



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

203
DECIZIA nr. ____ / ____ 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.R.L.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.908229/01.09.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., prin adresa nr. .X./26.X.2009, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub **nr.908229/01.09.2009**, asupra contestației formulată de **S.C. .X. .X. S.R.L.**, din .X., str. X, nr. X, bl. X, sc. X, ap. X, jud. .X., având cod de identificare X, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.J35/X/2006.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X/14.X.2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X/14.X.2009 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, și împotriva Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr..X./14.X.2009 și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorari de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată
- .X. lei majorari de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei amendă

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost comunicată Decizia de impunere nr. .X/14.X.2009, în termen de 15 zile de la data afisării Anunțului individual publicat pe site-ul A.N.A.F. respectiv la data de 05.X.2009 și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv data de 14.X.2009, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe contestație.

Vazând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. .X. S.R.L. contestă decizia de impunere nr. .X/14.X.2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 14.X.2009, organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat că societatea a dedus cheltuieli în valoare de .X. lei și TVA în valoare de .X. lei aferente serviciilor de intermediere imobiliară conform facturii externe fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT .X.-.X., întrucât nu au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal și pct. 48 din HG nr. 44/2004, în sensul că aceste cheltuieli nu sunt justificate cu documente legale, nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile și nu se justifică prestarea efectivă a serviciilor de intermediere de terenuri.

De asemenea, societatea precizează că pentru justificarea deductibilității cheltuielilor în cauză a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Contractul de comision la vânzări terenuri din 01.X.2007 încheiat cu SC .X. KFT .X.;
- Revizuire-Contract din 08.X.2007;
- Raportul administratorului societății prestatoare intermediare SC .X. KFT .X. din 24.X.2007 prin care societatea a fost informată cu privire la activitatea intermediarului și prin care s-a comunicat identificarea unor potențiali clienți și efectuarea demersurilor necesare, respectiv .X. .X. .X. SRL și .X. .X. .X. .X. SRL;
- Precontract vânzare-cumpărare din 25.X.2007 încheiat cu .X. .X. .X. SRL;
- Precontract vânzare-cumpărare din 25.X.2007 încheiat cu .X. .X. .X. .X. SRL;
- Factura externă(invoice) fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT .X.-.X. pentru serviciile de intermediere prestate;
- Contractul de vânzare-cumpărare din 15.X.2007 încheiat la BNP .X.-.X. -.X. prin care societatea a vândut clientului .X. .X. .X. SRL proprietăți imobiliare;
- Contractul de vânzare-cumpărare din 15.X.2007 încheiat la BNP .X.-.X. -.X. prin care societatea a vândut clientului .X. .X. .X. .X. SRL proprietăți imobiliare.

Astfel, S.C. .X. .X. S.R.L. susține că au fost îndeplinite prevederile art. 21 alin. 4 lit. m) din Codul fiscal, respectiv pct. 48 din HG nr. 44/2004 referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de intermediere

deoarece au fost prezentate organului de inspecție fiscală raportul întocmit de prestator și însușit de beneficiar din care rezultă activitatea desfășurată de acesta, în lege nefiind prevăzut în mod expres un anume document care să justifice efectuarea serviciului.

Societatea arată că activitatea desfășurată de prestatorul SC .X. KFT .X. s-a finalizat prin încheierea contractelor de vânzare - cumpărare a proprietăților imobiliare, tranzacții imobiliare finalizate prin intermediul Biroului Notarilor Publici .X.-X. -X..

Mai mult, în contractele de vânzare - cumpărare notarul a precizat că "prezentul contract nu a fost încheiat prin intermediul vreunei agenții imobiliare", acesta necunoscând relația contractuală cu firma din .X. care nu a fost prezentă la notar la data încheierii tranzacției, motiv pentru care s-a făcut referire doar la agențiile imobiliare românești.

Totodată, societatea consideră că nu era obligatorie prezența comisionarului la notar și nici înscrierea în contract a acestuia, comisionarul neavând nicio calitate în cadrul operațiunii de vânzare-cumpărare.

Față de cele prezentate, SC .X. .X. SRL consideră că organul de inspecție fiscală în mod eronat nu a acceptat ca fiind deductibilă cheltuiala cu serviciile de intermediere în valoare de .X. lei și a stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, TVA nedeductibilă în sumă de .X. lei și accesorii aferente TVA în cuantum de .X. lei.

