

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI BOTOSANI

DECIZIA NR. 03
din 18.01.2012

privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. A SRL Botosani cu sediul in Botosani,
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani
sub nr. I/.../2011

Directia Generala a Finantelor Publice a Judetului Botosani - D.G.F.P.J. - a fost sesizata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, prin adresa nr. IV/... din 22.12.2011, inregistrata la D.G.F.P.J. Botosani sub nr. I/.../22.12.2011, asupra solutionarii contestatiei formulata de **S.C. A SRL Botosani**, cu sediul in Botosani.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, constatata de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-BT .../17.10.2011.

Societatea contesta si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011.

D.G.F.P.J. Botosani constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, 206, 207 alin.(1) si 209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se investeste cu solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine:

I. S.C. A SRL Botosani contesta suma de ... lei reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente TVA, solicitand anulara partiala a actelor administrativ fiscale contestate, din urmatoarele motive:

- pe cale de exceptie, contestatoarea solicita anulara Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011 deoarece perioada controlata referitoare la TVA, respectiv 01.01.2006 -30.06.2011, este alta fata de cea trecuta in avizul de inspectie fiscala si anume 01.01.2008-31.08.2011, sustinand ca prin aceasta s-au incalcat prevederile art. 101 si 102 din Cod procedura fiscala;

- referitor la impozitul pe profit in suma de ... lei, petenta sustine, la punctele 1 si 2 din contestatie, ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat ca valoarea cartelelor telefonice in suma totala de ... lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal, deoarece acestia nu au motivat pe baza de probe sau constatari proprii faptul ca convorbirile telefonice nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. In acelasi timp, petenta sustine ca Nota explicativa data de

administratorul societatii a fost considerata eronat ca proba, deoarece acesta a instrainat dreptul de folosinta a cartelelor telefonice si nu dreptul de proprietate. In consecinta petenta sustine ca a facut un imprumut de consumatie, intrucit imprumutatii au desfasurat o activitate de curtaj in favoarea societatii lucrând efectiv pentru societate, fapt dovedit cu inscrisuri constand in borderouri. In sustinerea motivatiilor de fapt prezentate mai sus, societatea invoca ca baza legala prevederile art. 49 din Codul de procedura fiscala;

- referitor la TVA in suma de ... lei, petenta considera, la punctul 3 din contestatie, ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat TVA colectata in suma de ... lei, sustinand ca TVA este aferenta veniturilor in suma de ... lei care provin din activitatea desfasurata in baza contractului de mandat nr. 584 din 19.11.2004, care avea ca obiect „negocierea si incheierea de contracte de asigurare in numele si in contul asiguratorului” cu Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA S.A. Bucuresti , CIF RO 330904, societatea invocand prevederile art. 141 alin. (2) litera b) din Codul fiscal, potrivit carora operatiunile efectuate de societate sunt operatiuni scutite de TVA;

- referitor la TVA in suma de ... lei, petenta considera, la punctul 4 din contestatie, ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat ca TVA in suma de ... lei este fara drept de deducere, sustinand ca TVA este aferenta achizitiilor de motorina pentru autoturismul administrat in baza unui Contract de comodat din 31.05.2005, insa societatea nu aduce argumente concrete in sustinerea acelei sume;

- referitor la TVA in suma de ... lei, petenta considera, la punctul 5 din contestatie, ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat ca suma de ... lei reprezinta TVA negativa in sold la 31.12.2005 rezultata din neducerea la indeplinire a masurilor stabilite prin Procesul verbal de control nr. IV/... din 18.05.2004, insa in fapt aceasta suma provine din perioada fiscala de dupa controlul precedent (anii 2004 si 2005);

- referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, petenta considera la punctul 6 din contestatie, ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat accesoriile in suma de ... lei compuse din ... lei reprezentand majorari si ... lei reprezentand penalitati de intirziere aferente TVA stabilita suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT ... din 17.10.2011 si prin Decizia de impunere nr. F-BT ... din 17.10.2011, insa societatea nu aduce argumente concrete in sustinerea sumei contestate la punctul 6 din contestatie.

