

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A JUDETULUI P R A H O V A
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 69 din 12 august 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de
Societatea Comerciala "... " S.R.L.
din orasul ..., judetul Prahova

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul **Directiei Generale a Finantelor Publice a Judetului Prahova** a fost sesizat de **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova**, prin adresa **nr. ... din ... iulie 2008** – înregistrata la D.G.F.P. Prahova sub **nr. .../... iulie 2008**, în legatura cu contestatia **Societatii Comerciale "... " S.R.L. din orasul ..., judetul Prahova**, formulata împotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din ... mai 2008**, act administrativ fiscal emis de **A.F.P.C.M. Prahova**, **comunicat societatii comerciale** la data de **... iunie 2008**.

În conformitate cu prevederile **art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala**, republicata în 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, prin adresa sus-mentionata, **A.F.P.C.M. Prahova** a transmis **Dosarul contestatiei** catre D.G.F.P. Prahova - Serviciul solutionare contestatii.

Organul de solutionare a contestatiei constatând îndeplinirea prevederilor **art. 207 si ale art. 209 alin. (1) lit. a) din TITLUL IX - Solutionarea contestatiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale - al Ordonantei Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata** (republicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 513/31 iulie 2007), cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv **transmiterea contestatiei prin posta - conform .../... iulie 2008/Oficiul Postal ..., în termen de 30 zile de la comunicarea actului atacat**, înregistrata la A.F.P.C.M. Prahova sub **nr. .../... iulie 2008**, precum si **încadrarea în cuantumul de pâna la 1.000.000 lei a sumei totale ce formeaza obiectul cauzei**, procedeaza în continuare la **analiza pe fond a contestatiei**.

Societatea Comerciala "... " S.R.L. are domiciliul fiscal în orasul ..., Str. ..., Nr. ..., judetul Prahova, este înregistrata la Oficiul Registrului Comertului Prahova sub nr. **J29/.../...** si are codul unic de înregistrare ... cu atribut fiscal **RO**.

Obiectul contestatiei îl constituie suma totala de **... lei - din care:**

- **Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata** ... lei;
- **accesorii (majorari de întârziere) aferente T.V.A.** ... lei.

Din analiza actelor si documentelor existente în Dosarul contestatiei, rezulta:

I. – Sustinerile contestatoarei sunt urmatoarele (citat):

"[...] Subscrisa S.C. ... S.R.L., [...], formulam prezenta

CONTESTATIE

Împotriva deciziei de impunere nr. .../...05.2008, emisa de Ministerul Economiei si Finantelor - Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala a Finantelor Publice Prahova - Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili mijlocii.

Ca urmare a aditerii prezentei contestatii, va solicitam a dispune anularea Deciziei de impunere contestate, si emiterea unei noi decizii, în care TVA-ul de plata, sa fie calculat, în raport de tranzactiile efectuate.

Prin decizia de impunere contestata, a fost stabilita ca suma de plata, reprezentând TVA aferent încheierii contractului de vânzare cumparare nr. .../.....06.2007, suma de ... lei (inclusiv penalitati în cuantum de ... lei).

În fapt, aratam ca, prin contractul de vânzare cumparare nr. .../...06.2007, subscrisa, în calitate de proprietar, am înstrainat numitilor [...], terenul situat în oras ..., str. nr. ..., jud Prahova, în suprafata de ... mp + fundatie constructie.

Pretul total al contractului, a fost stabilit de catre noi partile la suma de ... Euro (... RON), pentru care, subscrisa, am achitat TVA-ul aferent.

La controlul efectuat de catre reprezentantii Ministerului Economiei si Finantelor, s-a stabilit împrejurarea ca, suma la care s-a tranzactionat acest teren a fost prea mica, drept pentru care, în urma verificarilor efectuate [...], s-a stabilit ca trebuie achitata suma de ... lei diferenta TVA, suma ce rezulta din diferenta dintre pretul la care s-a vândut si pretul la care trebuia sa se vânda.

