției

nr..X./07.01.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală se referă la mărirea pierderii fiscale și nu la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./07.01.2016 comunicată contribuabilului, s-au dispus societății .X. S.A., următoarele măsuri :

"Anul 2006: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2006 a fost mărită cu .X. lei urmare inspecției fiscale, de la .X. lei la .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2006 devine .X. lei;

Anul 2007: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2007 a fost mărită cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2007 devine .X. lei;

Anul 2008: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2008 a fost micșorată cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2008 devine .X. lei;

Anul 2009: Pierderea fiscală aferentă exercițiului fiscal 2009 a fost mărită cu .X. lei devenind .X. lei; pierderea cumulată de reportat la data de 31.12.2009 devine .X. lei;

Anul 2010 - perioada 01.01 - 30.09: Urmare a măririi pierderii înregistrate de societate la data de 31.12.2009, pierderea cumulată la 30.09.2010 va fi în sumă de .X. lei;

Anul 2010 - perioada 01.10 - 31.12: Urmare a măririi pierderii înregistrate de societate la data de 31.12.2009, pierderea cumulată la 30.12.2010 va fi în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 272 alin. (1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 272*)

Organul competent

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor".

Potrivit Dispoziției de măsuri nr. .X./07.01.2016, reiese că organele fiscale au dispus mărirea pierderii fiscale și nu diminuarea acesteia, fapt pentru

care potrivit prevederilor legale invocate, competența soluționării acestui capăt de cerere din contestație nu aparține structurilor specializate de soluționare a contestațiilor.

Se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./07.01.2016 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili nu s-a stabilit în sarcina .X. S.A. diminuarea pierderii fiscale, ci mărirea pierderii fiscale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile **art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, care stipulează:

"(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente".

Totodată, **pct.5.3 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare**, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, prevede că:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art.272 alin.(6) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente."

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate, în vederea soluționării contestației.

C. Fond

În ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei – impozit pe profit;**
- **.X. lei – dobânzi/majorări de întârziere;**
- **.X. lei – penalități de întârziere;**

- .X. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere;
- .X. lei - contribuția individuală de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere;
- .X. lei - penalități de întârziere.

1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, organul de soluționare a contestației reține că prin actul administrativ fiscal contestat, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii obligație fiscală reprezentând TVA după cum urmează:

- .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de tip RCA – clasa 10;-
- .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate – clasa 18
- .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii de consultanță actuarială și de bankassurance de la .X. SA, Atena, Grecia;
- .X. lei aferentă achizițiilor din comunitate de servicii consultanță de la .X. Franța.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru serviciile achiziționate de la .X. societatea a calculat în plus TVA în sumă de .X. lei, sumă de care au ținut cont la stabilirea obligației de plată prin decizia de impunere.

a. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca .X. S.A., în perioada 2007-2009, avea obligatia sa colecteze taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de instrumentare daune Carte Verde, instrumentare daune – polite de asigurare medicala pentru calatorii in strainatate și servicii de consultanță actuarială și de bankassurance, facturate de parteneri externi in conditiile in care locul prestarii serviciilor este in Romania si, mai mult, o parte din aceste servicii nu se incadreaza in scutirile de taxa prevazute de legea fiscala.

În fapt, .X. S.A. a încheiat polițe de tip RCA – clasa 10 de asigurare ce cuprind suplimentul de Carte Verde, respectiv extinderea răspunderii civile în materie de circulație rutieră în străinătate. Pentru daunele produse în afara României, soluționarea cererilor de daună este realizată în cadrul Sistemului Internațional Carte Verde de către Birourile Naționale a Asigurătorilor de Autovehicule sau de corespondenți ai acestora. În perioada ianuarie 2007 – decembrie 2009, .X. S.A. a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu daunele aferente polițelor RCA – Carte Verde.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale întocmite de Birourile Naționale a Asigurătorilor de Autovehicule și de corespondenții acestora conțin atât sumele plătite cu titlu de despăgubire părților prejudiciate, cheltuieli externe (sume plătite pentru serviciile din exterior inerente gestionării și soluționării fiecărei cereri de despăgubire, cheltuielile necesare în cadrul procedurii judiciare), cât și un “onorariu de gestiune” perceput pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire generate de accidente în care au fost implicate vehicule asigurate de .X. S.A. și care s-au produs pe teritoriul țării în care este stabilit biroul sau corespondentul respectiv.

Organele de inspecție fiscală au analizat natura serviciilor prestate de acești parteneri externi pentru a stabili dacă sunt sau nu impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Din regulamentul general de Carte verde, din contractele încheiate cu corespondenții și din informațiile publice postate de societățile de asigurări pe site-urile lor, a rezultat că onorariul de gestiune este perceput pentru efectuarea de către prestator a următoarelor servicii:

1. Deschiderea unui dosar de daună urmare avizării cu privire la dauna efectuată de terțul pagubit dintr-un accident auto și a depunerii unei cereri de despăgubire;
2. Preluarea de la terțul pagubit a documentului în care se consemnează circumstanțele producerii accidentului, date despre autovehiculele implicate, date despre asigurări și despre șoferi. Acest document poate fi un Proces-verbal încheiat de organele de poliție sau o Constatare Amiabilă de accident încheiată de cei doi șoferi implicați;
3. Preluarea de la terțul pagubit a copiei după documentul de asigurare Carte Verde al autovehiculului din străinătate din vina căruia s-a produs accidentul;
4. Informarea societății de asigurări cu privire la producerea daunei;
5. Solicitarea și primirea de la .X. S.A. a confirmării/infirmării privind valabilitatea asigurării RCA;
6. Evaluare daună și întocmirea unei note de constatare;
7. Stabilirea cuantumului despăgubirii utilizând un program informatic actualizat;
8. Negocierea cu partea vătămată privind cuantumul daunei având în vedere protejarea interesului societății de asigurări pe care o reprezintă;
9. Accept de plată și efectuarea plății;

10. Facturarea către societatea de asigurări a cheltuielilor avansate pentru lichidarea daunei și a onorariului pentru activitatea desfășurată;

11. Recuperarea cheltuielilor și încasarea onorariului de la societatea de asigurări.

Ca urmare, a rezultat că operațiunile efectuate de prestator nu sunt evidențiate distinct, cantitativ și valoric, în facturile primite de la furnizorii externi, serviciul prestat fiind înscris în factura generic "handling fee".