II. Prin Decizia de impunere nr. F-BT .../17.10.2011 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit de plata in suma de ... lei, din care societatea contesta suma de ... lei, si o diferenta suplimentara de TVA in suma de ... lei, petenta contestand doar suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de ... lei pentru trimestrul I 2010 si de ... lei pentru trimestrul IV 2010, reprezentind contravaloarea cartelelor telefonice achizitionate, societatea nefacand dovada ca respectiva cheltuiala a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile. Conform raspunsului nr. 4 din Nota explicativa (anexa nr.3 la RIF),

rezulta ca aceste cartele telefonice au fost date cu titlu gratuit altor persoane care nu au nici o calitate legala in societate, numiti de administrator „agenti”, cu care conlucreaza pe linia asigurarilor. Potrivit constatarilor organelor fiscale au fost incalcate prevederile art. 21 alin.(1) si alin.(4) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile in suma de ... lei fiind considerate ca fiind facute în favoarea actionarilor sau asociatilor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta de TVA in suma de ... lei, care se compune din:

- TVA colectata in suma de ... lei, aferenta veniturilor in suma de ... lei care provin din activitatea desfasurata de contestatoare in baza contractului de mandat nr. 584 din 19.11.2004, care avea ca obiect „negocierea si incheierea de contracte de asigurare in numele si in contul asiguratorului” cu Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA S.A. Bucuresti , CIF RO 330904. In acest sens, societatea prestatoare a emis către Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA Bucuresti facturi fiscale in suma de ... lei care cuprind valoarea comisionului calculat, fara a calcula si colecta TVA in suma de ... lei.

În urma inspectiei fiscale s-a stabilit că societatea verificată a intermediat servicii de negociere si încheiere de contracte de asigurare între clienti si Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA Bucuresti, în numele si pe răspunderea societății de asigurări care suportă riscul/riscurile asigurat/asigurate, fara ca societatea controlata sa-si asume raspunderi fata de clientii asigurati, astfel ca operatiunile desfasurate de contestatoare nu se încadrează în sfera operatiunilor scutite, așa cum sunt prevăzute la art. 141 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, si la pct. 35¹ alin.(1) – (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare;

- TVA dedusa nelegal în sumă de ... lei aferentă unor bonuri fiscale de achizitie combustibil auto de tip motorină in suma de ... lei, desi societatea are în patrimoniu doar un autoturism marca Opel Vectra care utilizează drept combustibil benzina, incalcandu-se prevederile art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- TVA în sumă de ... lei, reprezentand soldul sumei negative de taxă conform Procesului verbal de control nr. IV/... din 18.05.2004, care nu a fost regularizat de societate, desi a fost lasata ca masura de organul de control, petenta mentinand nelegal soldul sumei negative pina la data de 01.01.2006, data inceperii inspectiei fiscale, încălcându-se astfel prevederile art. 105 alin. (9) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termen a diferentei de TVA in suma de ... lei constatata suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Prin referatul cu propuneri de solutionare, Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani propune respingerea contestatiei ca fiind neintemeiata.

III. Din analiza documentatiei existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestatoare, precum si a prevederilor legale in vigoare, se retine:

1. Referitor la cererea de anulare a actului administrativ fiscal atacat pe motivul nerespectării procedurii de desfasurare a inspectiei fiscale, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca se poate pronunta asupra anularii deciziei de impunere contestate, in conditiile in care contestatoarea invoca extinderea inspectiei fiscale pentru o perioada anterioara perioadei inscrisa in avizul de inspectie fiscala.

In fapt, prin contestatia depusa, S.C. A SRL Botosani invoca pe cale de exceptie, anulara Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011 deoarece perioada controlata referitoare la TVA, respectiv 01.01.2006-30.06.2011, este alta fata de cea trecuta in avizul de inspectie fiscala, si anume 01.01.2008-31.08.2011, sustinand ca prin acestea s-au incalcat prevederile art. 101 si 102 din Cod procedura fiscala.

In drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede la: "**Art. 213. Solutionarea contestatiei alin. 5) ca: Organul de solutionare competent se va pronunta mai întâi asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

Prin urmare, organul de solutionare a contestatiei se va pronunta mai intai asupra exceptiei ridicata de contestatoare privind extinderea inspectiei fiscale pentru o perioada anterioara perioadei inscrisa in avizul de inspectie fiscala.

Potrivit prevederilor alin. (1) al art. 101 din Cod procedura fiscala: "**(1) Înaintea desfasurării inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa înstiinteze contribuabilul în legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala**" care cuprinde elementele prevazute la alin. (3), printre care si lit. c): "**(3) Avizul de inspectie fiscala cuprinde: [...] c) obligatiile fiscale si perioadele ce urmeaza a fi supuse inspectiei fiscale.**"

Din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011, contestate, se retine referitor la TVA ca intradevar perioada supusa verificarii trecuta in avizul de inspectie fiscala este 01.01.2008-31.08.2011, iar cea efectiv verificata este 01.01.2006-30.06.2011.

Aceasta neconcordanta insa nu poate atrage nulitatea actului administrativ fiscal contestat, respectiv a Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011, intrucat potrivit prevederilor art. 91 din Codul de procedura fiscala "**dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani**" si "**incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala**", astfel incat perioada supusa efectiv verificarii fiscale, respectiv, 01.01.2006-30.06.2011 se incadreaza in termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de stabilire a obligatiilor fiscale.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au respectat art. 105 alin. (3) din Codul de procedura fiscala care prevede ca: "**inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, [...] , si pentru fiecare perioada supusa impozitarii**", avand in vedere ca ultimul control fiscal privind

TVA a fost efectuat in luna mai 2004, potrivit Procesului verbal de control nr. IV/ ... din 18.05.2004, iar perioada 01.01.2006-30.06.2011 nu a mai supusa altui control fiscal pe linia TVA.

In drept, art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la continutul si motivarea actului administrativ fiscal prevede ca acesta se emite numai in forma scrisa si cuprinde elementele enumerate expres de acest articol, insa numai lipsa elementelor expres enumerate la art. 46 poate atrage nulitatea actului administrativ fiscal, aceasta putand fi constatata din oficiu sau la cererea contestatorului.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca motivatiile invocate de contestatoare nu constituie unul din elementele obligatorii enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala pentru constatarea nulitatii actului administrativ fiscal, respectiv a deciziei de impunere contestate.

Fata de argumentele petentei si cele prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca perioada supusa efectiv inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2006-30.06.2011 respecta prevederile legale, incadrandu-se in termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de stabilire a obligatiilor fiscale, aceasta perioada nu a mai supusa altui control fiscal pe linia TVA, astfel incat se va respinge ca neintemeiata exceptia privind extinderea perioadei de verificare fata de cea inscrisa in avizul de inspectie fiscala, urmand a se trece la solutionarea pe fond a contestatiei.

2. Referitor la capatul de cerere privind impozitul pe profit in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca suma de ... lei este datorata, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat ca valoarea convorbirilor telefonice in suma totala de ... lei efectuate pe baza de cartele telefonice reprezinta cheltuieli care nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, fiind considerate ca fiind cheltuieli facute în favoarea actionarilor sau asociatilor.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2010 - 31.12.2010.