De asemenea, societatea precizează că amenda contravențională înscrisă în Procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. .X./14.X.2009 este nejustificată întrucât datele înscrise în declarația 101 aferenta anului 2007 și în Decontul de TVA aferent trim. II 2007 sunt corecte.

În consecință, față de cele arătate, se solicită anularea Deciziei de impunere nr..X/14.X.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..X/14.X.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificată: 01.X.2007 - 31.12.2007

Urmare adresei nr.601014/TM/17.X.2009 emisă de Garda Financiară Comisariatul Regional .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au efectuat inspecția fiscală la SC .X. .X. SRL având ca obiect tranzacțiile comerciale efectuate în luna aprilie 2007 între SC .X. .X. SRL și SC .X. KFT .X.-X. constând în prestări de servicii de vânzări terenuri în baza unui contract de comision încheiat în data de 01.X.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului de comision menționat mai sus, SC .X. KFT .X.-.X. a emis factura-invoice din data de 26.X.2007 în valoare totală de .X. euro, echivalentul a .X. lei (la cursul de 3,3136 lei/euro), iar SC .X. .X. SRL a achitat factura astfel:

-în data de 22.X.2007 suma de X euro echivalentul a X lei (la cursul de schimb de 3,3618 lei/euro);

-în data de 05.X.2008 suma de .X. euro echivalentul a .X. lei (la cursul de schimb de 3,3618 lei/euro).

Obiectul contractului de comision f.n./01.X.2007 încheiat între SC .X. .X. SRL .X. în calitate de beneficiar și SC .X. KFT din .X. – .X. îl reprezintă: “intermedierea vânzării de teren proprietatea SC .X. .X. SRL”, respectiv terenurile situate în .X., str. X și str. X, jud. .X., identificate cu CF nr. X.X., CF nr. X .X. și CF nr. X .X..

Organele de inspecție fiscală precizează că sursa de finanțare pentru terenurile achiziționate provine de la asociații SC .X. Group SRL .X. și d-na XX.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că la pct. 4.1. din contractul sus menționat se precizează că “Prețul prestației se calculează procentual din valoarea de vânzare a terenurilor beneficiarului.”, iar la pct. 4.4. se precizează că “Prestația este considerată ca fiind executată în momentul plății integrale a pretului de cumpărare. În acest moment este posibilă emiterea facturii pentru executare [...]”

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis factura de vânzare nr. X/15.X.2007, reprezentând contravaloare teren situat în .X. str. Felix, în suma de .X. lei în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .X./15.X.2007 de către BNP .X.-.X.-.X. din .X. cu SC .X. .X. .X. SRL .X. și factura nr. X/15.X.2007 reprezentând contravaloare teren situat în .X. în valoare de .X. lei, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/15.X.2007 de către BNP .X.-.X.-.X. din .X. cu SC .X. .X. .X. SRL .X., facturi emise ulterior datei emiterii facturii de comision emisă de intermediarul SC .X. KFT din .X. – .X..

Prin raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat din analiza contractelor sus menționate, că părțile declara că: “... prezentul contract nu a fost încheiat prin intermediul vreunei agenții imobiliare.”, astfel că societatea nu face dovada cu documente legale că SC .X. KFT .X. – .X. a efectuat prestațiile cuprinse în factura din data de 26.X.2007 în valoare totală de .X. Euro și că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a prezentat o serie de documente în copie xerox în susținerea justificării prestației efectuate, acestea putând fi acceptate numai sub rezerva prezentării originalului, asemenea acte neavând nici o forță probantă, respectiv: raportul privind activitatea de intermediere din data de 24.X.2007 întocmit unilateral de SC .X. KFT din .X., în care se specifică persoanele juridice contactate