De mentionat faptul ca, asa cum rezulta din contractul de vânzare cumparare mai sus indicat, pentru terenul si fundatia aferenta, s-a mentinut si servitutea de acces pentru ceilalti proprietari din constructia

Acest aspect, care duce la diminuarea pretului de vânzare, nu a fost luat în calcul de catre reprezentantii Administratiei publice la stabilirea sumei ce trebuie platita cu titlu de TVA aferent, cum de altfel, nu a fost luata în considerare nici starea de fapt a terenului.

Asa cum rezulta din înscrisurile pe care le atasam în copie prezentei, terenul ce face obiectul contractului de vânzare cumparare, este un teren ce a necesitat lucrari de stabilitate, având în vedere împrejurarea ca, este de notorietate faptul ca, în zona respectiva, exista surpari de teren, pentru care, au fost efectuate lucrari de consolidare.

Totodata, asa cum rezulta din actele anexa, nu se poate retine faptul ca, nu se justifica diminuarea pretului de vreme ce, în procesul verbal de receptionare a lucrarilor de stabilizare se mentioneaza ca, a fost semnat fara obiectiuni.

[...] Însa, faptul ca, în zona respectiva exista posibilitatea reluarii miscarii telurice, a fost avuta în vedere la stabilirea pretului contractului de vânzare cumparare.

Toate aceste aspecte mentionate, au dus la diminuarea pretului de vânzare a terenului, si, ca urmare, a TVA-ului aferent.

[...] Nu în ultimul rând, trebuie precizat si faptul ca, vânzarea a avut loc între subscrisa si asociatii societatii, drept pentru care, pretul de vânzare oricum, ar fi tins spre minimul posibil, ceea ce nu este în contradictie cu prevederile legii.

În ceea ce priveste textul de lege incident în materia stabilirii TVA-ului de plata, va rugam sa observati ca, nu exista o reglementare în materie care sa stabileasca o anumita suma la care sa se vânda un teren.

Legislatia în materie, prevede stabilirea unui pret sincer, serios, adica o suma care sa nu fie insignifianta, care sa reflecte realitatea din teren.

[...] Nu este de competenta organelor fiscale sa stabileasca pretul unui contract, sau daca acesta a fost prea mic sau prea mare.

Având în vedere considerentele expuse prin prezenta, **va solicitam admiterea contestatiei astfel cum aceasta a fost formulata, si, pe cale de consecinta sa dispuneti anulara acesteia si emiterea unei noi decizii de impunere, în care TVA-ul aferent sa fie cel calculat la suma tranzactionata. [...].**"

II. – Din Decizia de impunere nr. ... din ... mai 2008, respectiv din Raportul de inspectie fiscala încheiat la data de ... mai 2008 - anexa la aceasta, rezultă următoarele:

* – **Inspectia fiscala partiala din ... mai 2008** a avut ca obiectiv al controlului **verificarea modului de calcul si evidentiere a taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului general consolidat la S.C."..." S.R.L. ... pentru perioada 1 noiembrie 2007 - 31 ianuarie 2008.**

În urma verificarii efectuate s-a întocmit **Raportul de inspectie fiscala din ... mai 2008**, în care, la **Capitolul III - Constatari fiscale** - pag. ..., **s-a consemnat (citat):**

"[...] Taxa pe valoarea adaugata

Verificarea s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Titlul VI, [...], H.G. nr. 44/2004 [...].

Perioada supusa controlului a fost 01.11.2007 - 31.01.2008.

[...] T.V.A. colectata

Operatiuni impozabile

Conform obiectului de activitate, în lunile noiembrie 2007 - ianuarie 2008 societatea a realizat operatiuni impozabile T.V.A. pentru care a aplicat cota standard de T.V.A. de 19%, potrivit art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 [...].

[...]La control s-a stabilit o taxa colectata suplimentar la luna **noiembrie 2007** în suma de **... lei**, datorita aplicarii cotei legale de 19% asupra unei baze impozabile mai mare decât cea înscrisa de societate în documente, asa cum vom arata în continuare:

În data de11.2007, societatea verificata a înstrainat catre cei doi asociati (persoane fizice), o proprietate imobiliara în orasul ... cu destinatia finala de locuinta bifamiala construita în baza autorizatiei nr. .../....04.2007. Proprietatea imobiliara se afla în Orasul ..., str. ... nr.... si este înregistrata cu nr. cadastral provizoriu .../....