Astfel, organele de inspectie fiscala, in urma analizarii naturii operatiunilor desfasurate, au constatat ca pentru sumele platite cu titlu de despagubire si pentru serviciile din exterior, subcontractate, are loc o decontare intre parti, ceea ce reprezinta o operatiune in afara sferei de aplicare a TVA iar sumele achitate cu titlu de onorariu de gestiune, care se factureaza ca un comision, reprezinta o prestare de servicii in sfera taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca intrucat corespondentii/birourile nationale nu incheie contracte de asigurare in nume propriu si nici nu suporta niciun risc legat de producerea evenimentului asigurat, acestea nu pot face subiectul scutirii avand in vedere si prevederile Legii nr. 32/2003 privind activitatea de asigurare si supravegherea asigurarilor, care stipuleaza faptul ca administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum si regularizarea daunelor nu pot fi considerate activitati de intermediere in asigurari.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au concluzionat faptul ca nefiind operatiuni de asigurare si reasigurare, si nici prestari de servicii in legatura cu operatiunile de asigurare si/sau de asigurare efectuate de persoanele care intermediaza astfel de operatiuni, rezulta ca serviciile prestate de corespondentii/birourile pentru gestionarea si solutionarea cererilor de despagubire sunt servicii impozabile, pentru care locul prestarii este in Romania potrivit prevederilor art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pentru care, in conformitate cu prevederile art. 150 din actul normativ invocat mai sus, persoana obligata la plata taxei aferenta acestor servicii este .X. S.A.

Astfel, organele de inspectie fiscală au procedat la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de instrumentare dosare de daune Carte Verde facturate de partenerii externi, utilizând cursul BNR din data emiterii facturilor fiscale și au stabilit TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscală au procedat pentru .X. la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de instrumentare dosare de daune Carte Verde facturate de partenerii externi, utilizând cursul BNR din data emiterii facturilor fiscale și au stabilit TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Totodată, s-a constatat că în derularea activității de asigurări pe teritoriul României, societatea a încheiat asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate – clasa de asigurări 18. În vederea oferirii unor beneficii suplimentare asiguraților, .X. S.A. a încheiat contract cu .X. privind gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire în străinătate pentru evenimentele produse.

Organele de inspecție fiscală au analizat natura serviciilor prestate de acest partener extern pentru a stabili dacă sunt sau nu impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și au reținut că serviciile prestate de partea maghiară constau în principal în punerea la dispoziția .X. S.A. a unui număr telefonic de urgență 24 ore pe zi, 7 zile din 7, pentru a furniza instrucțiuni persoanelor asigurate, rezolvarea cererilor de despăgubire și furnizarea de plăți pentru aceste cereri; informarea .X. S.A. imediat cu privire la toate evenimentele asigurate care au avut loc, circumstanțele care au stat la baza acestora, diagnosticul și prețul pentru tratamentul medical și alte cheltuieli cu condiția ca valabilitatea poliței să fie confirmată de compania de asigurări, furnizarea de asistență organizațională, tehnică și legală pentru persoana asigurată, precum și la cererea .X. S.A. intentarea de cereri în instanță contra unor terțe persoane.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii nu se încadrează în categoria serviciilor scutite fără drept de deducere a TVA prevăzute la art.141 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât .X. nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă nici un risc legat de producerea evenimentului asigurat.

De asemenea, s-a constatat că potrivit prevederilor art.2 pct.62 din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, serviciile ce fac obiectul verificării reprezintă servicii impozabile.

Cât privește locul prestării serviciilor organele de inspecție fiscală au încadrat serviciile prestate de .X. pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire pentru polițele de asigurări voluntare aferente cheltuielilor medicale pentru persoanele care călătoresc în străinătate, la art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în categoria “alte servicii similare” astfel că locul prestării acestor servicii este în România “locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit”.

Astfel, pentru perioada noiembrie 2007 – decembrie 2009 .X. a emis un număr de 9 facturi reprezentând contravaloare servicii administrare daune “handling fee” în sumă totală de .X. euro. Având în vedere faptul că facturile sunt emise în valută, cursul de schimb utilizat pentru determinarea în lei a bazei impozabile a taxei este cursul din data exigibilității conform prevederilor legale (art. 1391 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 22. alin. (6) și alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal). Exigibilitatea taxei în cazul unei achiziții de servicii intervine la data prestării acestora conform art. 134, alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 134¹ alin. (1) și art.134², alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform art. 133 alin. (2) lit. g) pct. 5, art. 141 alin. (2) lit. b), art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 351 (3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. 44/2004, aceste servicii sunt taxabile din punct de vedere al TVA, impozabile în România și beneficiarul este obligat la plata taxei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că societatea a calculat și declarat TVA doar pentru două din cele nouă facturi și anume pentru facturile nr..X./06.11.2009 în sumă de .X. euro și nr. .X./26.11.2009 în sumă de .X. euro, iar pentru diferența de 7 facturi emise de către .X., organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei, pentru achizițiile de servicii de instrumentare dosare de daună de la .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că .X. SA nu a calculat TVA aferentă facturilor pentru achizițiile de servicii de instrumentare dosare de daună de la .X., stabilind astfel TVA de plată suplimentară în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că potrivit contractului încheiat de .X. S.A. cu .X. SA Grecia, doi angajați ai .X. SA (liderul de proiect și asistentul acestuia) s-au deplasat în România la sediul .X. la începerea proiectului (2 zile) în scopul colectării informațiilor necesare, munca de procesare fiind ulterior derulată în Grecia. La finalul proiectului liderul de proiect Mr. .X., s-a deplasat în România în scopul prezentării rezultatelor și pentru a oferi consultanță. Costul total al proiectului a fost de .X. euro, .X. SA emițând în data de 31.12.2007 factura nr. .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste servicii reprezintă servicii de consultanță, pentru care locul prestării este în România conform art. 133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că .X. S.A. este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în baza art. 150 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul bazei impozabile aferente serviciilor de consultanță facturate de .X. SA, Atena, Grecia, utilizând cursul BNR din data emiterii facturii fiscale având în vedere că exigibilitatea TVA în cazul unei achiziții de servicii intervine la data prestării acestora, conform art.134 alin.(1-3), art.134¹ alin.(1) și art. 134² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările

ulterioare, stabilind TVA de plată în sumă totală de .X. lei, aferentă unei baze impozabile în sumă de .X. lei.

În drept, art. 141 alin. 2 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009, precizează:

“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

b) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni;”

Având în vedere prevederile mai sus menționate, se reține că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni.

Totodată, potrivit pct. 35¹ alin. 1 și alin. 2 de explicitare a art. 141 alin. 2 lit. b din Codul fiscal, din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2009:

“35¹. (1) În sfera operațiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se cuprind operațiuni precum serviciile de marketing și serviciile administrative, cum ar fi primirea cererilor de asigurare, organizarea și managementul sistemului informatic, furnizarea de informații și întocmirea rapoartelor pentru părțile asigurate, nefiind specifice serviciilor de asigurare. În acest sens a fost dată și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-472/03 Arthur Andersen.