In fapt, contestatoarea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu convorbirile telefonice efectuate pe baza de cartele telefonice in suma de ... lei pentru trimestrul I 2010 si de ... lei pentru trimestrul IV 2010.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru valoarea convorbirilor telefonice in suma totala de ... lei (...+...), cu un impozit pe profit aferent de ... lei petenta nu face dovada ca respectivele cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Conform raspunsului nr. 4 din Nota explicativa (anexa nr.3 la RIF), rezulta ca aceste cartele telefonice au fost date cu titlu gratuit altor persoane care nu au nici o calitate legala in societate, numiti de administrator „agenti”, cu care conlucreaza pe linia asigurarilor.

In drept, in temeiul art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: ***”pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”***

Potrivit pct. 22 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Nornelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal: *"cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."*

De asemenea, în temeiul art. 21 alin.(4) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal: *"urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile fiscal: e) cheltuielile facute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii"*, dispoziții completate cu prevederile pct. 43 lit. e) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Nornelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal: *"sunt considerate cheltuieli facute în favoarea participanților următoarele: e) alte cheltuieli în favoarea acestora."*

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de impozit pe profit are dreptul să deducă cheltuielile doar în situația în care bunurile și serviciile au fost achiziționate sau efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Contestatoarea consideră că a înstrăinat doar dreptul de folosință a cartelelor telefonice și nu dreptul de proprietate, susținând că a făcut un împrumut de consumație, întrucât împrumutată a desfășurat o activitate de curtaj în favoarea societății lucrând efectiv pentru societate, fapt dovedit cu înscrisuri constând în borderouri. În susținerea motivațiilor de fapt prezentate mai sus, societatea invocă ca bază legală prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei, întrucât societatea nu face dovada că cheltuielile cu valoarea convorbirilor telefonice în suma totală de ... lei au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că legală constatarea organelor de inspecție fiscală privind considerarea cheltuielilor cu valoarea convorbirilor telefonice în suma totală de ... lei drept cheltuieli nedeductibile fiscal „*facute în favoarea acționarilor sau asociaților*”, urmând a fi respinsă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere privind impozitul pe profit în suma de ... lei.

3. Referitor la capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita să se pronunțe dacă contestația avea obligația să colecteze TVA în suma de ... lei, aferenta facturilor emise către Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA S.A. București reprezentând prestări servicii conform contractului de mandat nr. 584/2004 constând în valoarea comisionului privind negocierea și încheierea de contracte de asigurare în numele și în contul asiguratorului în suma de ... lei, în condițiile în care scutirea de taxă pentru serviciile de asigurare și/sau de reasigurare se aplică numai de către societatea care suportă riscul asigurat.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2006 - 30.06.2011.

In fapt, contestația a intermediat servicii de negociere și încheiere de contracte de asigurare între clienți și Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA

SA Bucuresti, în numele si pe răspunderea societății de asigurări care suportă riscurile asigurate. Petenta si-a desfasurat activitatea in baza contractului de mandat nr. 584 din 19.11.2004, care avea ca obiect „negocierea si incheierea de contracte de asigurare in numele si in contul asiguratorului” cu Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA S.A. Bucuresti , CIF RO 330904.

În acest sens societatea prestatoare a emis către Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA Bucuresti facturi fiscale in suma de ... lei care cuprind valoarea comisionului calculat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile desfasurate de contestatoare nu se încadrează în sfera operațiilor scutite de TVA prevazute de Codul Fiscal, considerand ca pentru facturile fiscale in suma de ... lei cuprinzand valoarea comisionului calculat, societatea avea obligatia sa colecteze TVA in suma de ... lei.

In drept, art. 141 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede ca:

“(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...] b) operatiunile de asigurare si/sau de reasigurare, precum si prestarile de servicii în legatura cu operatiunile de asigurare si/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediaza astfel de operatiuni.”

In aplicarea art. 141 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevăd la pct. 35¹ alin.(1) – (3) ca:

“(1) În sfera operatiunilor scutite conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se cuprind operatiuni precum serviciile de marketing si serviciile administrative, cum ar fi acceptarea cererilor de asigurare, gestionarea modificării contractelor si a primelor de asigurare, încheierea, administrarea si rezilierea politelor, organizarea si managementul sistemului informatic, furnizarea de informatii si întocmirea rapoartelor pentru partile asigurate, furnizate de alte persoane impozabile catre persoanele impozabile care realizeaza operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronuntata hotarârea Curtii Europene de Justitie în cazul C-472/03 Arthur Andersen.

(2) O caracteristica esentiala a unui serviciu de asigurare o reprezinta existenta unei relatii contractuale între prestator si beneficiarul serviciilor. Scutirea de taxa pentru serviciile de asigurare si/sau de reasigurare se aplica de catre societatea care suporta riscul si care încheie contractul cu clientii, inclusiv în cazul externalizarii tranzacțiilor în domeniul asigurarilor/reasigurarilor. În acest sens a fost pronuntata hotarârea Curtii Europene de Justitie în cazul C-240/99 Skandia.

(3) Nu sunt scutite de taxa conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal serviciile de evaluare a riscurilor si/sau a daunelor, furnizate de alte persoane impozabile catre persoanele impozabile care realizeaza operatiunile scutite de taxa prevazute la art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. În acest sens a fost

pronuntata hotărârea Curtii Europene de Justiție în cazul C-8/01 Taksatorringen.

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legii fiscale citate mai sus, scutirea de TVA pentru serviciile de asigurare și/sau de reasigurare se aplică numai de către societatea care suportă riscul.

Din dosarul cauzei, se reține că contestatoarea a intermediat servicii de negociere și încheiere de contracte de asigurare între clienți și Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA București, în numele și pe răspunderea societății de asigurări care suportă riscurile asigurate, fără ca societatea controlată să-și asume răspunderi față de clienții asigurați, astfel ca operațiunile de intermediere efectuate și facturate de petenta nu sunt scutite de TVA.

Prin serviciile prestate în perioada verificată către Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA București, S.C A S.R.L. a procedat la acceptarea cererilor de asigurare, a gestionat modificarea contractelor și a primelor de asigurare, a încheiat, administrat și reziliat polite de asigurare/reasigurare în numele societății de asigurare care suportă riscurile (Societatea de Asigurare Reasigurare ASTRA SA București) și care este beneficiara scutirii de TVA potrivit pct. 35¹ alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2003.

Drept urmare, S.C A S.R.L. nu a calculat, colectat, declarat și achitat TVA în sumă de ... lei aferentă valorii facturilor emise în această perioadă. Situația veniturilor realizate trimestrial din aceste prestări de servicii este prezentată în anexa nr. 9 din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT 299/17.10.2011 (R.I.F.).

Referitor la acest aspect constatat de către organele de inspecție fiscală, reprezentantul societății la inspecția fiscală, d-na C, declară prin răspunsul la întrebarea nr.1 din Nota sa explicativă din data de 28.10.2011(anexa nr.12), că : *„Nu am colectat TVA întrucât activitatea societății a constat în intermediere în asigurări, astfel cum este definită la art. 2 pct. 55 și 62 din Legea nr. 32/2000.”*

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatoarei care susține că operațiunile efectuate de societate sunt operațiuni scutite de TVA, invocând exclusiv prevederile art. 141 alin. (2) litera b) din Codul fiscal, întrucât petenta nu a avut în vedere și prevederile pct. 35¹ alin.(1) – (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că scutirea de TVA pentru serviciile de asigurare și/sau de reasigurare se aplică numai de către societatea care suportă riscul asigurat, respectiv de ASTRA S.A. București.

Scutirea de taxă nu poate fi aplicată în cazul S.C. A S.R.L. întrucât potrivit pct. 35¹ alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 este prevăzut faptul că scutirea de taxă pentru serviciile de asigurare și/sau de **reasigurare se aplică de către societatea care suportă riscul** și care încheie contractul cu clienții, inclusiv în cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor/reasigurărilor. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curtii Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia, iar în alin. (3) se prevede că nu sunt scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal serviciile de evaluare a riscurilor și/sau a daunelor, furnizate de alte persoane

impozabile către persoanele impozabile care realizează operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-8/01 Taksatorringen.

Organul de soluționare a contestației reține ca legala constatarea organelor de inspecție fiscală care au stabilit că activitatea societății verificate s-a încadrat în sfera prevederilor art. 129 alin.(3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...] e) serviciile de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii” și punctul 7 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că : *„4) Este considerată prestare de servicii, conform art. 129 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, intermedierea efectuată de o persoană care acționează în numele și în contul altei persoane atunci când intervine într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. În sensul prezentelor norme, intermediarul care acționează în numele și în contul altei persoane este persoana care acționează în calitate de mandatar potrivit Codului comercial. În cazul în care mandatarul intermediază livrări de bunuri sau prestări de servicii, furnizorul/prestatorul efectuează livrarea de bunuri/prestarea de servicii către beneficiar, pentru care emite factura direct pe numele beneficiarului, iar mandatarul efectuează o prestare de servicii, pentru care întocmește factura de comision care reprezintă contravaloarea serviciului de intermediere prestat către mandant, respectiv către beneficiar sau, după caz, către furnizor/prestator.”*

Fata de cele prezentate mai sus, se reține ca legala constatarea organelor de inspecție fiscală care au stabilit faptul că prestările de servicii efectuate de S.C. A S.R.L. în contul și pe răspunderea Societății de Asigurare Reasigurare ASTRA SA București, **fara ca societatea controlata sa-si asume raspunderi fata de clientii asigurati**, sunt operațiuni care nu sunt scutite de TVA, pentru veniturilor din prestări servicii în suma de ... lei facturate către S.C. ASTRA S.A. București, petenta având obligația de a factura și colecta TVA în suma de ... lei, urmând a fi respinsă ca neintemeiată contestația pentru capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei.

4. Referitor la capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca TVA în suma de ... lei este deductibila, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat ca contestatoarea a achiziționat pe baza de bonuri fiscale combustibil auto de tip motorina în suma de ... lei, desi nu are în patrimoniu autovehicule care utilizeaza drept carburant motorina, singurul autoturism aflat în dotarea petentei utilizand drept combustibil benzina, carburantul achiziționat nefiind utilizat în scopul realizării operațiunilor taxabile ale contestatoarei, insa ulterior inspecției fiscale petenta prezinta în susținerea contestației un contract de comodat auto pentru utilizarea unui autoturism pe motorina.

Perioada supusa inspecției fiscale: 01.01.2006 - 30.06.2011.

In fapt, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă achiziția de combustibil auto de tip motorină în suma totală de ... lei pentru care a dedus TVA în sumă de ... lei.

În urma inspecției fiscale a rezultat că societatea are în patrimoniu un autoturism marca Opel Vectra cu nr. de înmatriculare BT 82 LIL care utilizează drept combustibil benzină.

Din dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a folosit combustibilul achiziționat în interesul operațiilor taxabile ale contestatoarei, încălcându-se prevederile art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, art. 145 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează ca:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor unor bunuri, doar dacă bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul realizării operațiilor sale taxabile. Prin urmare, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile privind achiziția unor bunuri pentru care persoana impozabilă nu poate proba că aceste bunuri au fost sau vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile nu poate fi dedusă.

Reprezentantul societății la inspecția fiscală, d-na C, declară prin răspunsul la întrebarea nr. 4 din Nota sa explicativă din data de 28.10.2011 (anexa nr.12), că : „În perioadele respective autoturismul firmei a fost defect și-au se afla în anumite zone îndepărtate ale județului iar pentru a realiza și alte întâlniri cu clienții am apelat la autoturismele personale ale salariaților.”

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu detine contracte de închiriere sau comodat încheiate cu persoane fizice sau juridice în vederea utilizării unor alte autovehicule în activitatea sa, pentru care să înregistreze în evidențele contabile combustibil auto „motorină” aferent. La control nu a fost prezentat nici un fel de contract de comodat.

Prin contestația depusă, petenta motivează că TVA în sumă de ... lei este aferentă achizițiilor de motorină pentru autoturismul administrat în baza unui Contract de comodat din 31.05.2005, pe care îl anexează la contestație în copie xerox.

Organul de soluționare a contestației nu reține în soluționarea contestatoarei Contractul de comodat din 31.05.2005 pentru autoturismul DACIA DOUBLE CAB. 1,9D DC cu nr. înmatriculare BT-69-MAT pe motorină, întrucât în timpul inspecției fiscale petenta nu a prezentat nici un fel de contract de comodat, iar contractul de comodat anexat contestației nu este înregistrat la societate, astfel încât există suspiciunea că acest document a fost întocmit ulterior inspecției fiscale. De

asemenea, contestatoarea nu prezinta documente din care sa rezulte ca respectivul contract a fost pus in executare.

Fata de cele prezentate mai sus, se retine ca pe baza probelor administrate de petenta nu exista certitudinea ca motorina achizitionata a fost folosita pentru realizarea de operatiuni taxabile si in consecinta TVA in suma de ... lei nu poate fi dedusa, astfel incat urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind acest capat de cerere reprezentand TVA in suma de ... lei.

5. Referitor la capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa se pronunte daca TVA in suma de ... lei este datorata, in conditiile in care suma de ... lei, reprezentand soldul sumei negative de taxă conform unui proces verbal de control anterior nu a fost regularizata de societate, desi a fost lasata ca masura de organul de control, petenta mentinand nelegal soldul sumei negative pina la data de 01.01.2006, data inceperii inspectiei fiscale.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2006 - 30.06.2011.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a mai fost verificată din punct de vedere al TVA, ultima verificare fiind în luna mai 2004 cu ocazia solicitării de rambursare a TVA aferentă lunii martie 2004 cand a fost intocmit Procesul verbal de control nr. IV/... din 18.05.2004 pentru perioada de până la 31.03.2004, stabilindu-se o diferență de TVA în sumă de ... lei și penalități aferente în sumă de ... lei.

Desi organul de control a trasat societății două măsuri de îndeplinit, și anume: regularizarea soldului sumei negative de taxă conform constatărilor din procesul verbal mentionat și înregistrarea în evidența contabilă a societății a sumei de ... lei reprezentând penalități și plata acestora la buget, societatea a mentinut nelegal soldul sumei negative pina la data de 01.01.2006, data inceperii controlului.

Nu se retine in solutionarea contestatiei motivatia societatii ca inspectorii fiscali au stabilit in mod eronat TVA negativa in sold la 31.12.2005 în sumă de ... lei, sustinand ca in fapt aceasta suma provine din perioada fiscala de dupa controlul precedent, intrucat potrivit prevederilor art. 105 alin. (9) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: ***“Contribuabilul are obligatia sa îndeplineasca masurile prevazute în actul întocmit cu ocazia inspectiei fiscale, în termenele si conditiile stabilite de organele de inspectie fiscala”***.

Avand in vedere ca petenta nu a regularizat soldul sumei negative de TVA în sumă de ... lei, masura dispusa prin Procesul verbal de control nr. IV/... din 18.05.2004, petenta mentinand nelegal soldul sumei negative pina la data de 01.01.2006, data inceperii inspectiei fiscale, cu încălcarea prevederilor legale, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind capatul de cerere reprezentand TVA în sumă de ... lei.

6. Referitor la capatul de cerere privind majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, D.G.F.P.J. Botosani este investita sa analizeze daca

accesoriile in suma de ... lei sunt datorate, in conditiile in care urmeaza a fi respinsa contestatia privind debitul principal cu titlul de TVA.

In fapt, pentru neplata la termen a diferentei de TVA in suma de ... lei, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei, compusa din ... lei reprezentind majorari si ... lei penalitati de intirziere.

Fata de diferenta de TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere nr. F-BT .../17.10.2011 in suma de ... lei, petenta contesta numai TVA in suma de... lei, insa contesta in totalitate majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Petenta sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat majorarile de intarziere aferente TVA, inasa nu prezinta un calcul propriu al cuantumului accesoriilor pe care le recunoaste si pe care intelege sa le conteste.

Accesoriile in suma de ... lei aferente TVA stabilita suplimentar prin Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT ... din 17.10.2011 si prin Decizia de impunere nr. F-BT ... din 17.10.2011 au fost calculate de echipa de inspectie fiscala potrivit prevederilor art. 120 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de solutionare retine ca potrivit principiului accesoriile urmeaza principalul, si avand in vedere ca urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia privind debitul reprezentand TVA in suma de ... lei, pe cale de consecinta va fi respinsa ca neintemeiata si contestatia privind capatul de cerere reprezentand majorarile de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

7. Referitor la capatul de cerere privind contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P.J. Botosani se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care raportul de inspectie fiscala nu reprezinta act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.

In drept, art. 205 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca: *"impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestatie potrivit legii"*. Conform art. 110 alin.(3): *"titlul de creanta este actul prin care se stabileste si se individualizeaza creanta fiscala"*, aceasta reprezentand conform art. 21 alin.(1): *"drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezulta din raporturile de drept material fiscal"*. In intelesul art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale"*.

De asemenea, art. 85 alin (1) prevede ca: *"impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului consolidat se stabilesc:... prin decizie emisa de organul fiscal..."*, in conditiile art.109(2): *"la finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere"*, decizia de

impunere reprezentand actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din cod. proc. fiscala.

Art. 86 alin. (1) din cod. proc. fiscala, republicat in data de 31.07.2007, prevede ca: "**decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori aceasta modifica baza de impunere**", iar art. 88 prevede ca: "**sunt asimilate deciziei de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:**

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoare adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art.142 alin.(6) si art.168 alin.(2)".

Potrivit art. 209 alin.(1) lit. a) din acelasi act normativ, directiile generale ale finantelor publice judetene unde contestatorii isi au domiciliul fiscal pot solutiona doar: "**structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, in a caror raza teritoriala isi au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorii vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, in quantum de pana la 3 milioane lei; [...]"**

In fapt, S.C. A SRL Botosani contesta pe langa Decizia de impunere nr. F-BT .../17.10.2011 si Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Se retine ca prin continutul sau Raportul de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 nu prevede nici o mentiune privind modul de contestare a acestuia si organul competent sa o solutioneze, rezultand cu claritate faptul ca raportul de inspectie fiscala nu poate fi contestat. Insa, la pct. 5 al Deciziei de impunere nr. F-BT .../17.10.2011, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011, se prevede ca impotriva deciziei se poate face contestatie care se depune in termen de 30 zile la organul fiscal emitent al deciziei.

Fata de cele prezentate mai sus se retine ca petenta a fost informata in mod explicit asupra prevederilor codului de procedura fiscala referitoare la contestarea unui act administrativ fiscal.

Intrucat societatea a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011, si avand in vedere ca decizia de impunere reprezinta titlu de creanta, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din acelasi act normativ, urmeaza sa fie respinsa contestatia referitoare la acest capat de cerere ca inadmisibila.

Fata de cele retinute mai sus, in temeiul prevederilor art: 209 alin. (1) lit. a); 210; 211; 213 alin. (5); 214 alin. (3); 216 si 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul

de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Art. 1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. A SRL Botosani**, cu sediul in Botosani, judetul Botosani pentru suma totala de ... lei, reprezentand impozit pe profit in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata (TVA) in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente TVA in suma de ... lei.

Art. 2. Respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-BT .../17.10.2011 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala Botosani.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Botosani in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,