



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de**

**Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17,  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail :

**DECIZIA nr. 240 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X. S.A -în faliment**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul**  
**Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr.A\_SLP 1086/07.06.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./03.06.2016, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.A\_SLP 1086/07.06.2016, asupra contestației formulată de **.X. S.A.** - în faliment cu sediul în .X., str..X., nr..X., et..X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr..X., reprezentată legal prin lichidatorul judiciar provizoriu .X. SPRL, cu sediul în .X., Șos..X.-.X., nr..X., sector .X., numit prin Hotărârea nr..X. pronunțată de Tribunalul .X., Secția a VII-a Civilă, de Judecătorul Sindic în data de 3 decembrie 2015.

**.X. S.A.** - în faliment contestă parțial Decizia de impunere nr.F-.X./30.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată;

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

Având în vedere că prin contestația formulată societatea contestă doar TVA stabilită suplimentar pentru anul 2009 căreia îi corespund dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dar solicită și recalcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente TVA pentru întreaga perioadă analizată ianuarie 2009 – august 2015 pentru a lua în considerare poziția de TVA de recuperat a societății în mai multe perioade fiscale din perioada care a făcut obiectul controlului, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea contestației pentru suma totală a accesoriilor aferente TVA stabilită prin decizia de impunere contestată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în raport de data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere nr.F-.X./30.01.2016, respectiv **03.02.2016**, potrivit mențiunii olografe de pe titlul de creanță și de data depunerii

contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv **03.03.2016**, astfel cum reiese din ștampila aplicată de Serviciul registratură pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **.X. S.A.** - în faliment.

I. În susținerea cauzei, contestatara aduce următoarele argumente:

Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei, contestatara apreciază ca fiind fără temei legal lărgirea bazei de impozitare privind contribuțiile sociale cu veniturile agenților angajați pe bază de contracte de mandat, contracte asimilate de echipa de inspecție fiscală cu contracte civile, încheiate în baza Codului Civil.

Contestatara invocă dispozițiile art.2 pct.58 din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, susținând că raporturile juridice dintre asigurator și agenții de asigurare sunt de natura contractului de mandat și că agenții de asigurare sunt mandatar ai unui mandant care exploatează o întreprindere (denumit comerciant, sub imperiul legislației anterioare Noului Cod Civil și respectiv profesionist, ulterior intrării în vigoare acestui act normativ).

Contestatara arată că legislația română a reglementat distinct în Codul comercial mandatul acordat de comercianți față de mandatul de drept comun, guvernat de Codul civil, precizând referitor la obiectul contractului de mandat, că doctrina de specialitate a reținut că *"pe când mandatul civil are ca obiect încheierea actelor juridice civile, mandatul comercial are ca obiect încheierea actelor juridice care, potrivit Codului comercial, sunt fapte de comerț pentru mandant"*.

Contestatara menționează la art.1 din Contractul de asigurări existent la nivelul societății, care prevede că obiectul contractului îl constituie negocierea și

încheierea de către Agentul de asigurare de contracte de asigurare, în numele și în contul Asiguratorului, cu clienți persoane fizice sau juridice, române sau străine, precum și recomandarea încheierii de contracte de asigurare, cu stricta respectare a:

- tipurilor de asigurări și a limitelor de competență specificate în Grila de competențe și comisioane din Anexa 8 pentru încheierea asigurărilor generale, și Anexa nr.9 pentru încheierea asigurărilor de viață;

- condițiilor și tarifelor specifice contractelor de asigurare ale Asiguratorului;
- metodologiei de subscriere a polițelor de asigurare încasare și predare a primelor de asigurare, prevăzută în cuprinsul Metodologiei de lucru anexată prezentului Contract;

- tuturor celorlalte clauze conținute în prezentul Contract. (...)

Contestatară susține că:

- dispozițiile art.3 alin.(17) din Codul comercial rețin ca fiind fapte de comerț asigurările terestre, și că *"rezultă în mod evident că ne aflăm în prezența unor fapte de comerț încheiate de mandant (asigurator) prin intermediul unui mandatar (agentul de asigurare), ceea ce este specific mandatului comercial, iar nu celui civil"*.

- în jurisprudență în mod constant s-a statuat că un contract de angajament prin care o persoană este însărcinată cu reprezentanța unei societăți de asigurare este un contract de mandat comercial supus reglementării Codului comercial.

- art.1532 din Codul civil de la 1864 prevede că: *"mandatul este un contract în puterea cărui o persoană se obligă, fără plată, de a face ceva pe seama unei alte persoane de la care a primit însărcinarea"*, pe când prevederile art.374 din Codul comercial relevă *"mandatul comercial are de obiect tratarea de afaceri comerciale pe seama și socoteala mandantului. Mandatul comercial nu se presupune a fi gratuit"*.