(2) O caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și beneficiarul serviciilor. În cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor, scutirea depinde de entitatea care încheie contractul cu clienții și care suportă riscul. Scutirea nu se acordă pentru societățile către care se externalizează serviciile, dacă acestea nu suportă riscul și nu încheie contracte de asigurare în nume propriu. În acest sens a fost dată și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-240/99 Skandia.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și constatările organelor de inspecție fiscală astfel cum au fost detaliate la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține faptul că .X. S.A. a subscris polite de tip RCA – clasa 10 de asigurare ce cuprind și Asigurarea Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României, în țările care sunt parte din Sistemul Carte Verde, iar în cazul producerii riscurilor asigurate, .X. S.A., în calitate de asigurator, a acordat despăgubiri în baza politelor Carte Verde.

Totodata, se retine ca pentru daunele produse in afara Romaniei, solutionarea cererilor de dauna este realizata in cadrul Sistemului International Carte Verde de catre Birourile Nationale a Asiguratorilor de Autovehicule sau de catre corespondenti/reprezentanti ai acestora.

Astfel, in cazul materializarii riscului asigurat urmare producerii unui accident in afara Romaniei din vina unui asigurat ce detine polita de asigurare Carte Verde la .X. S.A., serviciile prestate de reprezentanti/corespondenti/birouri pentru gestionarea si solutionarea cererilor de despagubire constau, in principal, in:

- deschiderea unui dosar de daună urmare avizării cu privire la dauna efectuată de terțul pagubit dintr-un accident auto și a depunerii unei cereri de despăgubire;

- preluarea de la terțul păgubit a documentului în care se consemnează circumstanțele producerii accidentului, date despre autovehiculele implicate, date despre asigurări și despre șoferi. Acest document poate fi un Proces-verbal încheiat de organele de poliție sau o Constatare Amiabilă de accident încheiată de cei doi șoferi implicați;

- preluarea de la terțul păgubit a copiei după documentul de asigurare Carte Verde al autovehiculului din străinătate din vina căruia s-a produs accidentul;

- informarea societății de asigurări cu privire la producerea daunei;

- solicitarea și primirea de la .X. S.A. a confirmării/infirării privind valabilitatea asigurării RCA;

- constatarea daunei;

- estimarea cuantumului despăgubirii utilizând un program informatic actualizat sau verificarea devizului;

- protejarea interesului societății de asigurări pe care o reprezintă când negociază cu partea vătămată;

- acceptul de plată și efectuarea plății;

- facturarea către societatea de asigurări a cheltuielilor avansate pentru lichidarea daunei și a onorariului pentru activitatea desfășurată;

- recuperarea cheltuielilor și încasarea onorariului de la societatea de asigurări.

Organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca actiunile intreprinse de reprezentant/corespondenti/birouri in cazul deschiderii unei cereri de despagubire in sistemul Carte Verde sunt stabilite si reglementate prin Regulamentul General al Sistemului Carte Verde, cu exceptia cazurilor in care sunt incheiate conventii bilaterale.

In ceea ce priveste politele de asigurare medicala pentru calatorii in strainatate – clasa 2 de asigurare subscrise de .X. S.A., organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca in cazul materializarii riscului asigurat pentru acest tip de polita, societatea a incheiat un contract cu .X., pentru asigurarea serviciilor necesare (servicii administrative, tehnice si legale) instrumentarii

daunelor produse in strainatate astfel cum au fost detaliate la situatia de fapt, in schimbul acestor servicii, .X. S.A., fiind obligata la plata unor sume.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca societatea a considerat cele doua tipuri de operatiuni mai sus detaliate ca fiind operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, cuprinse in sfera operatiunilor de asigurare.

Insa, se retine faptul ca pentru ambele tipuri de operatiuni, corespondentii/birourile nationale nu incheie contracte de asigurare in nume propriu si nici nu suporta vreun risc legat de producerea evenimentului asigurat.

Or, o caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și beneficiarul serviciilor, scutirea de taxă pentru serviciile de asigurare și/sau de reasigurare aplicându-se de către societatea care suportă riscul și care încheie contractul cu clienții, inclusiv în cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor/reasigurărilor.

Organul de solutionare a contestatiei retine faptul ca din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in materie, rezulta de asemenea, ca elementele esentiale ale unei operatiuni de asigurare sunt, in general, reprezentate de faptul ca asiguratorul se angajeaza, in schimbul unei plati anticipate a primei de asigurare, sa ii furnizeze asiguratului, in eventualitatea materializarii riscului acoperit, serviciul agreat la momentul incheierii contractului (a se vedea argumentatia Curtii pentru formularea deciziei in cazul C-240/99 – Skandia). In aceeași cauza, Curtea a stabilit faptul ca, in cazul in care o societate de asigurari conduce activitatea unei alte societati de asigurari in schimbul unei remuneratii, dar fara sa isi asume raspunderile aferente, iar cea de-a doua incheie contracte de asigurare in nume propriu, activitatea desfasurata de prima societate nu reprezinta operatiune de asigurare, ci un serviciu cu plata taxabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Tot din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in materie, reiese faptul ca activitatile de administrare, efectuate cu plata, de alte persoane impozabile in beneficiul societatilor de asigurare, nu reprezinta servicii legate de operatiunile de asigurare desfasurate de persoanele impozabile care intermediaza astfel de operatiuni, in speta brokeri sau agenti de asigurare (a se vedea argumentatia Curtii pentru formularea deciziei in cazul C-472/03 Arthur Andersen).

Prin urmare, avand in vedere prevederile art. 141 alin. 2 din Codul fiscal coroborate cu pct. 35¹ din Normele metodologice, aspectele ce deriva din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene in materie, respectiv hotararile pronuntate in cauzele C-472/03 Arthur Andersen, C-240/99 Skandia, C-8/01 Taksatorringen, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca serviciile de instrumentare a dosarelor de dauna (intocmirea acestora si intreprinderea

tuturor demersurilor necesare pentru solutionarea cererilor de despagubiri), nu intra sub incidenta scutirii de taxa pe valoarea adaugata prevazuta la art. 141 alin. 2 lit. b din Codul fiscal.

Avand in vedere faptul ca aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa, rezulta ca sunt operatiuni impozabile. Astfel, in ceea ce priveste locul prestarii serviciilor, in speta se retin prevederile art. 133 alin. 2 lit. g pct. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare până la 31.12.2009, care stipuleaza:

“ Locul prestării de servicii

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:[...]

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;[...]”, coroborate cu prevederile art. 126 alin. 1 din același act normativ, care precizeaza:

“ Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Incepand cu data de 01.01.2010, prevederile art. 133 alin. 2 din actul normativ invocat mai sus, stipuleaza:

“Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. [...]”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pentru serviciile de instrumentare a dosarelor de dauna, locul prestarii serviciilor este in statul membru in care este stabilit beneficiarul, respectiv in Romania.

Se retine ca in sensul celor de mai sus este si opinia constanta a Ministerului Finantelor Publice, prin Directia generala de legislatie Cod Fiscal si reglementari vamale, exprimata in spete similare, prin adresele nr. .X./29.08.2016, nr..X./2010 si nr. .X./2010.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că serviciile de instrumentare daune Carte Verde și instrumentare daune – polite de asigurare medicală pentru călătorii în străinătate nu intra sub incidența scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art. 141 alin. 2 lit. b din Codul fiscal, fiind operațiuni impozabile pentru că locul prestării este în România, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina .X. S.A. colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, având în vedere că exigibilitatea taxei intervine la data prestării serviciilor conform art. 134, art. 134¹ și art. 134² din Codul fiscal.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au interpretat în mod eronat comentariile redactate în Ghidul 741 al Guvernului Marii Britanii întrucât printre exemplele enumerate ca reprezentând servicii similare consultantilor/avocatilor/inginerilor nu sunt menționate serviciile de gestionare și soluționare a cererilor de despăgubire, ci serviciile prestate de lichidatorii de daune și evaluatorii de dauna privind evaluarea unei daune, serviciile fiind prestate de societăți de asigurare sau alte tipuri de societăți aprobate de Birourile Naționale ale Asiguratorilor și nu reprezintă servicii de evaluare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum rezultă din jurisprudența Curții Europene de Justiție, invocată de altfel și de societate prin contestație, sintagma “alte servicii similare” nu se referă la elemente comune activităților menționate de art. 9 paragraf 2, lit. e din directivă, ci la prestații similare în raport cu activitățile menționate. Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată în baza Ghidului 741 al Guvernului Marii Britanii, ci în baza prevederilor legale stipulate în Codul fiscal.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia trebuie avut în vedere rolul de intermediar al acestora în relația dintre detinatorul de polita de asigurare și .X. S.A. în calitate de asigurator, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că partenerii externi nu au nicio legătură cu detinatorii de polite, în sarcina angajaților .X. S.A. fiind obligația de a contacta proprii asigurați pentru a le solicita o declarație cu privire la circumstanțele în care s-a produs accidentul și pentru a o comunica ulterior societății corespondente/reprezentanților de despăgubiri.

În același sens, în ceea ce privește serviciile de consultanță efectuate în baza contractului încheiat de .X. S.A. cu .X. SA Grecia potrivit căruia, doi angajați ai .X. SA (liderul de proiect și asistentul acestuia) s-au deplasat în România la sediul .X. la începerea proiectului (2 zile) în scopul colectării informațiilor necesare, munca de procesare fiind ulterior derulată în Grecia, iar la finalul proiectului liderul de proiect Mr. .X., s-a deplasat în România în scopul prezentării rezultatelor și pentru a oferi consultanță, se reține că pentru serviciile de consultanță, locul prestării este considerat a fi locul unde clientul

căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, respectiv în România, și nu în același stat cu prestatorul, iar persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată este clientul căruia îi sunt prestate serviciile și este stabilită în România.

În cazul serviciilor de consultanță prestate de .X. SA, Atena, Grecia, în România prin persoane care s-au deplasat la sediul .X. din România și care au acordat consultanță actuarială și de bankassurance, au activat având calitatea de lider de proiect.

Rezultă că, serviciile de consultanță prestate de persoanele care s-au deplasat în România intră în sfera de aplicare a TVA pentru care locul prestării este în România.

Ca urmare, exigibilitatea plății TVA se aplică de la data prestării serviciilor conform prevederilor art.134 alin.(1-3) și art.134¹ alin.(1) și art. 134² alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol"

și art. 134² alin.(1) din același act normativ care prevede că:

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

"(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

Argumentul contestatoarei, potrivit căruia serviciile prestate de .X. SA reprezintă servicii complexe ce au mai multe componente strâns legate între ele, motiv pentru care din punct de vedere al TVA acesta s-ar încadra la prevederile art.133 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră locul prestării de servicii este considerat locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate nu se poate ține soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că .X. SA a desfășurat prin angajații săi o activitate economică și anume prestare de servicii de consultanță în România

pentru care .X. S.A. a achitat contravaloarea acesteia fiind beneficiară acestor servicii de unde rezultă că serviciile prestate de societate din Grecia intră în sfera TVA încadrându-se în derogarea prevăzută la art. 133 alin (2) lit.g) pct.5 din Codul fiscal mai sus invocate.

Prin urmare pentru serviciile prestate de societate din Grecia în România se datorează TVA în România de către societatea contestatoare care este persoană impozabilă, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că .X. S.A. datorează TVA.

De asemenea, referitor la invocarea de către societate a principiului neutralității, cu referire la cazul C-255/02 Halifax&Others aceasta nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a arătat în prezenta decizie operațiunile efectuate de contestatară nu sunt scutite de TVA ci sunt impozabile în România, societatea având astfel obligația colectării TVA, însă întrucât activitatea desfășurată se încadrează în categoria operațiunilor scutite fără drept de deducere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală pentru serviciile de instrumentare daune Carte Verde și instrumentare daune – polite de asigurare medicala pentru calatorii in strainatate, precum și pentru serviciile de consultanță au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de Direcția generala de administrare a marilor contribuabili **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

b. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii consultanță de la .X. Franța, cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscala prin Direcția Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea nu înțelege sa aducă argumente și sa invoce temeuri de drept în sustinerea propriei cauze.

În fapt, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a declarat TVA în sumă de .X. lei aferentă

achizițiilor intracomunitare de servicii consultanță de la .X. Franța pentru care locul prestării este în România, fapt pentru care au stabilit suplimentar de plată această sumă.

Prin contestația formulată, .X. S.A. contestă cuantumul total al TVA stabilită suplimentar, pentru TVA în sumă de .X. lei nu aduce argumente și nu invocă temeieri de drept în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.1 lit.c) și lit.d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

- “ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :
- c) motivele de fapt și de drept ,
 - d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct.2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

„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 ”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Se reține că .X. S.A.deși contestă întregul quantum al impozitului pe profit stabilit prin actul administrativ atacat, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeieri de drept pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii consultanță de la .X. Franța.

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de .X. S.A. împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

c. În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este

investită să se pronunțe dacă societatea datorează accesorii în cuantumul stabilit în condițiile în care, conform principiului de drept accesoriul urmează soarta principalului, iar prin contestație nu sunt aduse argumente privind modul de calcul al acestora, respectiv cota aplicabilă și perioada pentru care au fost calculate.

În fapt, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei aferente declarării cu întârziere a TVA aferentă facturilor nr. .X./30.11.2007, nr. .X./21.12.2007, nr. .X./20.01.2008 și nr. .X./28.04.2008, precum și accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere.

În drept, potrivit prevederilor art.119, art.120 și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință:

„ART.119

1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART.120

„(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

ART. 120¹*)

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru plata cu întârziere a debitelor principale contribuabilii datorează accesorii până la data plății inclusiv.

Raportat la constatările organelor de inspecție fiscală, precum și la faptul că așa cum s-a reținu la pct. 1 lit. a) din prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei, iar potrivit pct. 1 lit. b) s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei, iar în ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente declarării cu întârziere a TVA, contestatara nu aduce argumente în susținerea propriei cauze, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează soarta principalului, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru accesoriile în sumă de .X. lei aferente TVA în sumă de .X. lei

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.A. datorează acest impozit, în condițiile în care contestatara a absorbit 3 societăți care nu îndeplineau condiția de microîntreprindere potrivit legii, contestatara preluând toate drepturile și obligațiile societăților absorbite.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la începutul anului 2006, conform bilanțelor de verificare, societățile .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL dețineau în contul 503 "Acțiuni" un număr de 12.715.000 acțiuni SIF Banat Crișana evaluate la .X. lei. Aceste acțiuni au fost fie achiziționate pe bursă în luna mai anul 2005, fie preluate prin absorbția altor societăți în luna septembrie 2005.

În decembrie 2006 din totalul de 12.715.000 acțiuni, un număr de 2.154.151 acțiuni au fost înstrăinate la valoarea de .X. lei, valoare mai mare decât valoarea contabilă a acțiunilor de 2.215.487, obținându-se un profit de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste acțiuni au fost în mod eronat înregistrate ca investiții pe termen scurt, iar venitul obținut din vânzarea lor, trecut în contul 7642 "*Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt*", investiția în aceste titluri de valoare fiind efectuată în luna mai și luna septembrie 2005, cu peste un an înainte de înstrăinarea lor (decembrie 2006, februarie și martie 2007), astfel că nu poate fi vorba de investiții speculative pe termen scurt.

La data de 31.12.2006 se procedează la o reevaluare a acțiunilor aflate în sold, înregistrându-se o creștere a valorii celor 10.560.849 acțiuni rămase (12.715.000 – 2.154.151) cu .X. lei, de la .X. lei la .X. lei. Înregistrarea contabilă efectuată de societăți este 5081.1 "Alte titluri de plasament" analitic Sif Banat Crișana = 763 "Venituri din creanțe immobilizate".

Fiind luate în evidență ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, societățile au declarat pentru anul 2006 un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de .X. lei, societățile impozitând cu 3% doar veniturile din dividende încasate pentru acțiunile SIF1 deținute (rulajul contului 762), câștigurile din investiții financiare urmare vânzării acțiunilor (rulajul contului 7642) și veniturile din dobânzi (rulajul contului 766).

Organele de inspecție fiscală au constatat că toate cele trei societăți au declarat că venitul înregistrat urmare operațiunii de reevaluare a acțiunilor existente în stoc la 31.12.2006 este considerat un venit nerealizat și pe cale de consecință nu a fost impozitat. Cumulat pentru cele trei societăți acest venit este în sumă de .X. lei.

Din analiza acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au avut în vedere faptul că:

- cele 3 societăți absorbite nu îndeplineau condiția legală pentru a fi microîntreprindere și anume de a nu avea capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoana juridică cu peste 250 de angajați, condiție

specificată la art.104, alin.4, lit.d din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la pct.4. în Normele metodologice date în aplicarea art.103, lit.d din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. 44/2004. Capitalul social al celor 3 societăți era deținut în proporție de 95% de .X. SA cu peste 1.200 angajați (în ianuarie 2006 avea un număr de 1.300 angajați, iar în decembrie 2007 avea un număr de 1.480 angajați). Această condiție fiind de fapt respectarea criteriului independenței, una din condițiile ce trebuie obligatoriu îndeplinită de o societate comercială pentru a fi întreprindere mică și mijlocie și este specificată la art.3, alin.1, lit.c și alin.2 din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii.

- în anul 2006, toate cele trei societăți au realizat venituri de peste .X. euro (curs euro/leu la 31.12.2006 fiind de .X. lei pentru un euro), după cum urmează .X. – .X. euro (.X. lei), .X. – .X. euro (.X. lei), .X. – .X. euro (.X. lei), astfel că acestea nu au mai îndeplinit condiția specificată la art.103, lit.c din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele trei societăți absorbite .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL în calitate de persoane juridice române, societăți cu răspundere limitată, erau obligate la plata impozitului pe profit, conform titlului II din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societățile analizate neîncadrându-se în scutirea menționată la art.15, alin.1, lit.c) din același act normativ, întrucât cele trei societăți .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL nu plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor cu respectarea prevederilor cuprinse în titlul IV. Aceste trei societăți, având capitalul social deținut în proporție 95% de .X. SA, persoană juridică cu peste 250 de angajați, nu puteau opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderii conform art.104, alin.5, lit.d din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, toate cele 3 societăți au raportat la data de 31 decembrie 2006 venituri ce au depășit echivalentul în lei a .X. euro (venituri aferente anului 2006) astfel cum rezultă din balanțele de verificare la 31.12.2006 prezentate organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, cele trei societăți nu au îndeplinit la 31.12.2006 nici condiția de microîntreprindere specificată la art.103, lit.c din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că începând cu 01.01.2007 nu mai aveau posibilitatea legală pentru aplicarea acestui sistem de impunere conform art.104, alin.4 din același act normativ.

Având în vedere Hotărârea adunării generale a acționarilor nr.1/15.06.2007, prin care acționarii .X. au hotărât printre altele: «preluarea de către societatea absorbantă cu titlu universal a tuturor drepturilor și obligațiilor societăților absorbite» coroborat cu art.25 alin.(2), lit.b) și art. 29 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în sarcina .X. S.A. aferent anului 2006 în sumă de .X. lei, urmare preluării de către aceasta în calitate de societate absorbantă a tuturor obligațiilor societăților absorbite.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(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”.

iar pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“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”.

Față de prevederile de mai sus se reține că 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.

În speță sunt aplicabile și prevederile art 20 lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 20

Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil:

b) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare”.

De asemenea, art.21 alin.1 din același act normativ stipulează că:

“(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”,

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele

cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri, în vreme ce diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii titlurilor de participare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, așa cum s-a reținut la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține că .X. S.A. a preluat prin fuziune societățile .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL cu data de 02.07.2007, societăți pentru care în cursul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit și stabilit un impozit pe profit suplimentar, aceste sume fiind stabilite în sarcina contestatarei.

Se reține că majorarea bazei impozabile privind impozitul pe profit provine din înregistrarea eronată ca investiții pe termen scurt de către societățile absorbite a acțiunilor SIF Banat Crișana, achiziționate pe bursă și apoi vândute, iar venitul obținut din vânzarea lor, trecut în contul 7642 *“Câștiguri din investiții financiare pe termen scurt”*, investiția în aceste titluri de valoare fiind efectuată în luna mai și luna septembrie 2005, cu peste un an înainte de înstrăinarea lor (decembrie 2006, februarie și martie 2007), astfel că nu poate fi vorba de investiții speculative pe termen scurt.