pentru cumpărarea parcelelor de teren situate în .X., fără a prezenta efectiv documente din care să rezulte activitatea desfășurată; Act adițional la contractul de comision încheiat în data de 08.X.2007 și o ofertă irevocabilă a societății cumpărătoare SC .X. .X. .X. SRL .X. din data de 26.X.2007 pentru suma de .X. Euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. KFT din .X. – .X. nu putea aprecia suma comisionului cuprins în factura emisă în data de 26.X.2007, deoarece oferta societății cumpărătoare este doar pentru suma de .X. Euro iar contractele de vânzare-cumpărare aferente terenurilor presupus intermediare sunt datate ulterior emiterii acestei facturi, rezultând astfel că prestațiile cuprinse în factura –INVOICE din data de 26.X.2007 în valoare totală de .X. Euro, echivalentul a .X. lei, evidențiate de SC .X. .X. în contul 622 – Cheltuieli cu comisioanele, nu pot fi justificate cu documente legale, că au fost efectuate de SC .X. KFT din .X. – .X., și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art. 21 alin. 4 lit. m, din Legea nr. 571/2003 modificată, coroborate cu pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 modificată, aprobate prin HG. 44/2004 actualizată, stabilind că serviciile prestate de către SC .X. KFT din .X. – .X. **nu pot fi recunoscute ca fiind cheltuieli deductibile.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil suplimentar pentru trim.II 2007 în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

La sfârșitul anului 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit, ținând cont și de pierderea fiscală în sumă de .X. lei aferentă trim.III 2007, un profit impozabil recalculat în sumă totală de .X. lei și majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 25.X.2007 – 03.X.2009 în sumă de .X. lei.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că potrivit celor prezentate la capitolul impozit pe profit, din care a rezultat că între societatea .X. .X. SRL .X. și SC .X. KFT din .X. – .X. a fost încheiat Contractul de comision la vânzări terenuri în data de 01.X.2007, iar societatea din .X. a emis factura – INVOICE din data de 26.X.2007 în valoare totală de .X. Euro, echivalentul a .X. lei (3,3136 lei/Euro).

Pentru prestațiile respective SC .X. .X. SRL a înregistrat TVA-ul aferent atât în jurnalul de cumpărări cât și în cel de vânzări și în deconturile de TVA.

Ținând cont că la capitolul impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste prestații de servicii de intermediere nu au putut fi justificate cu documente legale din care să rezulte că acestea au fost efectuate și că au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile,

aceste cheltuieli fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, prin urmare și TVA aferentă era nedeductibilă fiscal.

Potrivit art.134¹ alin.(4) din Legea nr. 571/2003 modificată, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în sumă totală de .X. lei aferentă facturii fiscale fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT .X., reprezintă TVA nedeductibilă înregistrată în decontul de TVA din luna .X. 2007 depus la AFP .X. sub numărul .X./25.X.2007, cu termen scadent de plata în data de 25.X.2007, stabilind totodată și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Perioada supusă verificării privind TVA conform Deciziei de impunere nr. .X/14.X.2009 a fost 01.X.2007 - 30.06.2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depus cu date eronate declarația cod 101 aferentă anului 2007, înregistrată la AFP .X. sub nr..X./15.X.2008 în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei precum și decontul de TVA pe trim. II 2007 cu TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, fapta fiind considerată continuă la data inspecției fiscale, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au sancționat contravențional societatea cu amendă în sumă de .X. lei conform procesului-verbal de constatare și sancționare a contravenției seria A/2007 nr..X./14.X.2009 în baza prevederilor art.219 alin.(1) lit.b) și alin.(2) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, **se rețin** următoarele:

1.Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2007 în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate de SC .X. .X. SRL aferente serviciilor de intermediere vânzare terenuri prestate de SC .X. KFT din .X. – .X. în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli.

În fapt, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă în anul 2007, considerând deductibilă la calculul impozitului pe profit, suma de .X. euro echivalentul a .X. lei, reprezentând contravaloare servicii de intermediere vânzări de teren în baza facturii-invoice fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X. – .X..

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu justifică necesitatea prestării serviciilor menționate mai sus

precum și prestarea efectivă a acestora, fapt pentru care au constatat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 alin.4 lit m) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal și pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și au stabilit un impozit pe profit suplimentar la nivelul anului 2007, în sumă de .X. lei precum și accesoriile aferente în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) și art. 21 alin. 1 și alin.4 lit. m) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“ART.21

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:(...)

m) cheltuielile cu serviciile de .X., consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;(...)”

La pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la 01.01.2007, sunt prevăzute condițiile obligatorii ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru deducerea cheltuielilor de prestări servicii, respectiv:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de .X., consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.(...)”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pot fi deduse la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestările de servicii în situația în care îndeplinesc cumulativ mai multe condiții, respectiv societatea dovedește necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității pe care o desfășoară și serviciile sunt efectiv prestate în baza unui contract scris în care se precizează serviciile prestate, termenele de execuție, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pentru întreaga perioadă în care se derulează contractul, iar justificarea prestării serviciilor se face prin situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de piață, expertize sau alte materiale corespunzătoare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 01.X.2007 SC .X. .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. KFT din .X. – .X. contractul de comision la vânzări terenuri, în calitate de prestator, al cărui obiect constă în: *“intermedierea vânzărilor de teren proprietatea SC .X. .X. SRL”*

La Capitolul IV “Prețul Contractului”, art.4.1 din contractul de comision se prevede că: *“Prețul prestației se calculează procentual din valoarea de vânzare a terenurilor beneficiarului.”*, iar la pct. 4.4. se precizează că *“Prestația este considerată ca fiind executată în momentul plății integrale a prețului de cumpărare. În acest moment este posibilă emiterea facturii pentru executare (...)”*

Totodată, la capitolul V.OBLIGATIILE PARTILOR, se precizează că prestatorul se obligă să găsească *“posibili clienți interesați în achiziția de teren”*, să furnizeze la timp informațiile cerute de beneficiar și să se implice direct în intermedierea vânzării.

De asemenea, prin Anexa nr.1 la contract, SC .X. .X. SRL își exprimă intenția să vândă două terenuri în .X., respectiv *“teren în partea de nord a .X.oarei de 5.000 mp”* și *“teren în partea de nord a .X.oarei de 17.500 mp”*, solicitând serviciile de intermediere a SC .X. KFT pentru valorificarea acestora, iar *“Prestația de intermediere se consideră executată în momentul în care cumpărătorul efectuează plata integrală a prețului de vânzare.”* Iar, *“vânzătorul este obligat să facă dovada plății prin adeverință de executare, pe baza căruia prestatorul va emite factura pentru serviciile de intermediere”*.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că în baza contractului de comision la vânzare terenuri încheiat la data de 01.X.2007, SC .X. KFT a emis către SC .X. .X. SRL factura-invoice nr. fn/26.X.2007, reprezentând contravaloare servicii de intermediere aferente vânzării de terenuri în sumă de .X. euro, echivalentul a .X. lei.

De asemenea, din documentele anexate la dosarul cuzei, se reține că la data de 15.X.2007 SC .X. .X. SRL, în calitate de vânzător, a încheiat cu SC .X. .X. SRL .X. și SC .X. .X. .X. SRL .X., în calitate de cumpărători, contractele de vânzare-cumpărare autentificate de notar sub nr. .X./15.X.2007 și nr.1900/15.X.2007, privind vânzarea de teren în suprafață de 1.022 mp în str.X înscris în CF nr.X .X. cu nr. cadastral X și teren în suprafață

de 3.978 mp în str.Felix cu nr. cadastral X, respectiv teren intravilan în suprafață de 7.955 mp înscris în CF nr.X .X. cu nr. X A 541/3/X/b/1 și teren intravilan în suprafață de 9.854 mp înscris în CF nr.X .X. cu nr. cadastral A 541/3/31/a.

În baza contractelor mai sus menționate, contestatoarea a emis către SC .X. .X. .X. SRL .X. și SC .X. .X. .X. .X. SRL .X. facturile nr.X/15.X.2007 și nr.X/15.X.2007, reprezentând *“contravaloare teren situat în .X., str.Felix conform Contractului de vânzare-cumpărare nr..X./15.X.2007”* și *“contravaloare teren situat în .X., conform Contract vânzare-cumpărare nr.X/15.X.2007”*

Din analiza celor două contracte de vânzare-cumpărare, se reține că acestea nu au fost încheiate *“prin intermediul vreunei agenții imobiliare”*.