Referitor la obiectul contractului de agent și obligațiile /limitele mandatului încredințat, contestatară arată că :

- Agentul de asigurare acționează de o manieră independentă în prestarea serviciilor către asigurator și nu este angajat al Asiguratorului;

- Agentul de asigurare are obligația legală de a-și ține contabilitatea individuală, atât a veniturilor sale cât și a cheltuielilor asociate cu activitatea de intermediere în asigurări prestată, cât și răspunderea de a-și plăti individual contribuțiile sociale obligatorii și impozitele, conform legilor în vigoare pe durata contractului, cu excepția reținerilor de impozit/taxe efectuate de Asigurator în calitate de plătitor de venituri, potrivit legii;

- Asiguratorul să plătească agentului de asigurare un comision determinat pe bază de procent din valoarea primelor de asigurare încasate de Agent și depuse în conturile sau la casieria Asiguratorului.

În susținerea cauzei, contestatara anexează la prezenta contestație contractele de agent cadru "F-BC-.X. Contract Agent 29.09.2010" și "F-BC-.X. Contract Agent 08.12.2011".

Totodată, contestatara precizează că efectele juridice ale contractelor de mandat încheiate sub imperiul Codului comercial și derulate în continuare nu sunt afectate de intrarea în vigoare a Noului Cod Civil, aceasta deoarece potrivit prevederilor art.102 alin.(1) din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil, *"contractul este supus dispozițiilor legii în vigoare la data când a fost încheiat în tot ceea ce privește încheierea, interpretarea, efectele, executarea și încetarea sa"*.

Referitor la contractele de mandat încheiate între agenți și societățile de asigurare după data de 1 octombrie 2011, contestatara susține că acestea sunt supuse unui regim juridic distinct, specific raporturilor dintre profesioniști.

Contestatara arată că dispozițiile art.II din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 nu sunt aplicabile veniturilor obținute de către agenții de asigurare în baza contractelor încheiate mai sus menționate, întrucât acestea nu sunt supuse Codului civil.

Contestatara solicită anularea obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar pentru perioada august 2010 – iunie 2012 privind contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în cuantum de .X. lei, dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei și contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în cuantum de .X. lei, dobânzi de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei**, contestatara consideră concluziile organelor de inspecție fiscală ca fiind fără temei legal, și apreciază că prevederile art.133 alin. (2) lit.g) pct.5 din Codul fiscal nu sunt aplicabile în speță, achizițiile de servicii de soluționare a cererilor de daună efectuate de societate intră sub incidența art.133 alin.1 din Codul fiscal, respectiv locul impozitării serviciilor achiziționate de către societate este locul unde prestatorul este stabilit, astfel de operațiuni nefiind impozabile în România conform legislației în vigoare la data prestării acestora și prin urmare societatea nu datorează TVA în România pentru achiziția acestor servicii.

În acest sens, contestatara invocă decizia pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cazul C-145/96 Bernd von Hoffmann.

În ceea ce privește conceptul *"alte servicii similare"* potrivit deciziei CJUE *"un serviciu trebuie considerat similar activităților menționate în prevederea*

*respectivă atunci când deservește același scop”*, contestatara precizează că în cazul de față, în mod evident, niciunul dintre serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor, avocaților, contabililor, experților contabili sau birourilor de studii nu pot servi scopului care servește serviciilor de soluționare a cererilor de daună, acestea nu pot fi privite drept similare niciunuia dintre serviciile aferente profesiilor în cauză.

Prin urmare, societatea solicită anularea și exonerarea de la plata obligațiilor fiscale principale TVA stabilite suplimentar în cuantum de .X. lei, dobânzi/majorări de întârziere în cuantum de .X. lei și penalități de întârziere în cuantum de .X. lei.

De asemenea, contestatara precizează că în perioada supusă inspecției fiscale societatea s-a aflat pe poziție de TVA de recuperat în mai multe perioade fiscale consecutive, iar la sfârșitul perioadei controlate societatea avea TVA de recuperat în sumă de .X. lei, drept pentru care solicită:

- recalcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar TVA pentru întreaga perioadă analizată ianuarie 2009 – august 2015;

- diminuarea obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar TVA pentru întreaga perioadă analizată cu suma negativă de TVA înregistrată la data depunerii decontului aferent lunii august 2015 în cuantum de .X. lei.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC /30.01.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-.X./30.01.2016, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:**

**Referitor la contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială,** organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada august 2010 – iunie 2012 **.X. S.A** nu a calculat, reținut și declarat la organul fiscal contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri din activități desfășurate în baza contractelor încheiate cu agenții de asigurări în conformitate cu prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale și art.II din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2, subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar -fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit art.II alin.(11) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010:

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

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

Din adresa de răspuns nr..X./X./RG/X./DAS/27.07.2015 rezultă că:

- *"În perioada 1 ianuarie 2008 – 1 iulie 2010 sunt aplicabile prevederile Legii nr.19/2000 privind sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, cu modificările și completările ulterioare (... ) Activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, se încadrează la art.5 pct.IV lit.d) sau f) din Legea nr.19/2000, situație în care aceștia nu aveau obligația să se asigure la sistemul public de pensii, în baza declarației de asigurare, atât timp cât au desfășurat în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă".*

- *"În perioada 1 iulie 2010 -31 decembrie 2010 sunt aplicabile prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv prevederile Hotărârii Guvernului nr.791/2010 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, (...). Pentru veniturile obținute din activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj, obligația declarării, calculării, reținerii și plății acestora revenind plătitorului de venit".*

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că prin adresa nr.A\_RPS .X./11.08.2015 Agenția Națională de Administrare Fiscală - Cabinet Președinte a solicitat Ministerului Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice, clarificarea modului în care pentru perioada 2008 – 2010 societățile de asigurare trebuie să calculeze, rețină, constituie, declare și vireze contribuția

de asigurări sociale pentru comisioanele plătite agenților de asigurare care aveau și contracte de muncă cu alți angajatori.

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

Organele de inspecție fiscală au solicitat **.X. S.A** prin lichidator judiciar **.X. SPRL** cu adresa nr.F-.X./12/16.12.2015, înregistrată la **.X. SA** sub nr..X./16.12.2015, să prezinte *"state venituri din salarii și asimilate salariilor întocmite pentru veniturile plătite agenților persoane fizice"*.

Prin adresele nr..X./17.12.2015 și nr..X./22.12.2015 **.X. S.A** a precizat că nu dispune de state de plată individuale, lunare, structurate la nivel de beneficiar, aceasta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală fișe de cont și situații centralizatoare ale beneficiarilor de venit agenți persoane fizice.

Întrucât societatea verificată nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o evidență analitică distinctă privind situația contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, având în vedere dispozițiile art.67 alin.(1), alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, utilizând metoda serviciului/produsului și volumului, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea contribuției individuale de asigurări sociale.

Prin urmare, în perioada august 2010 - iunie 2012 organele de inspecție fiscală au constatat că pentru baza de calcul impozabilă stabilită în sumă de **.X. lei** societatea nu a constituit și declarat suma de **.X. lei** reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 28.09.2010 - 02.12.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei** în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la contribuția individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială**, organele de inspecție fiscală au constatat că în



perioada 10.09.2010 – 30.06.2012 **.X. S.A** nu a calculat, reținut și declarat la organul fiscal contribuția individuală de șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială încheiate potrivit Codului civil și a contractelor de agent nerespectând prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale și art.II din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2 subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar - fiscale.

Întrucât societatea verificată nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o evidență analitică distinctă privind situația contribuției individuale de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, având în vedere dispozițiile art.67 alin.(1), alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, utilizând metoda serviciului/produsului și volumului, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea contribuției individuale de asigurări pentru șomaj.

Prin urmare, în perioada verificată, pentru baza de calcul impozabilă stabilită de echipa de inspecție fiscală în sumă de **.X.** lei a fost calculată în sarcina contestatarei o contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de **.X.** lei.

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de **.X.** lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina contestatoarei pentru perioada 28.09.2010 – 02.12.2015, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **.X.** lei și penalități de întârziere în sumă de **.X.** lei în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.A** este o persoană impozabilă care realizează operațiuni scutite de TVA, fără drept de deducere conform prevederilor art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru verificarea operațiunilor intracomunitare efectuate de către **.X. S.A**, în perioada ianuarie 2009 - decembrie 2013 au fost solicitate informațiile din sistemul VIES prin adresa nr..**X.**/23.09.2015 de la Compartimentul de Schimb

Internațional de Informații din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili.

Prin adresa nr..X./29.09.2015, Compartimentul de Schimb Internațional de Informații a transmis raportul privind informațiile din sistemul VIES raportate de societate privind declarațiile recapitulative referitoare la livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii și datele transmise de operatorii intracomunitari.

Din compararea sumelor declarate de **.X. S.A** și cele declarate de partenerii externi au rezultat neconcordanțe.