La data de 31.12.2006 se procedează la o reevaluare a acțiunilor aflate în sold, înregistrându-se o creștere a valorii celor 10.560.849 acțiuni rămase (12.715.000 – 2.154.151) cu .X. lei, de la .X. lei la .X. lei. Înregistrarea contabilă efectuată de societăți este 5081.1 *“Alte titluri de plasament”* analitic Sif Banat Crișana = 763 *“Venituri din creanțe immobilizate”*.

Organul de soluționare a contestației reține că .X. S.A. contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar doar prin prisma reconsiderării de către organele de inspecție fiscală a statutului celor 3 societăți absorbite de contestatară din microîntreprinderi în societăți supuse impozitului pe profit.

Astfel, potrivit prevederilor art. art.13 lit.a) și art. 14 lit. a) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 13

Contribuabili

"Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform prezentului titlu, următoarele persoane, denumite în continuare contribuabili:

a) persoanele juridice române.

ART. 14

Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate.

Potrivit prevederilor legale invocate, rezultă că sunt obligate la plata impozitului pe profit persoanele juridice române, iar în cazul acestor contribuabili impozitul pe profit se aplică asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate.

De asemenea, art. 35 din același act normative reglementează depunerea declarațiilor de impozit pe profit de către contribuabili, respectiv:

“ART. 35

Depunerea declarațiilor de impozit pe profit

(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la art. 34 alin. (3), (4) și (7), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.”

Referitor la argumentele contestatarei privind reconsiderarea statutului celor trei societăți absorbite din microîntreprinderi în societăți supuse impozitului pe profit, organul de soluționare a contestației reține că potrivit art. 15 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 15

Scutiri

(1) Sunt scutiți de la plata impozitului pe profit următorii contribuabili:

c) persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile cuprinse în titlul IV;

iar, potrivit art.103 și art.104 alin.(4) și (5) lit. d) din același act normativ:

“ART. 103

Definiția microîntreprinderii

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) are înscrisă în obiectul de activitate producția de bunuri materiale, prestarea de servicii și/sau comerțul;

b) are de la 1 până la 9 salariați inclusiv;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a .X. euro;

d) capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice.

ART. 104

Opțiunea de a plăti impozit pe veniturile microîntreprinderii

(4) Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul fiscal următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condițiile prevăzute la art. 103.

(5) Nu pot opta pentru sistemul de impunere reglementat de prezentul titlu persoanele juridice române care:

d) au capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.”

Astfel, legiuitorul a reglementat expres care sunt condițiile cumulative pe care o persoană juridică română trebuie să le îndeplinească cumulativ pentru a se încadra în categoria microîntreprinderilor, precum și opțiunea de a plăti impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

De asemenea, legiuitorul a prevăzut la art.X.¹ din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare impunerea microîntreprinderilor care realizează venituri mai mari de .X. euro, respectiv:

„Prin excepție de la prevederile art. 109 alin. (2) și (3), dacă, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de .X. euro, aceasta va plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit limita prevăzută în acest articol, fără a se datora majorări de întârziere. La determinarea impozitului pe profit datorat se scad plățile reprezentând impozitul pe veniturile microîntreprinderilor efectuate în cursul anului fiscal.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că cele trei societăți absorbite de contestatară, având capitalul social deținut în proporție 95% de .X. SA, persoană juridică cu peste 250 de angajați, nu puteau opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderii conform art.104, alin.5, lit.d din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, toate cele 3 societăți au raportat la data de 31 decembrie 2006 venituri ce au depășit echivalentul în lei a .X. euro (venituri aferente anului 2006) astfel cum rezultă din balanțele de verificare la 31.12.2006 prezentate organelor de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că, întrucât la 31 decembrie al anului fiscal anterior nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile impuse de lege pentru a se încadra în categoria microîntreprinderilor, în mod corect organele de inspecție fiscală au reconsiderat statutul celor 3 societăți.

Cât privește invocarea de către contestatară a prevederilor Legii nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, respectiv definiția microîntreprinderilor reglementată de art. 3 din acest act normativ, organul de soluționare a contestației reține că societatea compară două noțiuni diferite, reglementate de două acte normative distincte, ignorând prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”.

De asemenea, se reține că societatea ignoră și art. 4 din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, potrivit căruia:

„(1) Întreprinderile mici și mijlocii se clasifică, în funcție de numărul mediu anual de salariați și de cifra de afaceri anuală netă sau de activele totale pe care le dețin, în următoarele categorii:

a) microîntreprinderi - au până la 9 salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 2 milioane euro, echivalent în lei;

b) întreprinderi mici - au între 10 și 49 de salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 10 milioane euro, echivalent în lei;

c) întreprinderi mijlocii - au între 50 și 249 de salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă de până la 50 milioane euro, echivalent în lei, sau dețin active totale care nu depășesc echivalentul în lei a 43 milioane euro”.

Se reține că pentru noțiunea de microîntreprindere nu pot fi ignorate condițiile de calificare a microîntreprinderii din celelalte reglementări, însă nu pot fi avute în vedere doar reglementările favorabile.

Având în vedere că argumentele invocate de contestatară nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art. art. 279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de .X. stabilit suplimentar pentru anul 2006.

3. Referitor la suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care societatea deși contestă cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare inspecție fiscale efectuate la .X. S.A., organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată impozit pe profit în cuantum total de .X. lei având în vedere că

.X. S.A. a preluat prin fuziune societățile .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL cu data de 02.07.2007 și .X. SA cu data de 31.07.2009, societăți pentru care în cursul inspecției fiscale a fost majorată baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit și stabilit un impozit pe profit suplimentar, aceste sume fiind stabilite în sarcina contestatarei.

Deși prin contestația formulată .X. S.A. contestă cuantumul total al impozitului pe profit stabilit suplimentar, prin contestație înțelege să aducă argumente și să invoce temeiuri de drept doar în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar pentru anul 2006, pentru diferența de **.X. lei** neînțelegând să aducă argumente în susținerea propriei cauze.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. 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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art.249 și art.250 din Legea

nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 *Sarcina probei*

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 *Obiectul probei și mijloacele de probă*

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73 *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/18.06.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că .X. S.A., deși contestă obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, nu înțelege să aducă argumente și să invoce temeuri de drept în ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit.

*
* *

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând:

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,

.X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

având în vedere că prin prezenta decizie, contestația formulată împotriva debitului principal, reprezentând impozit pe profit a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru suma de .X. lei și a fost respinsă ca nemotivată contestația pentru suma de .X. lei, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată și pentru accesoriile în sumă de **.X. lei**, având în vedere că prin contestație nu sunt aduse argumente cu privire la cota aplicabilă și numărul de zile pentru care se calculează aceste obligații fiscale accesorii și nici argumente de fapt sau de drept care să contribuie la modificarea celor dispuse prin decizia de impunere contestată.

4. Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează aceste contribuții în condițiile în care nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională altele decât cele de natură salarială, pentru perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. S.A. nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională altele decât cele de natură salarială conform art. III din OUG nr. 58/2010, pentru perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2011.

Începând cu data de 10 septembrie 2010, prin art. II din OUG nr. 82/2010 din 08 Septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, au fost modificate prevederile art. III din OUG nr.58/2010, astfel: (2) “În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru somaj”. De asemenea alin. 11 din același act normativ prevede că: ”Obligația declarării, calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru somaj, corespunzătoare veniturilor prevăzute la alin. (2), revine plătitorului de venit”.

De asemenea, s-a constatat că societatea nu a respectat nici prevederile art. III din O.U.G. nr. 82 din 8 septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale.

Astfel, pentru veniturile obținute din activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj, obligația declarării, calculării, reținerii și plății acestora revenind plătitorului de venit.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de **.X. lei** și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și în sumă de **.X. lei** aferente contribuției individuale de asigurări pentru somaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.III alin.(2), alin.(11), alin.(13) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, unde se precizează:

”(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art.7 alin.(1) pct.13¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor

venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj”.

(...)

(11) Obligația declarării, calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru șomaj, corespunzătoare veniturilor prevăzute la alin.(2), revine plătitorului de venit.

(...)

(13) Plătitorii de venit au obligația de a depune, lunar, până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit veniturile de natură profesională, câte o declarație privind evidența nominală a persoanelor care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.(...)”.

Începând cu 10 septembrie 2010, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2 subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, au fost modificate prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, în sensul că:

”ART. II

Articolul III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 28 iunie 2010, se modifică și va avea următorul cuprins:

ART. III

(1) Orice venituri de natură profesională, altele decât cele salariale, se impozitează cu cota de impozit pe venit.

(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art.7 alin.(1) pct.13¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj”.

În temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru veniturile rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil se datorează contribuție individuală de asigurări sociale precum și contribuție de asigurări pentru șomaj, iar obligația declarării, calculării și plății acestora revine plătitorului de venit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

.X. S.A. în calitate de mandant, denumită "Asigurator" a încheiat cu persoane fizice în calitate de mandatar, respectiv "Agent de asigurare" contractul de agent pentru intermedierea asigurărilor prin agenții de asigurare în baza Legii nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, având ca obiect negocierea și încheierea de către Agentul de asigurare de contracte de asigurare în numele și în contul Asiguratorului cu clienții persoane fizice sau juridice române sau străine, conform condițiilor stipulate în contractele încheiate.

Astfel, .X. S.A. nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională altele decât cele de natură salarială conform art. III din OUG nr. 58/2010, pentru perioada 01 iulie 2010 - 31 decembrie 2011.

Organul de soluționare a contestației reține că în vederea formulării unei opinii de specialitate, privind clarificarea obligației de a contribui la sistemul public de pensii în legătură cu contractele de agent de asigurare în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2010, în cazul agenților de asigurare care desfășoară totodată și activități pe bază de contract individual de muncă Uniunea Națională a Societăților de Asigurare și Reasigurare din România a solicitat prin adresa nr. .X./09.07.2015 punct de vedere către Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice.

Prin adresa nr..X./X./RG/X./DAS/27.07.2015 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, s-a precizat următoarele:

" În conformitate cu prevederile art.2 pct.58 din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, cu modificările și completările ulterioare, agentul de asigurare este persoana fizică sau juridică împuternicită, în baza autorizării unui asigurator ori reasigurator, să încheie în numele și în contul asiguratorului sau reasiguratorului, contracte de asigurare ori de reasigurare cu terții, conform condițiilor stipulate în contractul de mandat încheiat, fără să aibă calitatea de asigurator/reasigurator, broker de asigurare și /sau de reasigurare.

Conform prevederilor art.34 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.32/2000, o persoană fizică sau juridică poate desfășura activitate ca agent de asigurare, dacă deține o autorizație valabilă , scrisă, din partea unui asigurator, denumită în lege contract de agent, pentru a acționa în numele acestuia.

Contractul de mandat este reglementat în Titlul IX al Codului Civil art.2009-2042, respectiv art.1532-1559 din vechiul Cod Civil, unde sunt stipulate noțiunea de mandat, felurile mandatului, forma mandatului, durata mandatului, obligațiile mdatarului și ale mandantului și încetarea mandatului.

Având în vedere prevederile Codului Civil, contractul de mandat este un contract civil prin care o parte, numită mandatar, se obligă să încheie mai

multe acte juridice pe seama celeilalte părți numită mandant contract care nu trebuie și nu poate fi asimilat contractului de muncă. Drepturile și obligațiile mandatarului și ale mandantului sunt expres și limitativ prevăzute în contractul de mandat semnat și asumat de către aceștia în limitele legislației în vigoare.

Cu privire la obligația agenților de asigurare, care au desfășurat în același timp activitate pe bază de contract individual de muncă și activitate în baza unui contract de mandat/agent, de a plăti contribuțiile de asigurări sociale la sistemul public de pensii, este important să distingem două perioade, în raport de legislația aplicabilă, astfel:

1. În perioada 1 ianuarie 2008 – 1 iulie 2010 sunt aplicabile prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare, (...)

2. În perioada 1 iulie 2010 – 31 decembrie 2010 sunt aplicabile prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile Hotărârii Guvernului nr.791/2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, (...).

(...)

Conform reglementărilor art.1 alin.(1) din Anexa 2 a Hotărârii Guvernului nr.791/2010, prin sintagma venituri de natură profesională se înțelege veniturile realizate de o persoană fizică din orice alte activități decât activitățile definite ca dependente potrivit art.7 alin.(1) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, activități desfășurate de această persoană în afara unei relații de angajare.

Așadar, doar persoanele care realizează venituri de natură profesională, desfășurate în afara unei relații de angajare, intră sub incidența art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010, situație în care au obligația de a plăti contribuția individuală de asigurări sociale, asigurări de sănătate și asigurări pentru șomaj.

(...)

De asemenea, este important de precizat că singurele excepții de la prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010, sunt cele prevăzute în art.2 din Anexa 2 a Hotărârii Guvernului nr.791/2010, și anume, persoanele asigurate în alte sisteme, neintegrate sistemului public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale precum și persoanele care au calitatea de pensionari ai sistemului public de pensii nu le sunt aplicabile prevederile art.III din ordonanța de urgență.

Menționăm că, începând cu data de 10 septembrie 2010, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2, subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri

financiar – fiscale, au fost modificate prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010, în sensul că, prin sintagma "orice venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială", în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe și/sau venituri realizate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului Civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.

Art.II alin.(11) din același act normativ prevede că obligația declarării, calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru șomaj, revine plătitorului de venit.

