



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 340 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.A. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenciei Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.906371/29.02.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./24.02.2012 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/29.02.2012, asupra contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. cu domiciliu fiscal în .X., Str. X, nr.X, sector X.

S.C. .X. .X. S.A. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J40/X/2001, CUI RO X, iar la data formulării contestației figurează la poziția X din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrație Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrație a marilor contribuabili și are ca obiect de activitate principal – „**Activități de .X. de viață**” – cod **CAEN 6511**.

S.C. .X. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrație a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011, respectiv pentru **suma de .X. lei** reprezentând:

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară și
.X. lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația este formulată și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2011.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data

comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv, în data de 12.01.2012 potrivit confirmării de primire a Adresei de comunicare nr..X./23.12.2012 și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare Marii Contribuabili, respectiv 09.02.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii ANAF – D.G.A.M.C. aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. .X. S.A. .X..

I. S.C. .X. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrarea Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011, respectiv suma de .X. lei reprezentând:

**.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară și
.X. lei - majorări de întârziere aferente.**

Societatea solicită anularea parțială a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2011 și restituirea contravalorii taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

S.C. .X. .X. X S.A. este o societate pe acțiuni înființată în .X. în anul 2001 și care funcționează în domeniul asigurărilor potrivit Legii nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor cu modificările și completările ulterioare având ca acționar majoritar, grupul financiar internațional .X. .X. .X. AG cu o cota de X % din capitalul social.

Societatea susține că Legea asigurărilor permite asigurătorilor să investească în achiziții de clădiri și terenuri care pot fi utilizate atât pentru nevoi proprii, dar și pentru operațiuni de închiriere către terți, astfel încât, S.C. .X. .X. Asigurare S.A. a ales, începând cu anul 2009, să-și fructifice o parte din încasările realizate în baza polițelor de asigurare încheiate, în bunuri de capital (clădiri și terenuri), pe care ulterior să le folosească exclusiv în activitatea de închiriere cu TVA către o serie de beneficiari persoane juridice.

S.C. .X. .X. X S.A. a achiziționat (cu TVA) în anul 2009 un teren pe care a construit în anul 2010 o clădire, ce a fost folosită începând cu anul 2011 integral și exclusiv pentru închirierea cu TVA către terți - persoane juridice.

Societatea menționează că aceste active au fost desemnate să acopere rezervele tehnice ale .X., dar din punct de vedere al TVA, acestea au fost considerate operațiuni distincte de operațiunile de asigurare.

De asemenea, în anul 2011, S.C. .X. .X. S.A. susține că a achiziționat un al doilea teren (Str. .X. nr.X), având intenția clară de a dezvolta spații pe care ulterior intenționa să le închirieze.

Având în vedere structura de afaceri efectuată de societate, S.C. .X. .X. S.A. susține că a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și a dobândit calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA începând cu 1 iulie 2010, depunând opțiunea privind taxarea operațiunilor de închiriere a clădirilor în datele 23 iulie 2010, 20 decembrie 2010 și 20 iulie 2011, conform prevederilor art.141 alin.(3) din Codul fiscal.

Contestatară susține că achizițiile efectuate cu ocazia construcției și funcționării clădirii, precum și cea aferentă transferului dreptului de proprietate asupra terenului au generat o valoare semnificativă a TVA deductibilă.

Ținând cont de faptul că toate aceste achiziții au fost efectuate exclusiv în vederea derulării de operațiuni de închiriere ce se află în sfera de aplicare a TVA, S.C. .X. .X. S.A. susține că a dedus integral valoarea TVA deductibilă înregistrată, folosind metoda alocării directe, prevăzută de art.147 alin.(3) din Codul Fiscal în cadrul persoanelor juridice cu regim mixt.

S.C. .X. .X. S.A. susține că în conformitate cu prevederile art.145 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, societatea a evidențiat TVA aferentă achizițiilor efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA în primul decont de TVA depus de societate după obținerea codului de înregistrare în scopuri de TVA, respectiv decontul pentru luna iulie 2010, iar în **data de 22 septembrie 2011** a depus decontul de TVA cu suma negativă și opțiune de rambursare nr..X., aferent operațiunilor desfășurate până în luna august a aceluiași an.

1) Referitor la pro –rata

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la respingerea rambursării TVA în valoare de .X. lei, societatea consideră că organele de inspecție fiscală nu au respectat atât prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea prevederilor Codului Fiscal, cât și prevederile directivelor europene în materie și ale jurisprudenței europene

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere au încălcat principiile de bază ale TVA, principii care au

stat la baza Directivei europene privind TVA, precum și a Titlului VI din Codul Fiscal, susținând că în mod eronat, autoritățile fiscale au concluzionat că valoarea costurilor privind achiziția și construcția celor două clădiri nu pot fi alocate direct activității de administrare și exploatare a activelor imobilizate în scopul închirierii, astfel încât singura variantă pentru determinarea taxei deductibile aferentă acestor achiziții este stabilirea pro-ratei, autoritățile fiscale determinând o pro-rată în quantum de 0% și nu au admis la rambursare TVA aferentă în sumă de .X. lei (din care .X. lei TVA rezultată din achiziții interne aferente clădirii din Str. .X. nr.X, .X. lei TVA rezultată din achiziții intracomunitare aferente clădirii din Str. .X. nr.X și .X. lei TVA rezultată din achiziții interne aferente clădirii din str. .X. nr.X.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că:

- **trebuie să beneficieze de drept integral de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă achizițiilor/dezvoltării acestor bunuri imobile efectuate exclusiv în scopul realizării de operațiuni taxabile;**
- **dreptul de deducere a TVA în cazul .X. trebuie să fie stabilit prin metoda alocării directe și nu pe baza de pro-rată;**
- **faptul că bunurile imobile în discuție au fost înscrise în lista rezervelor tehnice este lipsit de relevanță în ceea ce privește determinarea implicațiilor privind TVA.**

S.C. .X. .X. S.A. susține că a dezvoltat/achiziționat bunurile imobile și a înregistrat în consecință TVA deductibilă pentru scopul exclusiv de închiriere cu TVA către alte persoane juridice, clădirea nefiind folosită pentru a se derula și activitate proprie de asigurare și nici nu concură la realizarea de operațiuni de asigurare, așa cum sunt acestea definite în legislația românească și europeană privind TVA.

De asemenea, societatea menționează că activitatea de închiriere nu reprezintă servicii de asigurare sau servicii efectuate în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau reasigurare efectuate de persoane care intermediază astfel de operațiuni, așa cum prevede art.141 alin.(2) lit.b) din Codul Fiscal.

De asemenea, contestatara consideră că din punct de vedere al legislației privind TVA, activitatea de închiriere nu este accesorie activității de asigurare, respectiv nu îndeplinește caracteristicile specifice și esențiale ale activității de asigurare, pentru a beneficia de tratamentul fiscal al asigurărilor, activitatea de închiriere nefiind oferită la pachet cu activitatea de asigurare locatarilor clădirii în cauză.

Societatea citează pct.37 din Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia: *"atunci cand i-a fost solicitată interpretarea termenului de "operațiuni de asigurare" în Cazul C-349/96 Card Protection Plan, Curtea a declarat la punctul 17 din decizia amintită că elementele esențiale ale unei operațiuni de asigurare sunt în general înțelese ca fiind, acelea că asiguratorul,*

în schimbul plății prealabile a unei prime, se angajează să ofere asiguratului, în cazul materializării riscului acoperit, cu serviciile convenite atunci când contractul a fost încheiat", astfel încât în cazul de față S.C. .X. .X. S.A. consideră că închirierea bunurilor imobile realizată de către .X. nu reprezintă o operațiune de asigurare.

De asemenea S.C. .X. .X. S.A. susține că serviciile de închiriere desfășurate de către Societate nu pot fi considerate nici servicii efectuate în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, deoarece, așa cum se menționează la pct. 32 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-8/01 Assurandor - Societet, actionand in numele Taksatorring, v. Skatteministeriet: "*În ceea ce privește conceptul de servicii conexe (și anume servicii legate de operațiunile de asigurare), prestate de către brokerii și agenții de .X., Curtea susține că acestea se refera la servicii care sunt oferite, ca parte a activității lor de zi cu zi, de către persoane care acționează ca intermediari între asigurator și asigurat în timpul pregătirii și semnării polițelor de asigurare și care pot participa la administrarea și executarea acestor contracte, la cerere.*"

Societatea mai susține că în plus, Curtea Europeană de Justiție a precizat în numeroase cazuri că scutirea de TVA prevăzută de Directiva pentru serviciile financiar-bancare trebuie interpretată într-un sens strict pentru a evita divergențele în aplicarea mecanismului de TVA între statele membre, și că la pct.11 al Deciziei Curții Europene de Justiție nr.348/87 Stickling Uitvoering Financie Acties v Staatssecretaris van Financien este statuat: "*În ceea ce privește scutirile prevăzute de Directiva de TVA, este evident potrivit celui de-al unsprezecelea considerent din preambul că scutirile constituie noțiuni autonome de drept comunitar care, după cum Curtea a precizat în hotărârea sa în Cauza 235/85 - Commission v Netherlands, ar trebui să fie plasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit prin Directiva a VI-a*".

S.C. .X. .X. S.A. consideră că opinia organelor de inspecție fiscală conform căreia activitatea de închiriere este o continuare a activității de asigurare și trebuie să beneficieze de același regim de scutire de TVA conduce la o interpretare largă a noțiunii de scutire de TVA pentru serviciile financiar-bancare, încălcându-se astfel deciziile Curții Europene de Justiție menționate mai sus și că operațiunea de închiriere a bunurilor imobile desfășurată de .X. se califică drept operațiune distinctă de operațiunile de asigurare și este taxabilă din perspectivă legislației de TVA.

Având în vedere că S.C. .X. .X. S.A. susține că desfășoară atât operațiuni taxabile (închirierea de bunuri imobile), cât și operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere (activitatea de asigurare), societatea consideră că se califică drept persoană impozabilă cu regim mixt, conform prevederilor art.147 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În situația când nu se poate stabili cu exactitate destinația exclusivă a achizițiilor, TVA aferentă achizițiilor efectuate de S.C. .X. .X. S.A, societatea susține că ar trebui dedusă pe baza de pro-rată așa cum se prevede la art.147 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că trebuie să beneficieze de drept integral de deducere a TVA aferentă achiziției/dezvoltării de bunuri imobile, întrucât acestea sunt destinate integral și exclusiv desfășurării de operațiuni taxabile, respectiv desfășurării de operațiuni de închiriere pentru care s-a optat pentru aplicarea regimului de taxare și deci se colectează TVA 24%.