Urmare verificării documentelor contabile (balanțe de verificare, registrul jurnal, banca în valută) și fiscale (jurnalele pentru cumpărări și vânzări, deconturile de taxă pe valoarea adăugată, declarațiile recapitulative 390 privind livrările și achizițiile intracomunitare de servicii) puse la dispoziție de reprezentanții societății, organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.A** a realizat în perioada verificată tranzacții comerciale cu prestatori externi, persoane impozabile stabilite în Austria, Belgia, Bulgaria, Italia, Irlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Slovacia, etc., achiziții de servicii de instrumentare dosare de daună, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt operațiuni impozabile în România, pentru care obligat la plata taxei pe valoarea adăugată este beneficiarul conform prevederilor art.129 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.133 alin.(2) lit.g) și art.150 alin.(1) lit.b) din același act normativ.

În perioada verificată, **.X. S.A** a subscris poliție de tip RCA - clasa 10 de asigurare ce cuprind și Asigurarea Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României, în țările care sunt parte din sistemul Carte Verde ( atât țări din UE cât și din afara UE). În cazul producerii riscurilor asigurate, **.X. S.A**, în calitate sa de asigurator, a acordat despăgubiri în baza polițelor Carte Verde.

Pentru daunele produse în afara României, soluționarea cererilor de daună este realizată în cadrul Sistemului Internațional Carte Verde de către Birourile Naționale a Asiguratorilor de Autovehicule sau de către corespondenți/reprezentanți ai acestora. Relațiile dintre societățile de asigurări și corespondenți/birouri sunt reglementate prin Regulamentul General al Consiliului Birourilor în cazul în care există acorduri încheiate între aceștia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **.X. S.A** nu a calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din și din afara Comunității de servicii de instrumentare dosare daună în cazul polițelor de tip RCA -clasa10.

În perioada ianuarie 2009 – august 2015, **.X. S.A** a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu daunele aferente polițelor RCA – Carte Verde.

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

Pentru a analiza natura serviciilor prestate de acești parteneri externi, pentru a stabili dacă aceste operațiuni sunt sau nu impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.35<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr.571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, Deciziile Curții Europene de Justiție pronunțate în cazurile C-472/03 Arthur Andersen și C-240/99 Skandia.

Organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât corespondenții/birourile naționale nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă nici un risc legat de producerea evenimentului asigurat, aceștia nu pot face subiectul scutirii.

Totodată, având în vedere art.2 pct.62 din Legea nr.32/2000 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, de unde reiese că administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum și regularizarea daunelor nu pot fi considerate activități de intermediere în asigurări, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile prestate de corespondenții/birourile pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire sunt impozabile.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală au încadrat serviciile prestate de corespondenții/birourile pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire în legătură cu suplimentul de Carte Verde la art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în "alte servicii similare", astfel că locul prestării acestor servicii este în România, "*locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit*".

În baza art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că **.X. S.A** este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii.

Întrucât societatea verificată nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o evidență analitică distinctă privind situația comisiunilor facturate de partenerii externi reprezentând servicii de instrumentare daune Carte Verde, având în vedere dispozițiile art.67 alin.(1), alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 din Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, utilizând metoda serviciului/produsului și volumului, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea comisionului.

Datele utilizate de inspecția fiscală pentru estimarea bazei de impunere, respectiv plățile efectuate pentru daune Carte Verde au fost puse la dispoziție de societate în format electronic, precum și o listă a partenerilor externi care cuprinde procentul de taxă de gestiune, precum și taxa minimă și maximă de gestiune ale comisionului.

Având în vedere cele constatate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarii **.X. S.A** pentru perioada 2009 -2015 o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile suplimentare de .X. lei.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar în sarcina contestatarii **.X. S.A** au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> alin.(2) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**III.Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, 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. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei dobânzi/majorări aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției individuale de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri

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

**Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. S.A datorează obligațiile mai sus menționate, în condițiile în care societatea nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect aceste contribuții, conform dispozițiilor legale aplicabile pentru perioada august 2010 - iunie 2012.**

**În fapt**, pentru perioada august 2010 – iunie 2012 **.X. S.A** nu a calculat, constituit, reținut și declarat corect contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

Începând cu data de 10 septembrie 2010, prin art. II din OUG nr. 82/2010 din 08 Septembrie 2010 pentru modificarea art. 7 alin. (1) pct. 2 subpct. 2.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art. III din OUG nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, au fost modificate prevederile art. III din OUG nr.58/2010, astfel: (2) “În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art. 7 alin. (1) pct. 13<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale

și asigurări pentru somaj”. De asemenea alin. 11 din același act normativ prevede că: ”Obligația declarării, calculării, reținerii și plății contribuțiilor individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru somaj, corespunzătoare veniturilor prevăzute la alin. (2), revine plătitorului de venit”.

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

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

Cu adresa nr.F-.X./12/16.12.2015, înregistrată la .X. SA sub nr..X./16.12.2015 organele de inspecție fiscală au solicitat .X. S.A să prezinte state venituri din salarii și asimilate salariilor întocmite pentru veniturile plătite agenților persoane fizice în perioada verificată, iar din adresele nr..X./17.12.2015 și nr..X./22.12.2015, societatea precizează că a fost în imposibilitatea centralizării în format electronic sub forma unor state/situații de plată individuale, lunare structurate la nivel de beneficiar (agent persoană fizică) și a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, fișe de cont lunare și situații centralizatoare ale beneficiarilor de venit agenți persoane fizice.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.67 alin.(1) alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la estimarea bazei impozabile, rezultând suma de .X. lei pentru care au calculat o contribuție individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei și o contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente acestora în sumă de .X. lei.

**În drept,** sunt aplicabile dispozițiile art.III alin.(2), alin.(11), alin.(13) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și

completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, unde se precizează:

*”(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art.7 alin.(1) pct.13<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj”.*

(...)

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

(...)

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

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

#### **”ART. II**

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

#### **ART. III**

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

*(2) În sistemul public de pensii și în sistemul asigurărilor pentru șomaj, prin venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială, în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi conexe definite potrivit art.7 alin.(1) pct.13<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și/sau venituri rezultate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj”.*

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

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

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

Cu adresa nr.F-.X./12/16.12.2015, înregistrată la .X. SA sub nr..X./16.12.2015 se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat **.X. S.A** prin lichidator judiciar .X. SPRL în temeiul art.49, art.52 și art.106 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să prezinte "state venituri din salarii și asimilate salariilor întocmite pentru veniturile plătite agenților persoane fizice în perioada iulie 2010 - iunie 2012”.

Din adresele nr..X./17.12.2015 și nr..X./22.12.2015, aflate la dosarul cauzei emise de **.X. S.A** către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili din Agenția Națională de Administrare Fiscală, rezultă: *"cu privire la modul de structurare a informațiilor/documentelor justificative ce au stat la baza efectuării înregistrărilor în contabilitate și preluate în Declarațiile lunare către bugetul de stat precizăm că societatea a fost în imposibilitatea centralizării în format electronic sub forma unor state/situații de plată individuale, lunare structurate la nivel de beneficiar (agent persoană fizică) ...."*, fiind puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, fișe de cont lunare și situații centralizatoare ale beneficiarilor de venit agenți persoane fizice.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

Menționăm că, începând cu data de 10 septembrie 2010, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010 pentru modificarea art.7 alin.(1) pct.2, subpct.2.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru modificarea art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar – fiscale, au fost modificate prevederile art.III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.58/2010, în sensul că, prin sintagma "orice venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială", în sensul prezentei ordonanțe de urgență, se înțelege acele venituri realizate din drepturi de autor și drepturi

*conexe și/sau venituri realizate din activități profesionale desfășurate în baza contractelor/convențiilor încheiate potrivit Codului Civil. Asupra acestor venituri se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj.*

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

(...)

*Din cele expuse la pct.2 reiese că pentru veniturile obținute din activitatea profesională prestată de agenții de asigurare în baza contractului de mandat/agent, indiferent dacă aceștia desfășoară în același timp și activitate pe bază de contract individual de muncă, se datorează contribuțiile individuale de asigurări sociale și asigurări pentru șomaj, obligația declarării, calculării, reținerii și plății acestora revenind plătitorului de venit”.*

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

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

Ulterior, prin adresa nr.l/2159/397/19.08.2015 Casa Națională de Pensii Publice achiesează la punctul de vedere formulat de MMFPSPV *prin adresa nr..X./X./RG/X./DAS/27.07.2015, acoperind astfel și perioada în care au fost aplicabile prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.58/2010 cu modificările și completările ulterioare, respectiv Ordonanța de urgență a Guvernului nr.82/2010”.*

În cauză sunt incidente și prevederile art.67 alin.(1) alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

***“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere***

(1) *Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

(2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi: (...)*

*b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”*

coroborat cu art.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, unde se prevede:

*”În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:*

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;*
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;*
- c) metoda marjei;*
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;*
- e) metoda patrimoniului net”.*

Se reține că în situația în care organul de inspecție fiscală nu poate stabili baza impozabilă va proceda la estimarea acesteia având în vedere identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscală.

Din actele existente la dosar se reține că întrucât **.X. S.A** nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o evidență analitică distinctă privind situația contribuției individuale de asigurări sociale și de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială au procedat la estimarea bazei de impunere utilizând metoda serviciului/produsului și volumului.

Astfel, pentru perioada august 2010 – iunie 2012 a fost stabilită o bază impozabilă în sumă de .X. lei, pentru care s-a constatat că societatea nu a calculat, constituit, reținut și declarat suma de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și suma de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de

natură salarială față de sumele declarate de societate ca datorate și înregistrate în fișa sintetică de evidență pe plătitor.