Initial, terenul aferent proprietatii imobiliare a fost achizitionat în urma actului de vânzare-cumparare autentificat sub nr. .../....06.2007 - [...], în care este înscrisa mentiunea "fara constructii". Valoarea de achizitie a terenului a fost de ... EUR si înregistrata în evidenta contabila la valoarea de ... lei, conform fisei de cont contabil 211.4 "Terenuri", analitic "...". Documentul ce a stat la baza înregistrarii în contabilitate a fost factura seria ..., nr..../....06.2007, emisa de SC X SRL ..., ce are înscrisa valoarea terenului de ... lei si mentiunea "taxare inversa".

Societatea verificata a început o constructie cu destinatie de locuinta bifamiala care **era înregistrata** la momentul înstrainarii catre cei doi asociati la valoarea de **... lei**, conform fisei de **cont contabil 231.7 "Imobilizari în curs"**, analitic "... si consta în **constructie compusa din fundatie cu demisol si parter.**

În data de11.2007, în baza contractului de vânzare - cumparare autentificat sub nr. .../....11.2007 [...] si a facturii seria ... nr. .../....11.2007, societatea a înstrainat

proprietatea imobiliara compusa din teren în suprafata de ... mp [...] si fundatie constructie cu demisol si parter - [...] la pretul de ... EUR fara TVA.

Factura seria ... nr..../....11.2007, înregistrata în jurnalul de vânzari aferent lunii noiembrie 2007 are înscrise urmatoarele pozitii:

- CV teren ... val. ... lei tva lei

- Cv documentatie tehnica si lucrari
constructie imobil în ... val. ... lei tva ... lei

- Total factura ... lei

Conform metodologiei de inspectie a tva nr. 302768/nov.2007 emisa de ANAF - Directia Generala de Inspecție Fiscala, respectiv punctul 2.13.3 s-a analizat tranzactia înscrisa în factura de mai sus pentru stabilirea încheierii acesteia la pretul de piata.

Definitia pretului de piata este data la art.7, alin(1) din Codul Fiscal, [...].

În baza prevederilor art.19, alin(5) din Codul fiscal [...], si ale art. 67, alin. 1 si 2 din OG nr.92/2003R, la control au fost identificate 3 exemple de tranzactii similare cu cele care urmau a face obiectul estimarii si s-au stabilit urmatoarele:

- Cu adresa nr..../....03.2008 (copie anexata), înregistrata la AFP CM Prahova sub nr..../....04.2008, SC SRL ...- agentie imobiliara, comunica preturi de tranzactionare a unor terenuri similare de ... euro/mp respectiv de ... euro/mp;

- Cu adresa de raspuns (copie anexata), la solicitarea de comunicare a unui pret mediu de tranzactionare a terenurilor din zona în cauza, SC ... SRL ...- agentie imobiliara, comunica preturi estimative tranzactionare a unor terenuri similare de ...-... euro/mp.

- Serviciul Taxe Impozite din cadrul Primariei Sinaia, prin adresa de raspuns nr...../....04.2008(copie anexata) nu a comunicat direct un pret de tranzactionare a terenurilor, recomandând în schimb solicitarea acestor informatii de la agentile imobiliare SC SRL si SC I... SRL din ...;

Astfel, în baza prevederilor legale amintite mai sus s-a procedat la estimarea bazei de impunere a TVA pentru terenul din str. ... astfel:

... mp x ... EUR/mp= ... EUR

... EUR x ... lei/EUR = ... lei

(... lei/EUR curs BNR din data de11.2007)

Terenul a fost tranzactionat si înregistrat de societate la valoarea de ... lei astfel încât la control s-a stabilit o baza de impunere suplimentara a TVA cu ... lei si prin aplicarea cotei legale de 19% prevazuta la art.140 alin. (1) din Codul Fiscal a rezultat o taxa colectata suplimentar la control la luna noiembrie 2007 în suma de ... lei.

[...] În concluzie, coroborând constatarile înscrise la subcapitolele TVA colectata si TVA deductibila, situatia TVA aferenta lunii noiembrie 2007 înscrisa în decontul nr. .../....12.2007, solutionat cu control ulterior se prezinta astfel:

-tva solicitata ... lei;

-tva rambursata ... lei;

-tva de plata stabilita la prezentul control ... lei;

-majorari de întârziere aferente sumei de ... lei(anexa nr. ...) ... lei.

-majorari aferente sumei de ... lei (tva nedeductibila) [...] ... lei.

Mentionam ca majorarile au fost calculate potrivit prevederilor art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, [...], pâna la data de05.2008. [...].”

III. – Pe baza actelor si documentelor din Dosarul contestatiei, în urma analizei efectuate pe baza actelor normative în vigoare din perioada supusa inspectiei fiscale, organul de solutionare a cauzei constatã:

* - Prin **Raportul de inspectie fiscala** încheiat în data de **... mai 2008** la S.C. “...” S.R.L. ..., organele de control aparținând A.F.P. pentru Contribuabili Mijlocii Prahova au stabilit o **diferenta suplimentara la TVA colectata** în suma de **... lei**, ca urmare a **majorarii bazei de impunere a TVA** cu suma de **... lei** - aferenta **tranzactiei unui teren**.

Astfel, s-a constatat ca societatea comerciala, conform **Contractului de vânzare-cumparare nr. .../... iunie 2007, a achizitionat un teren în suprafata de ... mp** situat în orasul ... - la valoarea de **... lei (fara TVA)**, pe care apoi **l-a vândut**, conform **facturii fiscale** seria ... nr. .../... noiembrie 2007 - la valoarea de **... lei (fara TVA)**.

Organele de inspectie fiscala, în baza prevederilor **alin. (5) al art. 19** din **Codul fiscal** (forma valabila pentru anul 2007), **coroborate** cu cele ale **art. 67** din **Codul de procedura fiscala**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificarile si completarile ulterioare, si în conformitate cu **pct. 2.13.3** din **Metodologia de inspectie fiscala a taxei pe valoarea adaugata nr. 302768/2007** emisa de **Directia generala de inspectie fiscala** din cadrul A.N.A.F. (citat):“**[...]2.13.3 Se vor analiza tranzactiile semnificative derulate, din punct de vedere al continutului economic, pentru stabilirea încheierii acestora la preturi de piata reale. În acest sens, organele de inspectie fiscala pot estima o alta valoare a tranzactiei si respectiv a TVA în conditiile prevazute de lege.**”, **urmare actiunii de informare întreprinse la mai multe agentii imobiliare din orasul ...**, au stabilit ca **pretul de piata al terenului**, la data vânzarii acestuia, era de **... de euro/mp**.

În aceste conditii, s-a stabilit ca **baza de impunere pentru TVA** valoarea de **... lei** ($... mp \times ... euro/mp = ... euro \times ... lei/euro = ... lei$).

Din valoarea de ... lei **s-a scazut** valoarea de ... lei înscrisa de societatea comerciala pe factura fiscala, rezultând valoarea de **... lei** pentru care la control **s-a colectat suplimentar TVA** în suma de **... lei** (... lei x 19%), care a devenit si **TVA de plata**.

În final, urmare si a altor deficiente constatate la control, s-a stabilit ca **TVA de plata** suma totala de **... lei**, pentru care **au fost calculate si accesorii aferente** în suma totala de **... lei** - conform prevederilor **art. 120** din **Codul de procedura fiscala**, republicat în 31 iulie 2007, cu modificarile si completarile ulterioare.

* - **Prin contestatia formulata, societatea comerciala sustine urmatoarele:**

“**[...]În ceea ce priveste textul de lege incident în materia stabilirii TVA-ului de plata, va rugam sa observati ca, nu exista o reglementare în materie care sa stabileasca o anumita suma la care sa se vânda un teren.**

Legislatia în materie, prevede stabilirea unui pret sincer, serios, adica o suma care sa nu fie insignifianta, care sa reflecte realitatea din teren.

[...] Nu este de competenta organelor fiscale sa stabileasca pretul unui contract, sau daca acesta a fost prea mic sau prea mare. [...].”

* - **Legislatia în vigoare din perioada analizata, precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“[...] **Art. 7. Definitii ale termenilor comuni - (1)** În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

1. [...];

[...] **21. persoane afiliate** - o persoană este afiliată cu alta persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) [...];

b) **o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică** dacă persoana fizică detine, în mod direct sau indirect, inclusiv detinerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

[...] **26. pret de piață** - suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

[...] **Art. 19. - (1)** [...].

[...] (5) **Tranzacțiile între persoane afiliate** se realizează conform principiului **pretului pieței libere**, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. [...].”

- **O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată în 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare:

“[...] **Art. 67. - Estimarea bazei de impunere**

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere **pretul de piață al tranzacției** sau bunul impozabil, **astfel cum este definit de Codul fiscal**. [...].”

* - **Fata de cele prezentate mai sus, rezulta următoarele:**

Deși **contesta integral TVA în suma de ... lei** stabilită suplimentar și rămasă de plată prin Decizia de impunere nr. .../...05.2008, precum și **accesoriile de plată** în suma totală de **... lei** aferente acesteia, **societatea comercială contestatoare nu prezintă motivații decât** pentru suma de **... lei** reprezentând **TVA colectată suplimentar**.

Referitor la **tranzacția imobiliară** privind **vânzarea unui teren din patrimoniul societății comerciale** la data de **... noiembrie 2007**, către **două persoane fizice** care au și **calitatea de asociați în cadrul acesteia** (fiecare cu număr egal de părți-sociale), **aceasta a fost analizată** de către organele de control conform **Metodologiei de inspecție fiscală a TVA** emisă de A.N.A.F. - D.G.I.F. sub nr. 302768/2007 (din care am citat mai sus).

Având în vedere că tranzacția imobiliară a avut loc între persoane afiliate - așa cum sunt acestea definite la **art. 7 alin. (1) pct. 21 lit. b)** din **Codul fiscal** (mai sus citat), **vânzarea terenului trebuia realizată conform principiului pretului pieței libere**.

Astfel, la inspectia fiscala din ... mai 2008, organele de control au fost îndreptatite sa recalculeze baza de impunere pentru TVA având în vedere pretul de piata al tranzactiei - conform prevederilor alin. (2) al art. 67 din Codul de procedura fiscala, republicat în 31.07.2007.

Pe baza informatiilor în scris obtinute de la agenti imobiliari cu sediul în orasul ..., a rezultat ca pretul de piata al terenului din zona ce a facut obiectul tranzactiei, la data realizarii acesteia, se situa în intervalul ... - ... euro/mp.

Pentru recalcularea bazei de impunere a TVA aferenta tranzactiei imobiliare, organele de inspectie au utilizat pretul de piata cel mai mic, respectiv cel de ... euro/mp.

În concluzie, rezulta ca în mod corect si legal, la inspectia fiscala din ... mai 2008, a fost stabilita o noua baza de impunere a TVA aferenta facturii fiscale seria ... nr. .../....11.2007 privind vânzarea de catre S.C. "... " S.R.L. ... a terenului în suprafata de ... mp catre doua persoane fizice afiliate, obligând astfel societatea comerciala la colectarea suplimentara de TVA în suma de ... lei. Deoarece aceasta suma reprezinta si TVA suplimentara de plata, în mod corect si legal au fost calculate si accesoriile de plata aferente (majorari de întârziere) în suma de ... lei.

Fata de cele prezentate mai sus, contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru suma totala de .. lei si ca neîntemeiata pentru suma totala de ... lei.

IV. - Concluzionând analiza pe fond a contestatiei formulata de Societatea Comerciala "... " S.R.L. cu sediul în orasul ..., judetul Prahova, împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din ... mai 2008, act administrativ fiscal emis de A.F.P.C.M. Prahova, în conformitate cu prevederile alin. (1) al art. 216 din Ordonanta Guvernului Nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata în 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, se

D E C I D E :

1. - Respingerea contestatiei ca nemotivata pentru suma totala de ... lei - din care:
 - Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata lei;
 - accesorii (majorari de întârziere) aferente T.V.A. lei.
2. - Respingerea contestatiei ca neîntemeiata pentru suma totala de ... lei - din care:
 - Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si ramasa de plata lei;
 - accesorii (majorari de întârziere) aferente T.V.A. lei.
3. - În conformitate cu prevederile alin. (2) al art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicata în 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale alin. (1) al art. 11 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, prezenta decizie poate fi atacata - în termen de 6 (sase) luni de la data primirii acesteia - la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,