S.C. .X. .X. S.A. susține că deși bunurile imobile sunt folosite în scop de raportare prudentțială pentru acoperirea rezervelor tehnice ale .X., ca și companie de .X., acest fapt nu trebuie să influențeze de nicio manieră dreptul de deducere a TVA în cazul achiziției/dezvoltării acestor bunuri imobile, conform prevederilor art.21 alin.(3) din Legea asigurărilor, societatea a decis să includă în scop exclusiv prudentțial în categoria activelor utilizate pentru acoperirea rezervelor tehnice și bunurile imobile mai sus amintite, conform prevederilor Ordinul 113130 președintelui Comisiei de Supraveghere a Asigurarilor (CSA) pentru punerea în aplicare a normelor privind activele admise să acopere rezervele tehnice brute pentru asiguratorul care practică activitatea de .X. generate, dispersia activelor admise să acopere rezervele tehnice brute, precum și coeficientul de lichiditate din 16 noiembrie 2006.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că includerea acestor bunuri imobile în categoria activelor utilizate în scop prudentțial pentru acoperirea rezervelor tehnice nu reprezintă o operațiune în sfera de aplicare a TVA (prin urmare nu poate fi analizată în mod independent pentru a determina dacă aceasta reprezintă sau nu o operațiune care dă sau nu drept de deducere a TVA), și nici o parte a activității de asigurare.

Având în vedere că includerea acestor bunuri imobile în scop prudentțial în categoria activelor desemnate să acopere rezervele tehnice nu reprezintă în sine o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată, S.C. .X. .X. S.A. consideră că aceasta nu poate fi considerată, în mod independent, o operațiune în sfera de aplicare a TVA.

Chiar dacă includerea acestor bunurilor imobile în scop prudentțial în categoria activelor desemnate să acopere rezervele tehnice este prevăzută de legislația specifică în domeniul asigurărilor ca fiind o condiție obligatorie pentru desfășurarea activității de asigurare, S.C. .X. .X. S.A. susține că acest lucru nu este relevant pentru stabilirea tratamentului privind TVA în această situație deoarece, așa cum este precizat la art.126 alin.(1) din Codul Fiscal, în analiza unei operațiuni din perspectiva TVA se au în vedere aspecte precum natura operațiunii, locul unde aceasta este impozabilă, eventual statutul de persoană impozabilă al părților implicate în tranzacție.

S.C. .X. .X. S.A. susține că includerea acestor bunuri imobile în scop prudential în categoria activelor desemnate să acopere rezervele tehnice ale societății nu reprezintă o parte a activității de asigurare propriu-zisă, din perspective TVA, întrucât aceasta nu este esențială prestării serviciului de asigurare, deoarece societatea poate retrage bunurile imobile din categoria menționată anterior fără a-și periclita dreptul de a desfășura activitatea sa de bază în continuare.

S.C. .X. .X. S.A. susține că includerea bunurilor în această categorie nu ajută la prestarea serviciilor de asigurare, având în vedere că achiziția terenului/dezvoltarea clădirii se realizează cu fondurile încasate ca urmare a încheierii polițelor, includerea bunurilor imobile în scop prudential în categoria activelor desemnate să acopere rezervele tehnice ale .X. intervine ulterior, ca rezultat al desfășurării activității de asigurare.

Societatea susține că doar în situația în care S.C. .X. .X. S.A. ar fi nevoită să utilizeze aceste rezerve pentru a acoperi o pagubă intervenită la un anumit moment în viitor, atunci dreptul de deducere a TVA intervenită odata cu achiziția terenului/dezvoltarea clădirii ar putea fi influențat și numai în cazul în care vânzarea clădirii ar fi realizată aplicând regimul de scutire a TVA prevăzut la art.141 alin.(2) lit.f din Codul Fiscal, însă până la acel moment aceste bunuri nu sunt de nicio manieră destinate desfășurării de activități care nu dau drept de deducere.

În concret, S.C. .X. .X. S.A. consideră că motivul invocat de organele de inspecție fiscală este netemeinic și obiectul de activitate al societății sau legislația specifică în domeniul asigurărilor nu trebuie să influențeze tratamentul TVA în cazul achizițiilor efectuate de .X. în scopul achiziției/dezvoltării bunurilor imobile menționate, și consideră că avea dreptul integral de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate în scopul achiziției/dezvoltării acestor bunuri imobile.

2) Referitor la refuzul organelor de inspecție fiscală de a acorda dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, S.C. .X. .X. S.A. susține că:

- serviciile prestate de X sunt necesare și specifice desfășurării serviciilor de asigurare;

- serviciile prestate de .X. trebuie tratate ca fiind scutite de TVA;

- aceste servicii nu ar fi trebuit raportate în declarația recapitulativă X.

Societatea susține de asemenea că facturile care rezultă în urma serviciilor desfășurate și conform informațiilor furnizate de către Compartimentul de Schimb Internațional de Informații, au fost în fapt declarate de partenerul străin în mod eronat. S.C. .X. .X. S.A. susține că .X. a corectat eroarea prin depunerea unor declarații recapitulative rectificate și notificarea .X. comunicată organelor de inspecție fiscală.

S.C. .X. .X. S.A. a considerat că aceste servicii sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.b) din Codul Fiscal și, deci, potrivit art.156⁴ alin.(1) din Codul Fiscal, nu trebuie incluse în declarația recapitulativă 390.

Societatea susține că în conformitate cu legislația din .X. în materie de TVA, anumite servicii accesorii unui serviciu care beneficiază de scutire de TVA se califică el însuși drept operațiune scutită de TVA fără drept de deducere cu condiția ca **serviciile să fie distincte în caracter, serviciile să fie specifice serviciului scutit principal (servicii de asigurare) și serviciile să păstreze caracteristicile esențiale ale serviciului scutit principal (servicii de asigurare).**

Pe baza deciziilor Curții Europene de Justiție în aceste cazuri și având în vedere faptul că urmare a aderării sale la Uniunea Europeană, .X. trebuie să aplice nu numai legislația UE, dar de asemenea, și jurisprudența sa, S.C. .X. .X. S.A **consideră că serviciile furnizate de către .X. trebuie să beneficieze de scutirea de TVA fără drept de deducere, întrucât acestea îndeplinesc criteriile menționate anterior.**

Deoarece .X. prestează servicii de intermediere în negocierea și încheierea polițelor de .X. în beneficiul activității de bază ale societății .X. .X. S.A. - cea de asigurare, societatea consideră că acesta este un argument care sprijină cele afirmate anterior.

Ținând cont că X intermediază vânzarea produselor .X. prin agenți specializați și autorizați ai subsidiarelor sale din .X. specializate în brokeraj de .X., .X. desfășurând o parte din activitatea de negociere și atragere de clienți aferentă activității de intermediere în .X. derulată de subsidiarele sale din .X. în relația cu .X., societatea consideră că X desfășoară un serviciu accesoriu (serviciu de intermediere în asigurări) fiind un serviciu scutit de TVA conform art.141, alin.(2) lit.b) din Codul Fiscal.

În ceea ce privește încheierea unui contract în nume propriu de către .X. cu asigurații, societatea precizează că acest lucru nu este posibil în cazul .X. .X. S.A, deoarece societatea este cea care încheie polițele de asigurare.

S.C. .X. .X. S.A. menționează că nici Directiva de TVA și nici Directiva nr.77/92/CEE a Consiliului privind măsurile destinate să faciliteze exercitarea efectivă a libertății de stabilire și a libertății de a presta servicii în ceea ce privește activitățile de agenți și brokeri de asigurare și în special, măsuri tranzitorii în ceea ce privește aceste activități **nu conține nicio indicație cu privire la relația ce trebuie să existe între un broker sau agent de asigurare și părțile la un contract de asigurare la încheierea căruia rolul său a fost esențial.**

S.C. .X. .X. S.A. nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală conform căreia .X. prestează societății și brokerilor acestuia (care sunt și subsidiarele primului) doar servicii de back office și menționează că **natura serviciului nu este una de back office așa cum consideră organele de**

inspecție fiscală ci una de negociere în intermedierea de .X. - serviciu scutit de TVA.

S.C. .X. .X. S.A. menționează că .X. nu realizează activități "back office", administrative sau de marketing în beneficiul .X. iar Curtea Europeană de Justiție a decis că o caracteristică esențială a activității de brokeraj, scutită de TVA, este aceea ca prestatorul să prezinte o serie de potențiali clienți asiguratorului, ceea ce .X. a prestat în fapt.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că serviciile furnizate de .X. nu trebuie să fie considerate ca fiind taxabile, aceasta fiind și abordarea adoptată de .X. care a decis să elimine din declarația sa VIES facturile emise către .X. .X. pentru serviciile amintite.

În acest sens, societatea susține că a anexat la prezentul punct de vedere și declarațiile de corecție depuse de .X. la autoritățile fiscale din Austria și consideră că motivul invocat de organele de inspecție fiscală este netemeinic.

3) Referitor la „regularizarea ” sumei de .X. lei:

S.C. .X. .X. S.A. consideră că înscrierea sumei de .X. lei reprezentând TVA achitată în plus către bugetul de stat în decontul de TVA la rândul 28 "Regularizări taxa deductibilă" era unica modalitate în care ar putea recupera valoarea TVA plătită suplimentar;

În data de 30 iunie 2010, S.C. .X. .X. S.A. susține că a primit o factura aferentă unor servicii IT de la .X. .X. .X. AG și a achitat contravaloarea TVA datorată către bugetul de stat al României potrivit prevederilor art.150 alin.(2) coroborat cu art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare

De asemenea, S.C. .X. .X. S.A. susține că societatea nu a avut nicio influență, furnizorul extern a emis tot în data de 30 iunie 2010 o factură de stornare pentru întreaga valoare a serviciilor facturate.

Întrucât întreaga valoare a facturii inițiale a fost stornată în decursul aceleiași perioade de raportare, S.C. .X. .X. S.A. susține că nu a înregistrat în decontul de TVA sau în Declarația recapitulativă nr.X aferente lunii iunie 2010 contravaloarea acestor servicii deoarece societatea plătitese deja către bugetul de stat TVA aferentă facturii inițiale, TVA care trebuia recuperat ca fiind plătit în plus.

În luna mai 2011, după finalizarea inspecției fiscale pentru anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA obținut prin procedură specială, întrucât valoarea achitată suplimentar nu a fost recuperată, S.C. .X. .X. S.A. a decis să înscrie această sumă în decontul de TVA la rândul 28 "Regularizări taxa deductibila", considerând că aceasta este unica modalitate în care ar putea recupera valoarea TVA plătită suplimentar și consideră că opinia organelor de

inspecție fiscală este eronată deoarece societatea nu a majorat în mod artificial valoarea TVA deductibilă aferentă lunii mai 2011, ci doar a dorit să recupereze o sumă reprezentând TVA achitată în plus și care i se cuvenea de drept.

În acest sens, S.C. .X. .X. S.A. consideră că îi este încălcat **principiul neutralității TVA**, principiul de bază în legislația TVA și își rezervă dreptul de a întreprinde toate diligențele pentru a recupera aceasta sumă în instanță, societatea neavând cum să majoreze în mod artificial valoarea TVA deductibilă cu o sumă ce i se cuvenea de drept și pe cale de consecință, motivul invocat de organele de inspecție fiscală este netemeinic.

În baza prevederilor art.43 alin.(2) lit.i) din Codul de Procedură Fiscală, S.C. .X. .X. S.A. consideră că orice act administrativ fiscal trebuie să menționeze informații cu privire la "posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația" și susține că în ceea ce privește forma Dispoziției de măsuri și a Deciziei de impunere, acestea nu conțin detalii cu privire la organele fiscale competente căreia urmează să-i fie adresă contestația, solicitând anularea/revocarea actelor menționate.

Pe cale de consecință și față de argumentele expuse de către S.C. .X. .X. S.A., societatea solicită anularea / revocarea parțială a Deciziei de impunere și obligația fiscală suplimentară impusă societății în sumă de .X. lei și obligațiile fiscale accesorii în sumă de .X. lei, anularea parțială a Dispoziției de măsuri și să se aprobe restituirea contravalorii TVA în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.F-MC .X./22.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./22.12.2011, organele fiscale din cadrul Direcției Generale de Administrarea Marilor Contribuabili au stabilit în sarcina S.C. .X. .X. S.A, suma totală de .X. lei reprezentând:

**.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară și
.X. lei - majorări de întârziere aferente.**

din care S.C. .X. .X. S.A. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrarea Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011, respectiv pentru **suma de .X. lei** reprezentând:

**.X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară și
.X. lei - majorări de întârziere aferente.**

Perioada supusă inspecției a fost 01.07.2010 – 31.08.2011.

S.C. .X. .X. S.A. a fost înregistrată în scopuri de TVA cu data de 01.07.2010, conform Certificatului seria B nr..X. emis de Ministerul Economiei și Finanțelor în data de 14.06.2010 înregistrată prin opțiune pentru taxarea operațiunilor scutite.

S.C. .X. .X. S.A. a devenit plătitoare de TVA începând cu 01.07.2010, emițând facturi fiscale fără a exista o decizie scrisă în sensul prevederilor din alin.1 art.5 din OMFP nr.2226/2006 și a înregistrat în jurnalul pentru cumpărări doar achizițiile interne pe care societatea le-a considerat ca fiind în scopul activității de închiriere, restul achizițiilor interne efectuate, deși a comunicat furnizorilor săi un cod valid de TVA și a primit de la aceștia factura, nu au fost înregistrate în jurnalul pentru cumpărări.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție (contracte încheiate între părți, facturi, registru jurnal, jurnale pentru vânzări, fișe de cont), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A. a derulat activitatea de închiriere și administrare a bunurilor de capital achiziționate astfel:

1. Imobil pe strada .X. X:

În data de 06.10.2004, s-a încheiat contractul de închiriere între .X. .X. & .X. .X. S.R.L, în calitate de locator, și .X. .X. S.R.L, în calitate de locatar, al cărui obiect este constituit de punerea la dispoziție a unei suprafețe utile de X mp din imobilul înscris în CF nr..X. ținută de Judecătoria Sector X .X., cu numărul cadastral X situat în .X., strada .X. nr.X, sector.X, precum și dreptul de a utiliza încăperea situată la subsolul clădirii, în suprafață de X mp și curtea situată pe latura străzii .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că durata contractului a fost stabilită la 3 ani, calculați de la data predării spațiului, cu posibilitate de prelungire, însă prin acte adiționale, s-a modificat valoarea chiriei (la suma de X EUR/mp pe lună, exclusiv TVA) și s-a prelungit valabilitatea contractului la X ani, începând cu 01 ianuarie 2009.

În data de 06.05.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X la Biroul Notarului Public - .X. .X. între S.C. .X. .X. & X .X. S.R.L. în calitate de vânzătoare și S.C. .X. .X. S.A. în calitate de cumpărătoare, având ca obiect transmiterea dreptului de proprietate asupra imobilului menționat. Urmare acestei tranzacții, societatea a încheiat actul adițional, înregistrat sub nr.X/22.06.2010, la Contractul de închiriere menționat, prin care S.C. .X. .X. S.A. preia calitatea de locator.

În data de 23.07.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.A. a depus notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor scutite fără drept de deducere - servicii de închiriere aferente spațiului menționat, conform art.141, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În data de 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că s-a încheiat Contractul de Închiriere între S.C. .X. .X. S.A. în calitate de locatar și .X. S.R.L. în calitate de locatar, al cărui obiect este constituit punerea la dispoziție a unei suprafețe utile de X mp. din imobilul menționat, precum și închirierea unui loc de parcare în curtea interioară a imobilului, durata contractului fiind stabilit de X ani, calculați de la data predării spațiului, cu posibilitate de prelungire.

În perioada verificată, S.C. .X. .X. S.A. a facturat și evidențiat în contabilitate venituri aferente derulării acestor două contracte astfel:

- **Venituri din închiriere în sumă totală de .X. lei**, din care aferente operațiunilor taxabile (ca urmare a depunerii notificărilor) în sumă de .X. lei și aferente operațiunilor scutite fără drept de deducere (în cazul clientului .X. .X. S.R.L. pentru perioada 06 mai - 23 iulie 2010) în sumă de .X. lei.

- **Venituri din servicii de administrare în sumă totală de .X. lei**, din care aferente operațiunilor taxabile în sumă de .X. lei și aferente operațiunilor scutite fără drept de deducere (în cazul clientului .X. .X. S.R.L. pentru perioada 06 mai - 30 iunie 2010, aferente perioadei în care S.C. .X. .X. S.A. nu era înregistrată în scopuri de TVA) în sumă de .X. lei.

- **Venituri din refacturarea utilităților în sumă totală de .X. lei**, aferente operațiunilor taxabile.

2. Imobil din strada .X. nr. 98

Începând cu luna mai 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.A, în calitate de locatar, a încheiat Contracte de închiriere pentru spațiile comerciale din imobilul situat în strada .X. nr.X, imobil construit în baza autorizației de construcție nr..X./01.09.2009, cu următorii clienți, în calitate de locatari:

2.1. **S.C. .X. Corp S.R.L.** - spațiu comercial de la etajul X - Aripa X, în suprafață de X mp, pe o perioadă de X ani începând cu 01.06.2011, valoarea chiriei lunare (exclusiv TVA) fiind stabilită la X EUR/mp pentru primul an, X EUR/mp pentru al doilea an și X EUR/mp. pentru al treilea an.

2.2. **S.C. X S.R.L.** - spațiu comercial de la etajul X - Aripa X, în suprafață de X mp și un loc de parcare aflat în parcarea subterană a clădirii pe o

perioadă de 2 ani începând cu 01.06.2011, valoarea chiriei lunare (exclusiv TVA) fiind stabilită la X EUR/mp și X EUR/ loc de parcare.

2.3. **S.C. X & X S.R.L.** - spațiu comercial de la etaj X, în suprafață de X mp, pe o perioadă de un an, începând cu 20.06.2011, valoarea chiriei lunare (exclusiv TVA) fiind stabilită la X EUR/mp. și suportată începând cu data de 20.07.2011.

2.4. **S.C. X & X S.R.L.** - spațiu comercial de la parter, etaj X, X si X, in suprafata totala de X mp (parter- X mp, etaj X -X mp, etaj X-X mp si etaj X-X mp) si X locuri de parcare aflate in parcare subterana a cladirii, pe o perioada de X ani incepand cu 20.06.2011. Valoarea chiriei lunare (exclusiv TVA) a fost stabilita la X EUR/mp aferent spatiilor de la etajele 1, 3 si 4, X EUR/mp aferent spatiului de la parter suportata incepand cu data de 20.07.2011 si X EUR/ loc de parcare.

2.5. **S.C. X X S.R.L.** - spatiu comercial de la etaj X, in suprafata de X mp, pe o perioada de X ani incepand cu 01.08.2011. Valoarea chiriei lunare (exclusiv TVA) a fost stabilita la X EUR/mp.

Prin contractele încheiate, au fost prevăzute:

- compensări valorice aferente lucrărilor neexecutate și considerate ca fiind economisite de locator în spațiile comerciale închiriate, modificări/transformări aprobate de locator și efectuate de locatar;

- condiții de garantare a creanțelor locatorului, prin constituirea unor depozite de către acesta în cuantum echivalent a 2 - 3 chirii lunare nete sau prin scrisori de garanție bancară necondiționată și irevocabilă emise în favoarea locatorului;

- decontarea cheltuielilor generate, a cheltuielilor de exploatare și de regie de către locatari, aferente suprafețelor utile nete închiriate, sub forma unui avans lunar net de X euro mp (cu excepția clientului S.C. X S.R.L. - X euro mp) închiriat, decontarea finală efectuându-se de locator cel târziu până la data de 31.05 a anului curent pentru anul calendaristic anterior.

- decontarea cheltuielilor cu utilitățile pentru obiectul individual al închirierii (spațiile comerciale) de către locatari către societățile furnizoare respective, în baza contractelor încheiate de către locatari cu acestea, în baza citirii măsurătorilor contoarelor separate.

În data de 20.07.2011, S.C. .X. X X S.A. a depus o altă notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor scutite fără drept deducere - servicii de închiriere aferente spațiului rămas din imobilul menționat, conform art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat cu modificările și completările ulterioare, această notificare fiind înregistrată la DGAMC sub nr.X, dată de la care s-a optat fiind 18.09.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, S.C. .X. .X. X S.A. a facturat și a evidențiat în contabilitate venituri aferente derulării acestor cinci contracte astfel:

- Venituri din închiriere în sumă totală de X lei, aferente perioadei iulie - august 2011;

- Venituri din servicii de administrare în sumă totală de X lei, aferente perioadei iunie-august 2011.

3. În perioada inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. X X S.A. a facturat și evidențiat în contabilitate venituri aferente vânzării de materiale promoționale către persoane fizice și juridice în sumă de X lei.

Referitor la TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ :

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.A. a derulat următoarele operațiuni pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată :

1) Imobil din strada .X. Simu :

În perioada iulie — noiembrie 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.A. a utilizat o suprafață utilă individual de .X. mp, reprezentând 72% din suprafața totală utilă, pentru sediile a șase agenții. Astfel, pentru această perioadă S.C. .X. .X. .X. S.A. a evidențiat și dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile în cuantum de 28% din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată deductibilă menționată în facturile fiscale emise de către furnizori.

Astfel, valoarea achizițiilor de bunuri și servicii aferente activității de administrare și închiriere imobil și evidențiată în jurnalele pentru cumpărări, este în valoare totală de X lei, din care baza impozabilă în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că sunt achiziții de **bunuri**, respectiv echipamente CCTV și sisteme de detecție incendiu în sumă totală de .X. lei, din care baza impozabilă în valoare de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei și **achiziții de servicii**, respectiv întreținere tehnică și reparație a aparatelor de aer condiționat, întreținere tehnică și servicii operator RSVTI aferente ascensoarelor, servicii de monitorizare și pază, servicii de colectare, transport și depozitare deșeu menajer, servicii de instalare a echipamentelor CCTV și sistemelor de detecție incendiu, utilități (apă, canalizare, gaz) și refacturarea costurilor cu utilitățile (apă, energie electrică), în valoare totală de .X. lei, din care

baza impozabilă în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În vederea justificării realității acestor operațiuni, contribuabilul a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscale următoarele documente: contracte încheiate între părți, facturi, procese verbale de montare și punere în funcțiune în cazul achizițiilor de bunuri, procese verbale la recepția lucrărilor în cazul serviciilor de reparații și amenjări interioare, devize de lucrări în cazul reparațiilor și rapoarte de verificări periodice aferente aparatelor de aer condiționat, a ascensoarelor, facturi fiscale însoțite de anexe ce conțin denumire client, luna prestației, cod zonă, adresă, data conectării, nr. zile monitorizare, tarif abonament, nr. alarme, tarif alarme, nr. alarme test/verificare, nr. alarme false.

În data de 20.06.2011, S.C. .X. .X. .X. S.A. a achiziționat imobilul situat în .X. str..X. nr.X, sector X, compus din teren și doua corpuri de construcție, conform Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.X la Biroul Notarului Public .X. .X., taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă clădirii din .X. nr.X fiind în sumă totală de .X. lei provenită din taxa pe onorariul plătit biroului notarial și din taxa pe serviciile .X. S.R.L. constând în expertiza tehnica (X lei).

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă clădirii din .X. nr.**X în sumă totală de .X. lei** provine din :

- **achiziții de bunuri și servicii** destinate atât activității de asigurare cât și activității de închiriere în sumă de **.X. lei**,

- **achiziția unui teren** în suprafață de .X. mp situat în .X. str..X. nr.X, Sector X și a unei autorizații de construire nr..X./01.09.2009 pe terenul respectiv de la .X. .X. & .X. Int. înregistrarea în contabilitate are la bază factura nr..X./18.09.2009, emisă de .X. .X. & .X. .X. și Contractul de vânzare - cumpărare autentificat sub nr..X./18.09.2009 în sumă de **.X. lei**,

- **execuția la cheie a clădirii** de birouri și spații comerciale cu X etaje cu X niveluri de parcare subterană, împreună cu dependențele aferente pe terenul situat în .X., str..X. nr.X, sector X de către X Co în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată este aferentă unui număr de X facturi emise de X Co în perioada 02.12.2009 - 09.08.2011 în baza Contractului de Antrepriză generală încheiat la data de 05.11.2009 și a cinci acte adiționale.

Recepția clădirii a fost efectuată în data de 18.04 2011 ocazie cu care a fost semnat Procesul Verbal nr.X/58.04.2011 având ca valoare declarată a investiției de .X. lei, iar în luna iulie 2011 operațiunea a fost înregistrată în contabilitatea firmei prin debitarea contului X "Construcții viață" și creditarea contului 2311201 "Construcții în curs privind asigurările de viață" cu suma de .X. lei,

- suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă unui număr de X facturi emise de .X. .X. S.R.L. în baza Contractului de Cesiune a drepturilor de autor încheiat în data de 31.10.2009,
- suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă facturii FF..X. /19.01.2011 emisă de .X. pentru contravaloare branșamentului la rețeaua de energie electrică.
- **diferența de .X. lei** reprezintă TVA aferentă achiziției de servicii și materiale de la diverși furnizori dintre care și S.C. .X. S.R.L. proiectant/executant de specialitate în vederea racordării clădirii din str..X. nr.X, la sistemul de distribuție a gazelor naturale, .X. .X. 2004 S.R.L. executant branșament de apă și racord canalizare la respectivul imobil.
- **suma de .X. lei din achiziții de bunuri și servicii** destinate exclusiv activității de închiriere, constând în servicii prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L. în baza Contractului nr..X./02.06.2011 în vederea închirierii clădirii din str. .X. nr.X, achiziții de mobilă de la .X. S.R.L, servicii consultanță imobiliară de la BNP X, servicii întreținere ascensoare prestate de S.C. .X. S.A, achiziția unui panou prezentare clădire de la S.C. X .X. S.R.L, pază clădire, consum apă, gaz, curent electric, dezinsecție, deratizare, etc.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie 2010 - august 2011, S.C. .X. .X. X S.A. a evidențiat TVA deductibilă aferentă operațiunilor interne în sumă totală de .X. lei, din care:

- Suma de **.X. lei** din operațiuni destinate exclusiv activității de închiriere, operațiune taxabilă prin opțiune;
- Suma de **.X. lei** din operațiuni destinate atât activității de asigurare, operațiune scutită fără drept de deducere cât și activității de închiriere, operațiune taxabilă prin opțiune.

b) În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii considerate de firmă ca fiind destinate exclusiv activității de închiriere în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală consideră că acestea reprezintă achiziții de servicii de la .X. .X., „investitor imobiliar instituționalizat” constând în controlul proiectării execuției, selectarea unei firme de construcții potrivite, controlul execuției lucrărilor, efectuarea recepțiilor formale ale construcției finalizate (.X. lei baza și .X. lei TVA) și achiziții de materiale promoționale de la .X. .X. (.X. lei baza și .X. lei TVA).

Referitor la PRO-RATA :

Organele de inspecție fiscală susțin că S.C. .X. .X. .X. S.A. este autorizată să desfășoare activități de .X. de viață și non viață, conform art.126 alin.(9) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile de asigurare și/sau de

reasigurare fiind operațiuni impozabile, scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.

Organele de inspecție fiscală susțin că societatea de asigurare este o entitate economică creată pentru a gestiona comunitățile de riscuri și de a crea Profit, entitate care fructifică fondurile mutualizate atrase, achită echivalentul riscurilor în caz de producere de pagube și vătămări corporale și plasează prin instrumente financiare rezervele tehnice create în vederea maximizării profitului.

Conform situațiilor financiare și a notelor explicative atașate la acestea, întocmite de S.C. .X. .X. S.R.L. rezultă faptul că activitatea preponderentă este reprezentată de activitatea de .X. de viață, principalele tipuri de .X. de viață existente în portofoliul fiind :

- asigurare mixtă de viață cu acumulare de capital,
- asigurare mixtă de viață cu plată fracționată în caz de deces și cu acumulare de capital,
- asigurare mixtă de viață cu acumulare de capital și plată unică a primei de asigurare,
- asigurare de deces.
- asigurare suplimentară în caz de deces din accident,
- asigurare suplimentară de invaliditate din accident, de invaliditate peste 30% din accident, de invaliditate peste 50% din accident,
- asigurare suplimentară pentru indemnizație de spitalizare ca urmare unui accident,
- asigurare suplimentară de exonerare de la plata primelor de asigurare în caz de incapacitate totală de muncă
- și asigurare suplimentară de deces.

.X. de bază încheiate în conformitate cu condițiile generale de asigurare de viață (CGAV) valabile de la data de 1 iulie 2009.

Organele de inspecție fiscală contestă că angajamentele S.C. .X. .X. Asigurari S.A. față de asigurați constau în preluarea riscurilor (de supraviețuire și de deces), în schimbul unei prime de asigurare și indemnizarea acestora în cazul producerii evenimentelor asigurate, valoarea indemnizației de plată fiind constituită atât din suma asigurată cât și din suma rezultată din participarea la profit, în cazul asigurărilor cu acumulare de capital, având ca elementele care alcătuiesc primele de asigurare: remunerarea activității desfășurate de serviciul considerat (prima de costuri), acoperirea riscului (prima de risc), suma economisită de asigurat (prima de economisire).

Urmare a încasărilor primelor de asigurare și investirea lor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. X S.A. prin imobilele achiziționate, respectiv: clădirea din .X. X nr.X, terenul din Str. .X. nr.X, terenul și clădirea din Str. .X. nr.X, au aplicat în mod eronat prevederile art.147 din Legea

nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, pe fond, activitatea de investiții face parte din activitatea de .X. de viață, prin prisma realizării angajamentelor asumate prin condițiile contractuale față de asigurați, plasamentele în terenuri și construcții efectuate de S.C. .X. .X. .X. S.A. în perioada verificată **reprezintă fructificarea fondurilor constituite din primele de asigurare încasate.**

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înscris aceste active imobilizate în Registrul special al activelor admise să acopere rezervele tehnice din asigurările de viață, lucru care întărește intenția și voința societății de a utiliza activele în cauză în scopul activității de asigurare.

Organele de inspecție fiscală au procedat la alocarea achizițiilor de bunuri și servicii evidențiate în jurnalele pentru cumpărări, după cum urmează:

- Achiziții de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere (activitate de administrare și exploatare a activelor imobilizate în scopul închirierii) efectuate de către S.C. .X. .X. .X. S.A. în perioada verificată aferente imobilului din strada .X. X, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind în suma de .X. lei, aferente imobilului din strada .X. nr.X, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora fiind în sumă de .X. lei;

- Achiziții de bunuri și servicii destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere (activitate de asigurare) efectuate de către S.C. .X. .X. X S.A. în perioada verificată sunt cele furnizate de partenerii externi (achiziții intracomunitare și achiziții din afara spațiului comunitar) pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, taxa pe valoarea adăugată fiind în sumă de .X. lei;

- Achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere efectuate de către S.C. .X. .X. X S.A. în perioada septembrie 2009 - august 2011, sunt:

- a) cele aferente imobilului din strada .X. nr.X, respectiv achiziția terenului, achiziția serviciilor legate de construcția imobilului și punerea în funcționare a acestuia atât de la furnizori interni cât și de la furnizori externi, taxa pe valoarea adăugată fiind în suma de .X. lei;

- b) cele aferente imobilului din strada .X. nr.X, respectiv prestările de servicii de expertiză tehnică și onorarii notariale legate de achiziția imobilului, taxa pe valoarea adăugată fiind în sumă de .X. lei;

- c) cele aferente achiziției intracomunitare de bunuri (materiale promoționale) în luna iulie 2011, taxa pe valoarea adăugată fiind în sumă de .X. lei.

Datorita faptului că societatea a considerat toate achizițiile aferente imobilelor din str. .X. nr. X, respectiv X și achizițiile intracomunitare de bunuri ca

fiind destinate operațiunilor care dau drept de deducere, organele de inspecție fiscală consideră că societatea nu a aplicat prevederile art.147 alin.(5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe baza de pro-rata, societatea deducând integral, echipa de inspecție fiscală a considerat că pro-rata aplicabilă provizoriu pentru anul 2010 este 100%.