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

Referitor la invocarea dispozițiilor art.3 alin.(17) din Codul comercial, în sensul că *"rețin ca fiind fapte de comerț asigurările terestre, și că rezultă în mod evident că ne aflăm în prezența unor fapte de comerț încheiate de mandant (asigurator) prin intermediul unui mandatar (agentul de asigurare), ceea ce este specific mandatului comercial, iar nu celui civil"*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru următoarele considerente:

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

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

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

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

doar cu societatea de asigurări, tot riscul rămânând în sarcina societății de asigurări.

În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-240/99 Skandia. În hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-472/03 Arthur Andersen încheierea polițelor de asigurare de către alte persoane pentru societățile de asigurări sunt catalogate drept servicii de marketing și administrative. Aceste hotărâri au fost preluate și de normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în speță de pct.35<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) dat în aplicarea art.141 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal.

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

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **.X. S.A** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.01.2016 pentru suma de .X. lei reprezentând contribuție individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială și suma de .X. lei reprezentând contribuție de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

**În ceea ce privește accesoriile în sumă de .X. lei aferente contribuțiilor sociale**, organul de soluționare a contestației reține că întrucât în sarcina contestatoarei a fost menținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând contribuții sociale, ca o consecință, datorează și accesoriile aferente în cuantum de .X. lei, conform principiului de drept, *accessorium sequitur principale*.

**2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- .X. lei taxă pe valoarea adăugată;
- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

***Agencia Natională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru anul 2009, .X. S.A avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de instrumentare daune Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României facurate de parteneri externi în condițiile în care locul prestării serviciilor este în România și, mai mult, aceste servicii nu se încadrează în scutirile de taxă prevazute de legea fiscală.***

În fapt, .X. S.A a subscris polițe de tip RCA – clasa 10 de asigurare ce cuprind și Asigurarea Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României, în țările care sunt parte din Sistemul Carte Verde ( atât țări din UE cât și din afara UE).

În cazul producerii riscurilor asigurate, .X. S.A, în calitatea sa de asigurator, a acordat despăgubiri în baza polițelor Carte Verde.

Pentru daunele produse în afara României, soluționarea cererilor de daună este realizată în cadrul Sistemului Internațional Carte Verde de către Birourile Naționale a Asiguratorilor de Autovehicule sau de către corespondenți/reprezentanți ai acestora.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009 .X. S.A a evidențiat în contabilitate cheltuieli cu daunele aferente polițelor RCA – Carte Verde și că nu a calculat TVA aferentă achizițiilor intracomunitare și din afara Comunității de servicii de instrumentare dosare daune în cazul polițelor de tip RCA -CLASA 10.

Din analiza acestor dosare, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea conțin printre documentele justificative privind evenimentul asigurat și facturi întocmite de corespondenți/birouri naționale, ce cuprind:

- sumele plătite cu titlu de despăgubire părților prejudiciate;

- cheltuieli externe (sume plătite pentru serviciile din exterior inerente gestionării și soluționării fiecărei cereri de despăgubire, cheltuielile necesare în cadrul procedurii judiciare);

- un "onorariul de gestiune" perceput pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire generate de accidente în care au fost implicate vehicule asigurate de **.X. S.A** și care s-au produs pe teritoriul țării în care este stabilit biroul sau corespondentul respectiv.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în urma analizării naturii operațiunilor desfășurate, au constatat că pentru sumele plătite cu titlu de despăgubire și pentru serviciile din exterior, subcontractate, are loc o decontare între părți, ceea ce reprezintă o operațiune în afara sferei de aplicare a TVA, iar sumele achitate cu titlu de onorariu de gestiune, care se facturează ca un comision, reprezintă o prestare de servicii în sfera taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât corespondenții/birourile naționale nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă nici un risc legat de producerea evenimentului asigurat, aceștia nu pot face subiectul scutirii având în vedere și prevederile Legii nr.32/2003 privind activitatea de asigurare și supravegherea asigurărilor, care stipulează faptul că administrarea daunelor unui asigurator pe baze profesionale, precum și regularizarea daunelor nu pot fi considerate activități de intermediere în asigurări.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat faptul că nefiind operațiuni de asigurare și reasigurare, și nici prestări de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de asigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni, rezultă că serviciile prestate de corespondenții/birourile pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire sunt servicii impozabile, fiind încadrate la art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în "alte servicii similare", astfel că locul prestării acestor servicii este în România, "*locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit*" și pentru care, în conformitate cu prevederile art.150 din actul normativ invocat mai sus, persoana obligată la plata taxei aferentă acestor servicii este **.X. S.A.**

Întrucât societatea verificată nu a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală o evidență analitică distinctă privind situația comisioanelor facturate de partenerii externi reprezentând servicii de instrumentare daune Carte Verde, având în vedere dispozițiile art.67 alin.(1), alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.3389/2011



privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, utilizând metoda serviciului/produsului și volumului, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea comisionului.

Având în vedere cele constatate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei **.X. S.A** pentru perioada 2009 -2015 o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei baze impozabile suplimentare de .X. lei, din care societatea contestă suma de .X. lei aferentă anului 2009.

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

*“Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

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

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

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

Totodată, potrivit Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal care la pct. 35<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) de explicitare a art.141 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2009, se precizează că:

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

*(2) O caracteristică esențială a unui serviciu de asigurare o reprezintă existența unei relații contractuale între prestator și beneficiarul serviciilor. În cazul externalizării tranzacțiilor în domeniul asigurărilor, scutirea depinde de entitatea care încheie contractul cu clienții și care suportă riscul. Scutirea nu se acordă pentru societățile către care se externalizează serviciile, dacă acestea nu*

*suportă riscul și nu încheie contracte de asigurare în nume propriu. În acest sens a fost dată și Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C-240/99 Skandia.”*

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

Totodată, se reține că pentru daunele produse în afara României, soluționarea cererilor de daună este realizată în cadrul Sistemului Internațional Carte Verde de către Birourile Naționale a Asiguratorilor de Autovehicule sau de către corespondenți/reprezentanți ai acestora.

Astfel, în cazul materializării riscului asigurat urmare producerii unui accident în afara României din vina unui asigurat ce deține poliță de asigurare Carte Verde la **.X. S.A.**, serviciile prestate de reprezentanți/corespondenți/birouri pentru gestionarea și soluționarea cererilor de despăgubire constau, în principal, în:

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

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

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

- informarea societății de asigurări cu privire la producerea daunei;

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

- constatarea daunei și întocmirea unei note în acest sens;

- estimarea cuantumului despăgubirii utilizând un program informatic actualizat;

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

- acceptul de plată și efectuarea plății;
- facturarea către societatea de asigurări a cheltuielilor avansate pentru lichidarea daunei și a onorariului pentru activitatea desfășurată;
- recuperarea cheltuielilor și încasarea onorariului de la societatea de asigurări.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că acțiunile întreprinse de reprezentant/corespondenți/birouri în cazul deschiderii unei cereri de despagubire în sistemul Carte Verde sunt stabilite și reglementate prin Regulamentul General al Sistemului Carte Verde, cu excepția cazurilor în care sunt încheiate convenții bilaterale.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca societatea a considerat operațiunile mai sus detaliate ca fiind operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, cuprinse în sfera operațiilor de asigurare.

Însă, se reține faptul că pentru aceste tipuri de operațiuni, corespondenții/birourile naționale nu încheie contracte de asigurare în nume propriu și nici nu suportă vreun risc legat de producerea evenimentului asigurat.

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

Organul de soluționare a contestației reține faptul că din jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie, rezultă de asemenea, ca elementele esențiale ale unei operațiuni de asigurare sunt, în general, reprezentate de faptul că asiguratorul se angajează, în schimbul unei plăți anticipate a primei de asigurare, să îi furnizeze asiguratului, în eventualitatea materializării riscului acoperit, serviciul agreat la momentul încheierii contractului (a se vedea argumentația Curții pentru formularea deciziei în cazul C-240/99 – Skandia).

În aceeași cauză, Curtea a stabilit faptul că, în cazul în care o societate de asigurări conduce activitatea unei alte societăți de asigurări în schimbul unei remunerații, dar fără să își asume răspunderile aferente, iar cea de-a doua încheie contracte de asigurare în nume propriu, activitatea desfășurată de prima societate nu reprezintă operațiuni de asigurare, ci un serviciu cu plata taxabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Tot din jurisprudența Curții Europene de Justiție în materie, reiese faptul că activitățile de administrare, efectuate cu plata, de alte persoane impozabile în beneficiul societăților de asigurare, nu reprezintă servicii legate de operațiunile

de asigurare desfășurate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni, în speță bokeri sau agenți de asigurare ( a se vedea argumentația Curții pentru formularea deciziei în cazul C-472/03 Arthur Andersen).

Prin urmare, având în vedere prevederile art.141 alin.2 din Codul fiscal coroborate cu pct.35<sup>1</sup> din Normele metodologice, aspectele ce derivă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie, respectiv hotărârile pronunțate în cauzele C-472/03 Arthur Andersen, C-240/99 Skandia, C-8/01 Taksatorringen, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că serviciile de instrumentare a dosarelor de daună (întocmirea acestora și întreprinderea tuturor demersurilor necesare pentru soluționarea cererilor de despăgubiri), nu intra sub incidența scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141 alin.(2) lit. b) din Codul fiscal.

Având în vedere faptul că aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă, rezultă că sunt operațiuni impozabile.

Astfel, în ceea ce privește locul prestării serviciilor, în speță se rețin prevederile art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009, care stipulează:

*“ Locul prestării de servicii*

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

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

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

*“ Operațiuni impozabile*

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

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

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

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că pentru serviciile de instrumentare a dosarelor de daună, locul prestării serviciilor este în statul membru în care este stabilit beneficiarul, respectiv în România.

Se reține că în sensul celor de mai sus este și opinia constantă a Ministerului Finanțelor Publice, prin Direcția generală de legislație Cod Fiscal și reglementări vamale, exprimată în spețe similare, prin adresele nr..X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./29.08.2016.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că serviciile de instrumentare daune Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României nu intră sub incidența scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141 alin.(2) lit.b) din Codul fiscal, fiind operațiuni impozabile pentru care locul prestării este în România.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, faptul că argumentele societății nu sunt de natură să modifice constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală pentru serviciile de instrumentare daune Carte Verde pentru vehicule, asigurare de răspundere civilă pentru accidente petrecute în afara teritoriului României, au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară pentru anul 2009 în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. S.A. împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.01.2016** emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia „accesorium sequitur principale”, precum și faptul că societatea nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al obligațiilor accesorii în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

**3. Referitor la majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,** pentru care societatea solicită recalcularea obligațiilor fiscale accesorii aferente TVA stabilită suplimentar pentru întreaga perioadă analizată ianuarie 2009 – august 2015 pentru a lua în considerare poziția de TVA de recuperat a societății în mai multe perioade fiscale din perioada care a făcut obiectul controlului, potrivit adresei AIF nr..X./03.06.2016 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, aflată la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

În raportul de inspecție fiscală, în mod eronat nu s-a ținut seama la calcul accesoriilor de TVA de rambursat în sumă de .X. lei înregistrat și declarat de societate pentru luna august 2015, societatea nu a bifat căsuța prin care se solicită TVA la rambursare și a preluat suma în deconturile lunilor următoare, așa cum rezultă din decontul lunii septembrie 2015.

Urmare formulării contestației, organele de inspecție fiscală au luat în considerare soldurile de TVA de rambursat înregistrate de societate în perioada verificată și au fost recalculate accesoriile.

Astfel, ca urmare a recalculării, pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei au rezultat dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei față de suma de .X. lei reprezentând accesorii stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./30.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală propun admiterea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (.X. lei accesorii stabilite prin Decizia de impunere nr.F-.X./30.01.2016 – .X. lei accesorii recalculate urmare a formulării contestației), fapt pentru care **organul de soluționare ia act de soluția de admitere pentru suma de .X. lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.**

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA respectiv **majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei,** se reține că potrivit principiului de drept conform căruia „accesorium sequitur principale” acestea sunt datorate cu atât mai mult cu cât societatea nu contestă TVA stabilită suplimentar pentru care au fost calculate accesoriile mai sus menționate, neaducând niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al acestora, fapt pentru care se va respinge ca **nemotivată** contestația pentru aceste sume.

4.Referitor la recalcularea pierderilor fiscale anuale pentru întreaga perioadă analizată de organele de inspecție fiscală, precum și recalcularea bazelor impozabile aferente anilor 2011, 2012 și 2013, precizăm ca acestea au făcut obiectul contestației formulată de **.X. S.A.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..**X./10.02.2016** emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-..**X./30.01.2016** și soluționată prin Decizia nr. **.X./30.08.2016** emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor.

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

## DECIDE

1.Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulată de **.X. S.A** -în **faliment** prin lichidatorul judiciar provizoriu **.X. SPRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-..**X./30.01.2016** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-..**X./30.01.2016** de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** taxă pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** contribuția individuală de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- **.X. lei** dobânzi/majorări aferente contribuției de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- **.X. lei** contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională,

altele decât cele de natură salarială;

- .X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială;
- .X. lei penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări pentru șomaj datorată de persoanele care realizează venituri de natură profesională, altele decât cele de natură salarială.

**2. Admiterea** contestației formulate de **.X. S.A -în faliment** pentru suma de **.X.** lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.F-.X./30.01.2016 și anularea parțială a actului administrativ fiscal contestat, respectiv pentru:

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

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de **.X. S.A -în faliment** prin lichidatorul judiciar provizoriu **.X. SPRL** împotriva Deciziei de impunere nr.F-.X./30.01.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-.X./30.01.2016 de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA
- .X. lei penalități de întârziere aferente TVA

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

**DIRECTOR GENERAL**

**.X.**