Prin urmare, se reține că nu se justifică serviciul de intermediere efectuat de SC .X. KFT atâta timp cât prin contracte se precizează că vânzarea nu s-a efectuat prin intermediul vreunei agenții imobiliare, de unde rezultă că este o vânzare directă.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că factura emisă de SC .X. KFT, reprezentând servicii de intermediere aferente vânzării de teren a fost emisă la data de 26.X.2007, deci anterior operațiunii de vânzare a terenurilor materializate prin încheierea contractelor autentificare sub nr..X. și nr.X din data de 15.X.2007.

Mai mult, se reține că la data de 26.X.2007, SC .X. KFT era în imposibilitatea de a aprecia suma comisionului cuprins în factură, respectiv suma de .X. euro, atâta timp cât oferta societăților cumpărătoare pentru cele două terenuri este ulterioară, așa cum rezultă din documentele depuse de societate.

De asemenea, cele de mai sus rezultă și din Anexa 1 la contract unde se precizează că *“vânzătorul este obligat să facă dovada plății prin adevărită de executare, pe baza căruia prestatorul va emite factura pentru serviciile de intermediere”*, astfel se reține că factura reprezentând servicii de intermediere se va emite după încasarea prețului de către contestatoare, respectiv după data de 15.X.2007.

Totodată, se reține că societatea nu justifică cu documente necesitatea efectuării acestor cheltuieli, precum și prestarea efectivă a acestora, respectiv:

- detalii privind propunerile adresate investitorilor
- note de informare către beneficiar asupra acceptării ofertelor investitorilor
- documente din care să reiasă demersurile profesionale uzuale efectuate de intermediar pentru a determina acceptarea ofertelor de preț
- documente din care să reiasă identificarea altor potențiali investitori
- oferte comparabile de prețuri cu care intermediarul a făcut negocieri repetate pentru a determina investitori să accepte ofertele de preț

-studii de piață, rapoarte de evaluare, contracte încheiate de intermediar cu societățile cumpărătoare din care să rezulte că s-a realizat obiectul contractului, etc.

În ceea ce privește Raportul privind activitatea de intermediere din data de 24.X.2007 prezentat de societate în susținerea contestației, prin care *“intermediarul a căutat grupuri de investiții care să fie interesate în căutarea de parcele în România”*, și în care se precizează că două companii sunt interesate pentru cumpărarea parcelelor de teren situate în .X., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât este întocmit unilateral de SC .X. KFT din .X. și desemnat de beneficiar, iar prin acesta nu este detaliată efectiv activitatea desfășurată și nici anexate documente care să susțină cele expuse în raport.

Având în vedere că societatea contestatoare nu justifică necesitatea cheltuielilor cu serviciile de intermediere facturate și prevăzute în contractul de comision încheiat la 01.X.2007, că aceste servicii au fost efectiv prestate de SC .X. KFT din .X., se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția privind vânzarea de terenuri conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *“la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*.

În același sens este și adresa nr.X/2009 a Direcției generale de metodologii fiscale, îndrumare și asistență a contribuabililor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, anexată în copie la dosarul cauzei, prin care se precizează ca *« [...] în conformitate cu dispozițiile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal este îndreptățit să examineze, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

Totodată, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ».

Argumentul societății prin care *« legea nu prevede în mod expres un anumit document care să justifice efectuarea serviciului »* nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin prevederile pct. 48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la 01.X.2007, se precizează cu ce documente se justifică prestarea efectivă a serviciilor, respectiv: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale

corespunzătoare, documente pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat nici în susținerea contestației și nici organelor de inspecție fiscală .

Referitor la mențiunea din contractele de vânzare-cumpărare a proprietăților imobiliare încheiate de către contestatoare cu SC .X. .X. .X. SRL .X. și SC .X. .X. .X. .X. SRL .X., autentificate de BNP .X.-.X.-.X. din .X., prin care “prezentul contract nu a fost încheiat prin intermediul vreunei agenții imobiliare”, argumentul societății referitoare la faptul că “*notarul a făcut această înscriere necunoscând relația contractuală cu firma din .X.*” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin semnarea acestor contracte societatea contestatoare recunoaște că tranzacțiile imobiliare s-au efectuat fără intermediul vreunei agenții imobiliare.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile înregistrate de SC .X. .X. SRL cu serviciile de intermediere prestate de firma din .X., motiv pentru care pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. SRL pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. .X/14.X.2009, se reține că stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit, în sumă de .X. lei, aceasta datorează și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” potrivit căruia bunul accesoriu urmează soarta juridică a bunului principal, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

2) Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X., reprezentând servicii de intermediere vânzări de teren, în condițiile în care deși au constatat că serviciile nu au fost efectiv prestate nu au ținut cont de faptul că SC .X. .X. SRL a înregistrat această taxă în deconturile de TVA atât ca taxă pe

valoarea adăugată deductibilă cât și ca taxă pe valoarea adăugată colectată.