Pentru anul 2011, in lipsa comunicării de către .X. .X. organului fiscal competent a unei pro-rata provizorie conform art.147 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au aplicat ca pro-rata aplicabilă provizoriu pentru anul 2011 pro-rata definitivă determinată pentru anul 2010.

Astfel, conform prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală a procedat la determinarea pro-ratei definitive pentru anul 2010, pro-rată ce a fost aplicată provizoriu pentru anul 2011.

Organele de inspecție fiscală susțin că suma totală, fără taxă, a operațiunilor impozabile care permit exercitarea dreptului de deducere, este constituită din sumele aferente prestărilor de servicii de închiriere, de administrare imobil și refacturare a costurilor cu utilitățile realizate în perioada iulie-decembrie 2010, acestea fiind reprezentate de veniturile obținute din realizarea acestor servicii aferente imobilului din str. .X. X, cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală susțin că suma totală, fără taxă, a operațiunilor impozabile care nu permit exercitarea dreptului de deducere, este constituită din sumele aferente prestărilor de servicii de asigurare, prestărilor de servicii de închiriere, administrare imobil (aferente lunilor mai-iunie 2010, anterior înregistrării în scopuri de TVA, facturate în luna iulie 2010) realizate în perioada iulie - decembrie 2010, acestea fiind reprezentate de veniturile obținute din realizarea acestor servicii aferente imobilului din str. .X. X, cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei, precum și de veniturile obținute din activitatea de .X. (cifra de afaceri netă de reasigurare), cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că valoarea numărătorului este de .X. lei, iar cea a numitorului este de .X. lei, rezultatul raportului fiind X, adică X%, și în temeiul art.147 alin.8, pro - rata definitivă pentru anul 2010 este egală cu 0%, fapt pentru care nu au admis la deducere suma de .X. lei, conform prevederilor art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA de rambursat:

Prin decontul de taxă pe valoare adăugată depus de societate pentru luna august 2011 societatea a solicitat la rambursare soldul sumei negative de

T.V.A. aferent perioadei 01.07.2010 - 31.08.2011, în valoare totală de .X. lei în conformitate cu prevederile Titlului VI, art.147³, alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată prin Legea nr.343/2006.

Organele de inspecție fiscală au transmis pentru soluționare cu control anticipat decontul aferent lunii august 2011 în sumă totală de .X. lei.

Față de soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată în valoare de .X. lei, stabilit de societate pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit, urmare deficiențelor prezentate în Capitolul III din prezentul Raport de inspecție fiscală, T.V.A. de plată suplimentară în valoare de .X. lei, prin neadmiterea la deducere a sumei de .X. lei și stabilirea unei TVA colectată suplimentară de .X. lei.

Referitor la “regularizarea” sumei de .X. lei:

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a hotărât să „regularizeze” o plată făcută în plus către bugetul statului, măbind în mod artificial TVA deductibilă lunii mai 2011, prin includerea acestei sume în decontul de TVA la rândul 28 „Regularizare taxă dedusă” cu semnul (+).

Prin această modalitate de regularizare, organele de inspecție fiscală susțin că societatea a mărit în mod eronat TVA de rambursare cu suma de .X. lei aferent lunii mai 2011.

Organele de inspecție fiscală susțin de asemenea, că în cazul unei plăți efectuată în mod eronat, societatea putea cere compensarea acesteia cu TVA de plată prin decont sau cere restituirea sumei și în nici un caz mărirea taxei deductibile, iar conform art.156² alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de .X. lei nu reprezintă o corecție pentru o sumă declarată într-un decont anterior ci o plată în plus făcută de societate.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei din decontul de TVA aferent lunii mai 2011, întrucât organele de inspecție fiscală susțin că aceasta nu reprezintă o taxă datorată sau achitată de S.C. .X. .X. S.A. pentru achizițiile efectuate și nu are la bază un document justificativ în conformitate cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere specificate la art.146 alin.1 și 2 din din același act normativ și a pct.46 alin.1 din HG.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare motivele reverificării invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în

perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

1. Aspecte procedurale :

1. Față de excepția ridicată de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./22.12.2011 și a Dispoziției de măsuri nr..X./23.12.2011, pe motiv că acestea nu conțin detalii cu privire la organul fiscal competent căruia urmează să-i fie adresată contestația, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele :

Potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actele administrative fiscale contestate, conțin elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: *"[...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia"*.

În ceea ce privește organul la care se depune contestația se reține că la cap.5 Dispoziții finale din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-MC nr..X./22.12.2011 și la cap.3.2 Data comunicării din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2011 s-a precizat expres termenul și locul de depunere a contestației, respectiv : *"în conformitate cu art.205 și art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor de plată și sau aprobate la rambursare prin prezenta, se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii"*,

fiind respectate în acest mod prevederile art.43 alin.2 lit.i) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente :

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația".

Având în vedere cele de mai sus și faptul că excepțiile ridicate de contestatari nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

2. Referitor la solicitarea societății de anulare a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./23.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea 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 de măsuri se referă la stabilirea de măsuri în sarcina contribuabilului și nu cuprinde impozite, taxe, contribuții sau accesorii ale acestora stabilite în sarcina contribuabilului.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, s-a dispus societății, în baza prevederilor art.105, alin.(9) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

- să procedeze la rectificarea declarațiilor informative semestriale X depuse pentru semestrul X an 2010 și semestrul X an 2011, în sensul declarării corecte a tuturor tranzacțiilor eronat raportate inițial din vina exclusivă a societății, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X din data de 22.12.2011, cap. III, subcapitolul A.6.

- să completeze și să depună la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a unor noi formulare "Declarație rectificativă privind livrările / achizițiile intracomunitare de bunuri nr.X, corect corectate cu datele și informațiile preluate din evidența fiscală pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată, S.C. .X. .X. .X. S.A. solicită alături de anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală și să îi fie aprobată restituirea contravalorii TVA în sumă de .X. lei

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.(...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin.(3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat",

coroborat cu **prevederile art. 206 alin. (2)** din același act normativ :

“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”.

De asemenea, **art.209 alin.(1), lit. c)** din **Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

“Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate 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, se soluționează de către :

c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de quantum”,

iar potrivit **art.209, alin.(2) din același act normativ** :

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform **pct.1 din anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2003** pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală :

“Formularul Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite”.

Totodată **pct.5.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

*“Alte acte administrative fiscale pot fi : **dispoziția de măsuri**, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”.*

Din coroborarea, prevederilor legale invocate, precum și pentru faptul că măsura stabilită în sarcina S.C. .X. .X. .X. S.A. prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu prevede diminuarea pierderii fiscale, ci dispune ca societatea să procedeze la rectificarea declarațiilor informative semestriale 394 depuse pentru semestrul X-2010 și semestrul X-2011, să completeze și să depună la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a unor noi formulare "Declarație rectificativă privind livrările / achizițiile intracomunitare de bunuri nr.X corecte, rezultă că dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță fiscală, motiv pentru care soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a dispozițiilor privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare pentru căpatul de cerere privind anularea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală dosarul privind contestația S.C. .X. .X. .X. S.A. va fi transmis spre competență soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

3. Referitor la suma de .X. lei urmare aplicării pro-rate operațiunilor de achiziții de bunuri și servicii în valoare de .X. lei pentru care nu se cunoaște destinația ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere:

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. .X. S.A are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor unor imobile și cheltuielilor conexe achizițiilor imobilelor, în condițiile în care societatea contestatoare până la data finalizării inspecției fiscale nu a făcut dovada că imobilul a fost utilizat pentru realizarea de operațiuni taxabile, ci numai pentru operațiuni de închiriere, care prin efectul legii sunt operațiuni scutite fără drept de deducere.

În fapt, în perioada iulie 2010 - august 2011 S.C. .X. .X. .X. S.A a evidențiat TVA deductibilă aferentă operațiunilor interne în sumă totală de .X. lei reprezentând .X. lei operațiuni destinate exclusiv activității de închiriere, operațiuni taxabile prin opțiune și .X. lei din operațiuni destinate atât activității de asigurare, operațiuni scutite fără drept de deducere, cât și activității de închiriere, operațiune taxabilă prin opțiune.

S.C. .X. .X. .X. S.A., societate autorizată să desfășoare activități de asigurare de viață și non viață:

- a achiziționat de la S.C. .X. .X. &.X. .X. S.R.L. terenul în suprafață de .X. mp situat în .X. str. .X. nr.X, sector X, în baza autorizației de construire nr..X./01.09.2009 (încheiere de autentificare contract nr..X./ 18.09.2009);

- a achiziționat de la S.C. .X. .X. &.X. .X. S.R.L. clădirea cu o suprafață construită la sol de X mp, compusă din subsol, parter și mansardă) situat în .X. str. .X. X nr.X, sector X (încheiere de autentificare contract nr..X./06.05.2010). Terenul aferent clădirii era la acel moment în proprietate S.C. .X. .X. .X. S.A;

- a achiziționat terenul în suprafață de X mp împreună cu două corpuri de construcție situate în .X. str. .X. nr.X, sector X, de la persoana fizică, cetățean român, domiciliat în USA, .X. (încheiere de autentificare contract nr..X./20.06.2011);

- a construit un imobil 2S+P+10E situat în .X. str. .X. nr.X, sector X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că toate cele 4 imobile enumerate reprezintă active admise să acopere rezervele tehnice, înscrise în Registrul special al activelor admise să acopere rezervele tehnice ținut pentru activitatea de asigurare de viață.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a aplicat în mod eronat prevederile art.147 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât activitatea de investiții face parte din activitatea de .X. de viață prin prisma realizării angajamentelor asumate prin condițiile contractuale față de asigurați, plasamentele în terenuri și construcții efectuate de S.C. .X. .X. .X. S.A în perioada verificată reprezentând fructificarea fondurilor constituite din primele de .X. încasate, iar înscrierea acestor active imobilizate în Registrul special al activelor admise să acopere rezervele tehnice ținut pentru activitatea de asigurare de viață întăresc intenția și voința S.C. .X. .X. .X. S.A. de a utiliza activele în cauză în scopul activității de asigurare, opțiunea de închiriere a spațiilor comerciale din cadrul acestor imobile constituind o modalitate de valorificare a acestor plasamente.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu cunosc destinația bunurilor achiziționate ori pentru că nu pot determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, au procedat la determinarea pro-ratei definitive pentru anul 2010, pro-rată aplicată provizoriu pentru anul 2011.

S.C. .X. .X. S.A. consideră că trebuie să beneficieze de drept integral de deducere a TVA aferentă achiziției/dezvoltării de bunuri imobile, întrucât acestea sunt destinate integral și exclusiv desfășurării de operațiuni taxabile, respectiv desfășurării de operațiuni de închiriere pentru care s-a optat pentru aplicarea regimului de taxare și deci să colecteze TVA 24%.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.126 alin.9 lit.c)** și **art.141 alin.2 lit.b)** din **Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“ART.126 (9) Operațiunile impozabile pot fi:

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții”,

“ART.141(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 impozabile care intermediază astfel de operațiuni”

În conformitate cu art.126 alin.9 lit c), operațiunile enumerate la art.141 sunt operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, în consecință agenții economici care efectuează operațiuni dintre cele menționate la art.141, dar și alte operațiuni pentru care este recunoscut dreptul de deducere, vor ține o evidență separată a acestor operațiuni, iar în cazul operațiunilor pentru care nu se cunoaște exact destinația lor (din punct de vedere al deductibilității) agenții economici vor aplica mecanismul **pro-ratei**.

coroborat cu **pct.35¹ Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“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 acceptarea cererilor de asigurare, gestionarea modificării contractelor și a primelor de asigurare, încheierea, administrarea și rezilierea polițelor, organizarea și managementul sistemului informatic, furnizarea de informații și întocmirea rapoartelor pentru părțile asigurate, 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-472/03 Arthur Andersen.

(2) 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 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 Curții Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia.

(3) 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”.

Curtea Europeană de Justiție a decis în cauza C-472/03 Arthur Andersen & Co că serviciile oferite de companiile de .X. de "back office" care se aplică serviciilor prestate de agenții de .X., nu intră în scutirea de TVA conform și cu a șasea directivă.

De asemenea, în speță sunt aplicabile prevederile **art.147 alin.5,6,8 și 9 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 147 Deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă

(5) Achizițiile pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

(6) Pro-rata prevăzută la alin.(5) se determină ca raport între:

a) suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare.

(9) Pro-rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro-rata definitivă, prevăzută la alin.(8), determinată pentru anul precedent, sau pro-rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere

în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro-rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în situația în care persoana impozabilă cu regim mixt efectuează achiziții pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se evidențiază într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestor achiziții se deduce pe bază de pro-rata.

De asemenea, referitor la excluderea de la calculul pro ratei a valorii operațiunilor imobiliare, se reține că pct.47 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează :

“în sensul art.147 alin. (7) lit. c) din Codul fiscal, operațiunile imobiliare reprezintă operațiuni de livrare, închiriere, leasing, arendare, concesionare și alte operațiuni similare efectuate în legătură cu bunurile imobile”.

Având în vedere faptul că S.C. .X. .X. S.A. a realizat atât operațiuni care dau drept de deducere cât și operațiuni care nu dau drept de deducere a TVA, aceasta avea obligația stabilirii TVA deductibilă aferentă achizițiilor pe bază de pro rată, stabilită ca raport între suma totală, fără taxă, a operațiunilor impozabile **care permit exercitarea dreptului de deducere** constituită din sumele aferente prestărilor de servicii de închiriere, de administrare și refacturare a costurilor cu utilitățile realizate în perioada iulie – decembrie 2010, la numărător și suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la numărător și a operațiunilor impozabile constituită din sumele aferente prestărilor de servicii de asigurare, prestărilor serviciilor de închiriere imobil aferente lunilor mai – iunie 2010, anterior înregistrării în scopuri de TVA, facturi în luna iulie 2010) **care nu permit exercitarea dreptului de deducere**, la numitor.

Ținându-se cont de situația detaliată a operațiunilor de achiziții de bunuri și servicii pentru care nu se cunoaște destinația ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere conform Anexei nr.18 aflată în copie la dosarul cauzei, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul 2010, S.C. .X. .X. S.A. s-a înregistrat în scopuri de TVA, acesteia îi erau aplicabile prevederile art.147 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, republicata, cu modificările și completările ulterioare.

Datorită faptului că societatea a considerat toate achizițiile aferente imobilelor din strada .X. nr. X. respectiv X și achizițiile intracomunitare de bunuri ca fiind destinate operațiunilor care dau drept de deducere, aceasta nu a aplicat prevederile art.147 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv deducerea taxei pe baza de pro-rata, deducând integral, organele de de inspecție fiscală au considerat că pro-rata aplicabilă provizoriu pentru anul 2010 este 100%.

- pentru anul 2011, în lipsa comunicării de către S.C. .X. .X. S.A. a unei pro-rate provizorii conform art.147 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au aplicat ca pro-rată provizorie pentru anul 2011 pro-rata definitivă determinată pentru anul 2010.

Astfel, conform prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală a procedat la determinarea pro-ratei definitive pentru anul 2010, pro-rata ce a fost aplicată provizoriu pentru anul 2011:

- suma totală, fără taxă, a operațiunilor impozabile care permit exercitarea dreptului de deducere, este constituită din sumele aferente prestațiilor de servicii de închiriere, de administrare imobil și refacturare a costurilor cu utilitățile realizate în perioada iulie-decembrie 2010. Acestea sunt reprezentate de veniturile obținute din realizarea acestor servicii aferente imobilului din strada .X. X, cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei.

- suma totală, fără taxă, a operațiunilor impozabile care nu permit exercitarea dreptului de deducere, este constituită din sumele aferente prestațiilor de servicii de asigurare, prestațiilor de servicii de închiriere, administrare imobil (aferente lunilor mai-iunie 2010, anterior înregistrării în scopuri de TVA, facturate în luna iulie 2010) realizate în perioada iulie — decembrie 2010. Acestea sunt reprezentate de veniturile obținute din realizarea acestor servicii aferente imobilului din strada .X. X, cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei, precum și de veniturile obținute din activitatea de asigurări (cifra de afaceri netă de reasigurare), cuantumul acestora fiind în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea numărătorului în sumă de .X. lei, iar cea a numitorului în sumă de .X. lei. Rezultatul raportului a fost X, adică X%, iar în temeiul art.147 alin.8, pro-rata definitivă pentru anul 2010 a fost stabilită de organele de inspecție fiscală la 0%.

Având în vedere cele menționate anterior, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de .X. lei, conform prevederilor art.147 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au confundat TVA de dedus cu TVA la care societatea nu avea drept de deducere, aplicându-se pro-rata asupra TVA deductibilă stabilită de societate, în sumă de .X. lei, rezultând TVA neadmisă la deducere, se reține:

Activitatea de investiții a fondului asigurărilor de viață desfășurată de S.C. .X. .X. X S.A. reprezintă o prestare de servicii accesorie prestării de servicii principale - prestări de .X. de viață.

Achizițiile de imobile și servicii legate de construcția unui imobil au fost efectuate și în scopul realizării operațiunilor de .X., **operațiuni scutite fără drept de deducere**. Înscrierea acestor imobile în registrul special al activelor admise să acopere rezervele tehnice constituite pentru activitatea de .X. de viață **reprezintă o justificare a activității de investiții** aferentă fondului de asigurare, realizată de S.C. .X. .X. X S.A.

Referitor la susținerile societății: *"Chiar dacă includerea acestor bunurilor imobile în scop prudentțial în categoria activelor desemnate să acopere rezervele tehnice este prevăzută de legislația specifică în domeniul asigurărilor ca fiind o condiție obligatorie pentru desfășurarea activității de asigurare nu este relevant pentru stabilirea tratamentului privind TVA în această situație deoarece așa cum este precizat la art.126 alin.(1) din Codul Fiscal în analiza unei operațiuni din perspective TVA se au în vedere aspecte precum natura operațiunii, locul unde aceasta este impozabilă, eventual statutul de persoană impozabilă al părților implicate în tranzacție"*, se reține că:

Potrivit art.1 alin.(1), art.2, art.3 din Normele privind rezervele tehnice pentru asigurările de viață, activele admise să le acopere și dispersia activelor admise să acopere rezervele tehnice brute adoptate prin Ordinul CSA nr.113131/2006, cu modificările și completările ulterioare (respectiv art.1, art.3, art.6 și art.7 din Normele privind rezervele tehnice pentru asigurările de viață, activele admise să le acopere și dispersia activelor admise să acopere rezervele tehnice brute adoptate prin Ordinul CSA nr.8/2011, valabile începând cu 1 iulie 2011):

"Asiguratorii care practică activitatea de .X. de viață trebuie să constituie rezerve tehnice, inclusiv rezerve matematice, la un nivel care să le permită onorarea tuturor obligațiilor asumate prin contractele de asigurare."

"La investirea activelor admise să acopere rezervele tehnice brute se va ține seama de tipul de activitate desfășurată de asigurator, astfel încât să se asigure randamentul, siguranța și tranzacționabilitatea investițiilor, societatea asigurând dispersia activelor respective.

Categorii de active admise să acopere rezervele tehnice brute:

(1) Asiguratorul care practică activitatea de asigurări de viață trebuie să-și acopere rezervele tehnice brute numai cu următoarele categorii de active:

A. Investiții:

- titluri de stat si bonuri de tezaur emise de statele membre;
- titluri emise de autoritați ale administratiei publice locale;
- obligațiuni și alte instrumente ale pieței monetare si de capital, asimilate acestora, tranzactionate pe o piata supravegheata;
- actiuni si alte participatii cu randament variabil, asimilate acestora, tranzactionate pe o piata supravegheata;
- unitati in organisme de plasament colectiv in valori mobiliare si alte fonduri de investitii;
- depozite si conturi curente la institutii de credit;
- terenuri si constructii in proprietatea societatilor;

B. Creanțe:

- (1) creante de la asigurați si intermediari rezultand din operatiuni de asigurare directe si acceptari in reasigurare;
- (2) partea din rezervele tehnice aferente contractelor cedate in reasigurare;
- (3) dobanzi de incasat aferente activelor admise sa acopere rezervele tehnice brute.

C. Altele:

- cheltuieli de achizitie reportate;
 - disponibilitati in casierie.
- (2) În evaluarea activelor admise sa acopere rezervele tehnice brute, se vor respecta urmatoarele reguli:
- activele admise sa acopere rezervele tehnice brute trebuie evaluate pe baza prudentiala, avandu-se in vedere orice nerealizari viitoare.
 - terenurile si constructiile pot fi acceptate ca acoperire pentru rezervele tehnice brute numai in masura in care asiguratorul face dovada proprietatii acestora si sunt libere de sarcini.
 - constructiile admise sa acopere rezervele tehnice brute de reasigurare vor fi asigurate impotriva tuturor riscurilor la care sunt expuse. eel putin la nivelul valorii luate in considerare la acoperirea rezervelor tehnice brute, in baza unei asigurari distincte mcheiate cu un alt asigurator, sau vor fi autoasigurate, cu conditia cedarii riscului in reasigurare, in proportie de cel putin 70%, unor societati de reasigurare de pe piata .X.a."

Datorita specificului activitatii societatilor de asigurare, respectiv decalajul creat intre momentul incasarii primelor de asigurare si momentul achitarii daunelor, devine posibila gestionarea resurselor prin activitatea de investitii, respectiv plasamentele constand in titluri de stat, obligatiuni, valori imobiliare etc. Intre momentul incasarii primelor si cel al exigibilitatii sumelor asigurate se scurge adesea o perioada de mai multi ani. In tot acest timp societatea de asigurare dispune de banii incasati cu titlu de prime si pe care trebuie sa-i fructifice cat mai avantajos. Rezulta ca, asigurarile de viata ofera nu

numai o protecție de asigurare, dar reprezintă și un instrument de economisire și de fructificare a resurselor banesti. Societățile de asigurare apar pe piața financiară cu o ofertă de capital de împrumut orientată către diverși solicitanți de resurse financiare. Oferta societăților de asigurare se adresează: băncilor comerciale interesate să primească depuneri pe diferite termene pentru majorarea resurselor lor de finanțare; societăților comerciale de producție, interesate să își măjoreze capitalul activ; autorităților publice și centrale, aflate în căutare de resurse de împrumut pentru acoperirea deficitelor bugetare sau pentru finanțarea unor investiții importante de fonduri extrabugetare; detinatorilor de terenuri și imobile destinate vânzării.

O societate de .X. nu poate achiziționa un teren sau o clădire în scopul închirierii întrucât nu poate desfășura decât exclusiv o activitate de asigurare. Dar o societate de .X. poate achiziționa un teren sau o clădire pentru a investi fondurile proprii și atrase urmare desfășurării activității de asigurare. Închirierea urmează investiției și nu invers. Unei societăți de asigurare nu îi este permis să investească pentru a desfășura o activitate de închiriere, conform lit.f, alin.4, art.12 din Legea nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor cu modificările și completările ulterioare, **o societate este autorizată să desfășoare activitate de asigurare dacă societatea va desfășura „exclusiv activitate de asigurare”.**

Astfel, întrucât societatea nu prezintă argumente sau documente care să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 contestată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA de plată, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. .X. S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./22.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011.

4. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada verificată, **Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de recuperare/compensare a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care această sumă reprezintă TVA achitată suplimentar.**

În fapt, S.C. .X. .X. .X. S.A nu a înregistrat în decontul de TVA sau în declarația recapitulativă 390 aferentă lunii iunie 2010 contravaloarea serviciilor IT de la .X. .X. .X. AG.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 14.04.2011, conform fișei sintetice de evidență pe plătitor (CIF .X.), a fost preluat soldul în **sumă de X lei** ca urmare a radierii CIF .X., cu scadență X/07/2010, **suma de .X. lei**, înscrisă în decontul lunii mai 2011 la rândul „Regularizări TVA deductibilă” fiind **rezultatul "compensării" efectuate de S.C. .X. .X. S.A. între suma plătită eronat în valoare de .X. lei și debitul stabilit suplimentar prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./23.12.2010, în valoare de .X. lei.**

În data de 30 iunie 2010, S.C. .X. .X. .X. S.A a primit o factură aferentă unor servicii IT de la .X. Werchse seitige .X. Ag pe care .X. .X. a achitat contravaloarea TVA datorată către bugetul de stat al României, însă furnizorul extern a emis o factură de stornare pentru întreaga valoare a serviciilor facturate anterior conform facturilor fiscale Rechnung 1/2010 din 30.06.2010, Storno zu Rechnung 1/2010 din 30.06.2010 și Rechnung 1/2010 din 18.11.2010 emise de .X. Werchse seitige .X. AG, întreaga valoare a facturilor inițiale fiind stornată în decursul aceleiași perioade de raportare.

Societatea susține că în luna mai 2011, după finalizarea inspecției fiscale pentru anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA obținut prin procedură specială, întrucât valoarea achitată suplimentar nu a fost recuperată, a decis să înscrie această sumă în decontul de TVA la rândul 28 "Regularizări taxa deductibila", considerând că aceasta este unica modalitate în care ar putea recupera valoarea TVA plătită suplimentar, opinia organelor de inspecție fiscală fiind eronată deoarece societatea nu a majorat în mod artificial valoarea TVA deductibilă aferentă lunii mai 2011, ci doar a dorit să recupereze o sumă reprezentând TVA achitată în plus și care i se cuvenea de drept.

S.C. .X. .X. S.A susține că în pofida încercărilor de recuperare/compensare făcute de respectiv a solicitării în scris de compensare a sumei achitate în plus fie a transferului sumei în fișa pe plătitor aferentă noului cod de înregistrare în scopuri de TVA, cererile nu au fost soluționate și în acest sens, societatea consideră că îi este încălcat principiul neutralității TVA, principiul de bază în legislația TVA și își rezervă dreptul de a întreprinde toate diligențele pentru a recupera această sumă în instanță, societatea neavând cum să majoreze în mod artificial valoarea TVA deductibilă cu o suma ce i se cuvenea de drept și pe cale de consecință, motivul invocat de organele de inspecție fiscală este netemeinic.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.146 alin.1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.,

coroborate cu **pct.46 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004** privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78 ”.

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la **art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în .X. și și-a desemnat un reprezentant fiscal în .X., în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în .X., precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în .X." sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu. "

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este ca societatea să dețină pentru taxa datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, o factură care să cuprindă informațiile minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

"(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform [art. 141](#) alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.(.....)".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere:

La data de 14.06.2010 a fost eliberat certificatul de înregistrare în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2010 pentru S.C. .X. .X. .X. S.A. concomitent cu radierea codului de înregistrare în scopuri de TVA conform prevederilor art.153¹ coroborat cu art.126 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar la data de 16.07.2010 S.C. .X. .X. .X. S.A. a efectuat o plată către bugetul de stat în sumă de .X. lei reprezentând TVA decont special cu Ordin de plata nr.X, cod de identificare fiscală nr..X..

La data de 14.04.2011, conform fișei sintetice de evidență pe plătitor CIF .X., a fost preluat soldul în sumă de .X. lei ca urmare a radierii CIF .X. cu scadența 16.07.2010 și deci suma de .X. lei înscrisă în decontul lunii mai 2011 la rândul „Regularizare TVA deductibilă” este rezultatul „compensării” efectuate de S.C. .X. .X. .X. S.A. între suma plătită eronat în valoare de .X. lei și debitul stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr..X./23.12.2010 în valoare de .X. lei.

Din cele enunțate, rezultă că S.C. .X. .X. .X. S.A. a înregistrat în jurnalele pentru cumpărări și a declarat în Declarațiile informative privind

livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național nr.394 **doar achizițiile considerate de societate ca având legătură directă cu activitatea de închiriere, societatea neînregistrând și nedeclarând achizițiile considerate ca fiind în scopul activității de asigurare.**

Întrucât începând cu 01.07.2010 societatea a fost înregistrată în scopuri de TVA, având un cod valid de TVA, aceasta avea obligația de a înregistra toate facturile primite.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.156² alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Decontul de taxă

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări”, astfel încât suma de .X. lei nu este o corecție pentru o sumă declarată într-un decont anterior ci o plată în plus făcută de societate.

Afirmația contestatoarei potrivit căreia *“În data de 30 iunie 2010, S.C. .X. .X. S.A. a primit o factura aferentă unor servicii IT de la .X. .X. .X. AG și a achitat contravaloarea TVA datorată către bugetul de stat al României [...] dar nu a înregistrat în decontul de TVA sau în Declarația recapitulativă nr.390 aferente lunii iunie 2010 contravaloarea acestor servicii deoarece societatea consideră că înscrierea sumei de .X. lei reprezintă TVA achitată în plus către bugetul de stat iar înscrierea în decontul de TVA la rândul 28 "Regularizări taxa deductibilă" era **unica modalitate în care ar putea recupera valoarea TVA plătită suplimentar**”* nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în cazul unei plăți efectuate în mod eronat societății i se putea restitui TVA printr-o cerere de compensare a TVA de plată sau printr-o cerere de restituire a sumei și în niciun caz prin mărirea taxei de rambursare aferent lunii mai 2011, suma de .X. lei nefiind o taxă datorată sau achitată de către societate unui furnizor și nici nu are la bază un document justificativ pentru a fi îndeplinit dreptul de deducere.

De asemenea, susținerile contestatoarei conform cărora: *“considerăm în contrar cu opinia echipei de inspecție fiscală că S.C. .X. .X. .X. S.A. nu a majorat în mod artificial valoarea TVA deductibilă aferentă lunii mai 2011, ci doar a dorit să recupereze o sumă reprezentând TVA achitată în plus și care i se cuvenea de drept, conform art.153¹ și art.157 alin.2 din Codul Fiscal”*, nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece respectivele articole de lege definesc înregistrarea în scopuri de TVA a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii și plata taxei la buget, ori în speță este vorba despre exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată care este reglementată de art.146 alin.1 lit a), art.155 alin.1 și alin.5

din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. .X. S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./22.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la suma de .X. lei reprezentând TVA aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii în valoare de .X. lei pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare beneficiază de dreptul de deducere al acestei taxe pe valoarea adăugată aferentă medierii de către .X. pentru .X. .X. .X. a serviciilor de brokeraj în domeniul asigurărilor de viață, în condițiile în care contestatara nu furnizează dacă această achiziție intracomunitară de prestări servicii dacă este destinată exclusiv activității de asigurare a contribuabilului.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. .X. S.A a efectuat în decembrie 2010 și februarie 2011 livrări/achiziții intracomunitare de servicii, conform facturilor fiscale nr..X./30.12.2010 și nr..X./28.02.2011, pentru care contribuabilii din statele membre nu au declarat livrările intracomunitare conform informațiilor din sistemul VIES în termenul de îndeplinire a măsurii pentru corectarea erorilor din Declarațiile recapitulative 390.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei declarată de .X. .X. AG în luna decembrie 2010 și luna februarie 2011,

aferentă facturilor fiscale nr..X./30.12.2010 și nr..X./28.02.2011, s-a efectuat conform unui contract de mediere de către .X. .X. AG pentru S.C. .X. .X. .X. S.A. a serviciilor de brokeraj, prin care brokerul se angajează să presteze activitatea de promovare, intermediere în scopul vânzării produselor .X., încălcând prevederile pct.35¹ alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare deoarece serviciului desfășurate de .X. sunt de back office, serviciu accesoriu prestat de .X. nu este în domeniul de asigurare și conform art.141 alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, nu intră în sfera operațiunilor scutite de taxă.

S.C. .X. .X. .X. S.A. consideră că serviciile prestate de .X. sunt necesare și specifice desfășurării serviciilor de asigurare, servicii ce trebuie tratate ca fiind scutite de TVA și care nu ar trebui să fie raportate în declarația recapitulativă nr.X.

Societatea susține că fiecare dintre cele 2 facturi, respectiv factura fiscală nr..X./30.12.2010 și nr..X./28.02.2011, care rezultă în urma **informațiilor furnizate de către Compartimentul de Schimb Internațional de Informații**, au fost declarate de partenerul străin în mod eronat, .X. corectând eroarea prin depunerea unor declarații recapitulative rectificate și notificate de către S.C. .X. .X. .X. S.A, însă echipa de inspecție fiscală nu a ținut cont de existența rectificării în Raportul de inspecție fiscală.

S.C. .X. .X. .X. S.A. consideră că aceste servicii sunt scutite de TVA conform art.141 alin(2) lit.b) și deci potrivit art.156⁴ alin(1) din Legea 571/2003, nu trebuie incluse în declarația recapitulativă X, precizând că .X. intermediază vânzarea produselor .X. .X. .X. prin agenți specializați și autorizați ai subsidiarelor din .X. specializate în brokeraj de asigurare, pe cale de consecință, societatea consideră că acest serviciu accesoriu prestat de .X. este un serviciu scutit de TVA.

De asemenea, S.C. .X. .X. .X. S.A. consideră că natura serviciului desfășurat de .X. nu este unul de back office așa cum consideră echipa de inspecție fiscală ci una de negociere în intermedierea de .X. – serviciu scutit de TVA și deci prevederile cazului Curții Europene de Justiție C-472/03 nu sunt aplicabile în situația de față.

În cazul Arthur Andersen, societatea susține că Curtea Europeană de Justiție a decis că anumite servicii „back office” prestate de Andersen .X. Management Consultants către o societate de .X. de viață nu sunt scutite de TVA, dar .X. nu realizează în nici un fel activități „back office”, administrative sau de marketing în beneficiul .X. și prin urmare nu îi sunt aplicabile prevederile cazului Curții Europene de Justiție menționat anterior.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.141 alin (2), lit. b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, privind scutiile 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 impozabile care intermediază astfel de operațiuni.”

coroborate cu **pct.35¹ alin. (1) Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“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 acceptarea cererilor de asigurare, gestionarea modificării contractelor și a primelor de asigurare, încheierea, administrarea și rezilierea polițelor, organizarea și managementul sistemului informatic, furnizarea de informații și întocmirea rapoartelor pentru părțile asigurate, 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-472/03 Arthur Andersen.”

De asemenea, conform prevederilor **art.147 alin.(4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, privind deducerea taxei pentru persoana impozabilă cu regim mixt și persoana parțial impozabilă:

“(4) Achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.”

Coroborate cu **pct.47 alin(1) Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„În aplicarea art.147 alin.(3) și alin.(4) din Codul fiscal, dacă bunurile sau serviciile achiziționate pot fi alocate parțial activității care nu dă drept de deducere și parțial activității care dă drept de deducere[...].

Exemplu: o societate care cumpără o clădire, cunoaște din momentul achiziționării acesteia partea din clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de scutire și partea de clădire care va fi alocată pentru închiriere în regim de taxare, va deduce taxa corespunzătoare părții din clădire care urmează a fi

utilizată pentru închiriere în regim de taxare și nu va deduce taxa aferentă părții din clădire, care va fi utilizată pentru închiriere în regim de scutire.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că dacă bunurile și serviciile vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau operațiuni care nu dau drept de deducere ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere, vor fi evidențiate într-o rebrică separată a jurnalului pentru cumpărări întocmit.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin achizițiile intracomunitare ale S.C. .X. .X. .X. a efectuat în decembrie 2010 și februarie 2011 livrări/achiziții intracomunitare de servicii, pentru care contribuabilii din statele membre nu au declarat livrările intracomunitare conform informațiilor din sistemul VIES în termenul de îndeplinire a măsurii pentru corectarea erorilor din Declarațiile recapitulative 390, iar suma de .X. lei declarată de .X. .X. AG în luna decembrie 2010 și luna februarie 2011 aferentă facturilor fiscale nr..X./30.12.2010 și nr..X./28.02.2011, s-a efectuat conform unui contract de mediere de către .X. .X. AG pentru S.C. .X. .X. .X. S.A. a serviciilor de brokeraj.

Între S.C. .X. .X. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.R.L. există un contract de comision încheiat în data de 10.10.2000, conform căruia brokerul se angajează să presteze activitatea de promovare, intermediere în scopul vânzării produselor .X. și consultanță în domeniul asigurărilor, în schimbul unui comision de intermediere.

Întrucât baza de calcul o constituie toate contractele de asigurare de viață încheiate pe teritoriul României de S.C. .X. .X. S.R.L, broker autorizat de CSA pentru .X. .X. , natura prestărilor de servicii realizate de .X. .X. AG este strict de a supraveghea derularea în bune condiții a contractului dintre S.C. .X. .X. .X. S.A. și brokerul S.C. .X. .X. S.R.L, astfel că tranzacțiile derulate cu partenerul extern sunt operațiuni impozabile în .X. pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art.150, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Această achiziție intracomunitară de prestări servicii de la .X. .X. AG este destinată exclusiv activității de asigurare a contribuabilului, astfel încât societatea nu are drept de deducere și datorează TVA la buget în sumă de .X. lei.

În speță sunt incidente și prevederile art.156⁴ alin(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, privind declarația recapitulativă:

“Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 sau 153¹ trebuie să întocmească și să depună la organele

fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, o declarație recapitulativă în care menționează (afereantă lunii august 2011):

a) livrările intracomunitare scutite de taxă în condițiile prevăzute la art. 143 alin.(2) lit.a) și d), pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă;

b) livrările de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare prevăzute la art. 132¹ alin. (5) efectuate în statul membru de sosire a bunurilor și care se declară drept livrări intracomunitare cu cod T, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;

c) prestările de servicii prevăzute la art.133 alin.(2) efectuate în beneficiul unor persoane impozabile nestabilite în .X., dar stabilite în Comunitate, altele decât cele scutite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;

d) achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;

e) achizițiile de servicii prevăzute la art.133 alin.(2), efectuate de persoane impozabile din .X. care au obligația plății taxei conform art.150 alin.(2), pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în .X., dar stabilite în Comunitate”.

Potrivit prevederilor legale menționate persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, cât și la ținerea evidenței contabile a operațiunilor impozabile astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrarile de bunuri precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, să întocmească și să depună la organul fiscal competent la termenul legal, declarațiile rectificative corectate.

Afirmația societății potrivit căreia “.X. a intermediat vânzarea produselor S.C. .X. .X. S.A. prin agenți specializați și autorizați în brokeraj de .X., .X. desfășurând o parte din activitatea de negociere și atragere de clienți aferentă activității de intermediere, serviciu scutit de TVA conform art.141 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal natura serviciului nefiind una de “back office” ci una de negociere în intermedierea de asigurări”, nu poate fi dovedită cu documente justificative.

De asemenea, susținerile societății potrivit căreia : “prevederile cazului Curții Europene de Justiție Arthur Andersen C-472/03 menționate de organele de inspecție fiscală nu sunt aplicabile în situația de față deoarece în respectivul caz Curtea Europeană de Justiție a decis că anumite servicii de „back office” prestate de Andersen .X. Management Consultants către o societate de .X. de viață nu

sunt scutite de TVA, dar în cazul în speță, .X. **nu realizează** în nici un fel activități „back office”, administrative sau de marketing în beneficiul .X.” **nu este relevantă și nici dovedită cu documente justificative, iar în Legea nr.32/2000 privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor, sunt prevăzute următoarele noțiuni:**

“Art.2, lit.C, pct.55 - **“intermediari în .X.”** - persoanele fizice sau juridice, denumite în continuare broker de asigurare, asistent în brokeraj, agent de asigurare, subagent sau agent de asigurare subordonat, care desfășoară activitate de intermediere în .X., în schimbul unui/unei comision/remunerații, autorizat sau înregistrat în condițiile stabilite de prezenta lege și de normele emise în aplicarea acesteia, precum și intermediarii din statele membre care desfășoară pe teritoriul României activitate de intermediere în .X., conform dreptului de stabilire și libertății de a presta servicii, după caz”,

“Art. 2 lit.C, pct. 57 - **„broker de asigurare”** :

a) persoană juridică română, autorizată în condițiile prezentei legi, care negociază pentru clienții săi, persoane fizice sau juridice, asigurați ori potențiali asigurați, încheierea contractelor de asigurare sau de reasigurare și acordă asistență înainte și pe durata derulării contractelor ori în legătură cu regularizarea daunelor, după caz”,

Art.2 lit.C, pct. 62 - **„activitatea de intermediere în .X.”** - activitatea de introducere, propunere ori îndeplinire a altor activități preliminare încheierii contractelor de asigurare sau oferirea de asistență pentru administrarea ori îndeplinirea unor contracte, îndeosebi în cazul unei daune. Aceste activități nu vor fi considerate activități de intermediere în asigurări, în cazul în care sunt îndeplinite de către un asigurator sau de un angajat al acestuia care acționează sub responsabilitatea asiguratorului. Nu vor fi considerate activități de intermediere în .X. nici următoarele: furnizarea de informații în mod ocazional, în contextul unei alte activități profesionale al cărei scop nu constă în oferirea de asistență clienților în vederea încheierii sau administrării unui contract, administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum și regularizarea daunelor;”

Conform jurisprudenței europene în domeniul TVA: „expresia "serviciile conexe prestate de brokerii și de agenții de asigurare", conținută la Art.13 secțiunea B litera.(a) din Directiva 6, vizează numai prestările efectuate de către profesioniștii aflați în legătură deopotrivă cu asiguratorul și cu asiguratul” conform Hotărârii din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C -8/01, Rec, p. 1-13711, punctul 44.

Conform prevederilor art.36 alin.2, CSA poate solicita Comisiei Europene informații privind intenția oricărui intermediar în .X. cu sediul stabilit într-un stat membru de a desfășura activitate de intermediere în .X. pe teritoriul României, în baza dreptului de stabilire și a libertății de a presta servicii.

De asemenea, pe site-ul CSA în tabelul privind informații intermediarilor în .X., care au notificat intenția de a desfășura activitate de intermediere, atât în baza dreptului de stabilire cât și în baza libertății de a presta servicii, .X. .X. AG nu se regăsește.

Pentru a concluziona că aceste servicii sunt accesorii serviciilor de intermediere în .X., este necesar existența unui contract încheiat între S.C. .X. .X. X S.A., în calitate de beneficiar și .X. .X. AG și .X. .X. S.A., în calitate de prestatori, pentru a stabili sarcinile fiecăruia în realizarea acestor servicii, însă natura serviciilor prestate de .X. .X. AG către S.C. .X. .X. X S.A. nu permite concluzionarea ca acestea reprezintă servicii accesorii unui serviciu scutit de taxă - "servicii legate de brokerii de asigurare" pentru a beneficia de regimul de scutire.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. .X. .X. S.A împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-MC .X./22.12.2011 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, prin prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă de .X. lei, conform principiului de drept

“*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează principalul), se va reține în sarcina contestatoarei și suma de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. .X. .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./22.12.2011 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară și
- .X. lei - majorări de întârziere aferente.

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

**DIRECTOR GENERAL,
X**