(...)

Pentru veniturile obținute din activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj, obligația declarării, calculării, reținerii și plății acestora revenind plătitorului de venit".

Totodată, se reține că prin adresa nr..X./11.08.2015, Agenția Națională de Administrare Fiscală a solicitat Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice să clarifice dacă pentru perioada ianuarie 2008 – 2010 societățile de asigurare trebuiau să calculeze, rețină, declare și vireze contribuția la asigurările sociale pentru agenții de asigurare care aveau încheiate și contracte de muncă cu un alt angajator.

Prin adresa nr..X./RP/19.08.2015 emisă de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./24.08.2015 confirmă Agenției Naționale de Administrare Fiscală *"menținerea punctului de vedere transmis Uniunii Naționale a Societăților de Asigurare și Reasigurare din România prin intermediul adresei MMFPSPV nr..X./X./RG/X./DAS/27.07.2015.*

(...)

Ulterior, prin adresa nr..X./19.08.2015 Casa Națională de Pensii Publice achieșează la punctul de vedere formulat de MMFPSPV prin adresa nr..X./X./RG/X./DAS/27.07.2015, *acoperind astfel și perioada în care au fost aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.58/2010 cu modificările și completările ulterioare, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010".*

Urmare datelor furnizate de societate privind calitatea beneficiarilor de venit care întrunesc condițiile de pensionare în funcție de luna și anul nașterii precum și a informațiilor furnizate de Direcția de Tehnologie a Informației din cadrul ANAF privind declarațiile D205 depuse pentru agenții de asigurare pensionari MAPN și MAI, organele de inspecție fiscală au refăcut ștatele de

plată pentru veniturile din activități desfășurate în baza contractelor civile, excluzând din baza de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale persoanele care au avut calitatea de pensionar în perioada când au fost plătite veniturile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de **.X. lei** și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele reținute mai sus, precum și actele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru veniturile obținute din activități profesionale, altele decât cele de natură salarială, prestate de agenți de asigurare în baza contractelor de mandat/agent încheiate cu Asiguratorul, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, .X. S.A. avea obligația calculării, reținerii și virării contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei și a contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei

Referitor la argumentele contestatarei privind nelegalitatea calculării contribuției de asigurări sociale și pentru șomaj acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că:

La art.2 pct.58 din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, este definită noțiunea de agent de asigurare ca fiind: *"persoana fizică sau juridică împuternicită, în baza autorizării unui asigurător ori reasigurător, să încheie în numele și în contul asigurătorului sau reasigurătorului, contracte de asigurare ori de reasigurare cu terții, conform condițiilor stipulate în contractul de mandat încheiat, fără să aibă calitatea de asigurător/reasigurător, broker de asigurare și/sau de reasigurare"*.

Totodată, la art.34 alin.(8) din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, se precizează că:

"Un agent de asigurare persoană fizică sau juridică nu poate intermedia aceleași clase de asigurări decât pentru un singur asigurător".

Asigurările terestre, chiar mutuale, în contra daunelor și asupra vieții sunt fapte de comerț prevăzute la art.3 pct.17 din Codul comercial, dar serviciul prestat de agenții de asigurări către societatea de asigurări constând în încheierea de contracte de asigurare nu este activitate de asigurare și implicit nu constituie faptă de comerț. O caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și

beneficiarul serviciilor. Beneficiarul serviciului de asigurare este persoana asigurată, or agentul de asigurare reprezintă interesele asiguratorului și are contract încheiat doar cu societatea de asigurări, tot riscul rămânând în sarcina societății de asigurări.

În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia. În hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-472/03 Arthur Andersen încheierea polițelor de asigurare de către alte persoane pentru societățile de asigurări sunt catalogate drept servicii de marketing și administrative. Aceste hotărâri au fost preluate și de normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în speță de pct.35¹ alin.1, alin.2 dat în aplicarea art.141 alin.(2) lit.b din Codul fiscal.

Prin urmare, se reține că raporturile patrimoniale născute între agentul de asigurări persoana fizică și societatea de asigurări, urmare contractului de mandat acordat și primit, nu au ca izvor fapte de comerț. Pe cale de consecință, activitatea desfășurată de agenții de asigurări nefiind faptă de comerț și agenții de asigurare nefiind comercianți rezultă că aceștia își desfășoară activitatea în baza unui contract de mandat civil remunerat. Deși contractul civil de mandat este de regulă un contract cu titlu gratuit, în mod excepțional acesta poate fi un contract cu titlu oneros, când mandatarul este remunerat, dacă astfel s-a stipulat în contract (art.1534 Vechiul Cod Civil).

Referitor la susținerea societății potrivit căreia se încalcă principiile certitudinii impunerii, a principiului „in dubio contra fiscum”, a principiului egalității în fața legii, a principiului nediscriminării, a libertății de alegere a ocupației și dreptul la muncă, precum și a libertății de a desfășura o activitate comercială, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că obligațiile fiscale stabilite sunt dispuse în conformitate cu legea aplicabilă ale cărei prevederi nu sunt neclare sau contradictorii, pentru a fi aplicate principiile invocate în cauză și nici nu au suferit modificări radicale care să poată da naștere încălcării unor așteptări legitime ale societății.

Pentru a detalia afirmația de mai sus, precizăm că principiul egalității de șanse, componentă a dreptului la un proces echitabil prevăzut de art.21(3) din Constituția României și art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu a fost încălcat ca urmare a emiterii deciziei de impunere contestate, avându-se în vedere că au fost aplicate dispozițiile legale existente, iar petenta are posibilitatea să-și expună cauza în justiție în condiții care nu o dezavantajează față de partea adversă.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de .X. S.A. nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul

Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.01.2016, pentru suma de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și suma de .X. lei, reprezentând contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială

În ceea ce privește accesoriile în sumă .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și în sumă de .X. lei aferente contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatoarei a fost menținut ca datorat debitul în principal, ca o consecință, societatea datorează și accesoriile aferente conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute mai sus, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lt. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.A.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.12.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - impozit pe profit;
- **.X. lei** - contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârzie;
- **.X. lei** - penalități de întârziere;
- **.X. lei** - contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de

persoanele care realizează venituri de natură profesională,
altele decât cele de natură salarială;

- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere;
- **.X. lei** - penalități de întârziere.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **.X. S.A.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.12.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

3. Respingerea ca nemotivată și neîntemeiată a contestației formulată de **.X. S.A.** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.F-.X./29.12.2015* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F_.X./29.12.2015, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- **.X. lei** - penalități de întârziere aferente TVA.

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr..X./28.01.2016 și remiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului atacat în vederea înaintării, spre competență soluționare, Serviciului de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

5. Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziției nr..X./07.01.2016 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și remiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului atacat în calitate de organ fiscal competent în soluționarea cererii contribuabilului.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,
.X.