În fapt, în luna aprilie 2007, SC .X. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de cumpărări și în cel de vânzări, precum și în Deconturile de TVA atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X., reprezentând servicii de intermediere vânzări de teren în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât SC .X. .X. SRL nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor iar acestea nu sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, art. 146 alin. 1 lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Având în vedere prevederile legale precizate mai sus, se reține ca legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru taxa aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul unei persoane impozabile, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, de existența unei facturi și de înregistrarea taxei ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală nr. .X/14.X.2009, se reține faptul că în luna aprilie 2007, SC .X. .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă, respectiv în jurnalul de cumpărări și în cel de vânzări, precum și în Deconturile de TVA atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X., reprezentând servicii de intermediere vânzări de teren în sumă de .X. lei.

Totodată, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată

întrucât SC .X. .X. SRL nu a justificat cu documente prestarea efectivă a serviciilor iar acestea nu sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Insa, organele de inspectie fiscala nu au tinut cont la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adaugata înscrisă în factura nr. fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X. de faptul ca societatea a inregistrat aceasta taxa si ca taxa colectata pe care a in scris-o in decontul de TVA.

Mai mult, din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca legiuitorul a conditionat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferentă serviciilor de prestarea acestora în beneficiul persoanei impozabile, in cazul in speta **SC .X. .X. SRL**.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr. .X/14.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspectie fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să reanalizeze operatiunea efectuată de societate in conditiile in care taxa pe valoarea adaugata in scrisa in factura nr. fn/26.X.2007 emisă de SC .X. KFT din .X., reprezentând servicii de intermediere vânzări de teren a fost inregistrata atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila, in funcție de cele precizate în decizie și de prevederile legale incidente.

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr. .X/14.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .X/14.X.2009 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, portivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

3. Referitor la contestația privind suma de .X. lei reprezentând amenda contravențională, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare

a Contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care amenzile contravenționale se supun dreptului comun.

În fapt, prin contestație SC .X. .X. SRL solicită anularea amenzii în valoare de .X. lei aplicată conform procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr..X./14.X.2009.

În drept, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. are competența de soluționare prevăzută la art.209 alin.1 lit.c) din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către: (...)

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

Totodată, potrivit art. 223 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

“Dispoziții aplicabile

Dispozițiile prezentului titlu se completează cu dispozițiile legale referitoare la regimul juridic al contravențiilor.”

Astfel, la art.31(1) din O.G.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se prevede: „**Împotriva procesului-verbal de constatare a contravenției și de aplicare a sancțiunii se poate face plângere în termen de 15 zile de la data înmânării sau comunicării acestuia**” iar la art.32 :

„(1) Plângerea însoțită de copia de pe procesul-verbal de constatare a contravenției se depune la organul din care face parte agentul constatator, acesta fiind obligat să o primească și să înmâneze depunătorului o dovadă în acest sens.

(2) Plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere urmând a se

aplica prevederile art. 32 alin 2 din O.G . nr. 2 /2001 privind regimul juridic al contravențiilor potrivit căruia:” **plângerea împreună cu dosarul cauzei se trimite de îndată judecătoriei în a cărei circumscripție a fost săvârșită contravenția.**”

Față de cele reținute se va transmite contestația formulată pentru acest capăt de cerere D.G.F.P. .X. pentru a-l înainta Judecătoriei în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.19, art. 21 alin. 1 și alin.4 lit. m), art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 209 alin.1 lit.c), art. 223 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și art.31(1), art.32 din O.G.nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. .X. SRL din .X.** pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei impozit pe profit
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X/14.X.2009 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei TVA
- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la verificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3.Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind soluționarea amenzii contravenționale în sumă de **.X. lei**.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., conform prevederilor legale, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL