

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE**

**DECIZIA Nr. 60 _____
din _____ 2007**

privind solutionarea contestatiei formulata de
SC "X" SRL din ...
inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice ...
sub nr. .../ 05.11.2007

Directia Generala a Finantelor Publice ... a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului ... prin adresa nr. .../ 05.11.2007 cu privire la contestatia formulata de SC "X" SRL din ... impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007 si a Deciziei de impunere nr. .../ 03.10.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 03.10.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007, privind respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei si plata la bugetul de stat a sumei de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - majorari de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Procedura fiind indeplinita Directia Generala a Finantelor Publice

... este investita sa solutioneze pe fond contestatia depusa conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../ 03.10.2007 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007, intocmite de organul de inspectie fiscala din Administratia Finantelor Publice a municipiului ..., SC "X" SRL din ... aduce urmatoarele argumente:

- precizeaza faptul ca a achizitionat un teren in localitatea Brasov, a contractat o societate specializata pentru realizarea unui proiect de ansamblu rezidential, a platit furnizorului de servicii taxa pe valoarea adaugata aferenta si a dedus in contabilitate suma taxei pe valoarea adaugata;

- mentioneaza ca ulterior a vandut o parte din teren catre o alta societate, iar organul de inspectie fiscala a considerat fara sustinere legala ca pentru terenul vandut, o parte echivalenta din taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta proiectului nu este deductibila;

- considera ca operatiunea este taxabila doar in cazul in care ambele parti din tranzactie sunt persoane inregistrate in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 din Codul fiscal, iar taxa aferenta vanzarii s-ar fi colectat doar daca terenul se vindea unei persoane fizice, proiectul fiind astfel o cheltuiala a firmei care indeplineste toate conditiile pentru a fi deductibila;

- arata ca din prevederile legale se poate observa ca sunt considerate servicii legate de bunurile imobile doar cele enumerate la alin.(4) de la pct. 13 din Normele metodologice date in aplicarea art. 133 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, unde nu se regasesc serviciile de consultanta imobiliara efectuate catre beneficiarul din Olanda a caror incadrare corecta este descrisa cu exactitate la art. 133 alin.(2) lit. g) pct. 5: "serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare";

- sustine ca locul prestarii serviciilor este considerat a fi statul in care partenerul strain isi are sediul, deci in Olanda si in consecinta, avand in vedere ca este vorba de o livrare intracomunitara de servicii, unde partenerul din comunitate i-a pus la dispozitie codul de taxa pe valoarea adaugata din Olanda, societatea nu are obligatia sa factureze serviciile cu taxa pe valoarea adaugata, fiindu-i astfel incalcate drepturile prevazute de Codul fiscal.

II. Urmare a solicitarii la rambursare a soldului sumei negative a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei din decontul pe luna iulie 2007 nr. .../ .../ 24.08.2007, prin Decizia de impunere nr. .../ 03.10.2007 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007, organul de control din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... a constatat urmatoarele:

In perioada mai - august 2006 societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturilor de prestari de servicii emise de SC "A" SRL si SC "B" SRL, legate de proiectul de realizare a unui ansamblu rezidential privat in ... constand in intocmirea integrala a documentatiei necesare obtinerii autorizatiei de constructie, proiectare, organizare de santier, vanzarea locuintelor, pentru realizarea caruia a achizitionat un teren in suprafata totala de ... mp de la SC "C" SRL.

Din terenul achizitionat, societatea a vandut ulterior catre SC "S&K" SRL o suprafata de ... mp, adica 9,05%, neavand prin urmare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate in legatura cu proiectul aferente terenului vandut, in suma de ... lei (... X 9,05%).

Totodata, in perioada aprilie - septembrie 2006 SC "X" SRL a prestat servicii de intermediari imobiliare pentru societatea "S & K" din Olanda in suma totala de ... lei, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, serviciile fiind efectuate in baza contractului incheiat cu beneficiarul din Olanda, potrivit caruia societatea se ocupa cu intermedierea valorilor imobiliare in Romania, asistenta in domeniul achizitiei si vanzarii si dezvoltarea proiectelor potentiale in Romania, partenerul din Olanda fiind responsabil pentru finantarea proiectelor.

Tot in anul 2006, societatea a inregistrat in perioada 16.08 - 04.09.2006 in evidenta contabila si a dedus eronat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei din facturile emise de SC "A" SA reprezentand contravaloarea unor bilete de avion pentru persoane ce nu au calitatea de angajat sau alta functie in cadrul societatii si de asemenea, nu a calculat taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile fiscal, astfel din totalul cheltuielilor de protocol in suma de ... lei sunt deductibile fiscal doar cheltuieli in suma de ... lei, diferenta in suma de ... lei fiind cheltuieli de protocol peste limita legala pentru care societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In baza celor constatate, organul de inspectie fiscala a respins la

rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si a stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei (... lei stabilita suplimentar - ... lei solicitata la rambursare).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata a calculat majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

III. Avand in vedere cele constatate de organul de inspectie fiscala, motivele invocate de contestatoare, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele :

SC "X" SRL are sediul in ..., str. ... nr. ..., este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului ... sub nr. J .../ .../ 2004 si are codul de identificare fiscala RO

Prin contestatia depusa societatea desi solicita anulara partiala a Deciziei de impunere nr. .../ 03.10.2007 si prezinta argumente doar cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii in legatura cu terenul din ... si in suma de ... lei aferenta serviciilor prestate catre firma din Olanda, aceasta face trimitere la TVA totala in suma de ... lei stabilita suplimentar pe perioada verificata, fara sa prezinte argumente de fapt si de drept privind celelalte constatari ale inspectiei fiscale pentru diferenta de TVA in suma de ... lei.

Contestatia se analizeaza si se solutioneaza avand in vedere motivele de fapt si de drept invocate de contestatoare si dovezile aduse de aceasta, prin urmare vom raspunde considerand contestatia formulata impotriva intregii sume stabilita prin Decizia de impunere nr. .../ 03.10.2007, contestatia fiind nemotivata pentru punctele din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007 care nu au fost mentionate in cuprinsul acesteia.

In acest sens, sunt prevederile art. 206(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza, [...].”

1. Taxa pe valoarea adaugata

1.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii achizitionate pentru realizarea unui ansamblu rezidential (intocmirea documentatiei necesare obtinerii autorizatiei de construire, proiectare, organizare de santier, vanzarea locuintelor), in conditiile in care o parte in suprafata de ... mp din terenul destinat proiectului a fost vanduta unei alte societati.

In fapt, in perioada mai - august 2006 SC "X" SRL a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturilor de prestari servicii emise de SC "A" SRL si SC "B" SRL constand in intocmirea documentatiei necesare obtinerii autorizatiei de construire, proiectare, organizare de santier si vanzarea locuintelor, legate de realizarea unui ansamblu rezidential la

Pentru realizarea acestui proiect, societatea a achizitionat un teren in suprafata de ... mp de la SC "C" SRL din care ulterior a vandut o suprafata de ... mp, adica 9,05% din terenul initial achizitionat, catre SC "S & K" SRL.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 145 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila;"

coroborate cu dispozitiile pct. 50 alin.(3) din Normele metodologice date in aplicarea acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care mentioneaza:

"(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin.(1) si **(2) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147 alin.(2) din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, intrucat societatea a vandut catre SC "S & K" SRL o parte in proportie de 9,05% din terenul achizitionat pentru care au fost prestate integral serviciile constand in intocmirea documentatiei necesare obtinerii autorizatiei de constructie, etc., rezulta ca pentru aceasta parte din contravaloarea serviciilor legate de realizarea proiectului rezidential corespunzatoare terenului vandut, societatea nu indeplineste conditia privind utilizarea serviciilor in cauza pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca SC "X" SRL nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 9,05%), **contestatia urmand sa fie respinsa pentru acest capat de cerere ca neintemeiata.**

1.2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice ... este investita sa se pronunte daca contestatoarea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de intermediere a valorilor imobiliare, asistenta in domeniul achizitiei si vanzarii de valori imobiliare si dezvoltarea acestora in Romania in suma de ... lei efectuate pentru firma "S & K" din Olanda.

Potrivit constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007, la cap.III pct. 1 (pag. 6), se retine ca in perioada aprilie - septembrie 2006 SC "X" SRL a efectuat prestari servicii de intermediere a valorilor imobiliare si asistenta in domeniul achizitiei si vanzarii de valori imobiliare pentru firma "S & K" din Olanda in valoare totala ... lei, realizate in baza contractului nr. .../ 01.04.2006 incheiat cu firma beneficiara, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei, pe facturile interne intocmite societatea inscriind "prestari de servicii conf. contractului nr. .../ 01 aprilie 2006", iar pe facturile externe avand in scris "real estatment services" (intermedieri imobiliare).

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) constituie o livrare de bunuri sau o **prestare de servicii efectuate cu plata;**

b) **locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;**

c) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin.(1);

d) livrarea bunurilor sau **prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice** prevazute la art. 127 alin.(2).",

completate cu dispozitiile pct. 2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale acestora, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

"(1) In sensul art. 126 alin.(1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a) - d) nu este indeplinita."

Tinand seama de reglementarile legale de mai sus, in cazul de fata **prestarile de servicii** contractate cu firma "S & K" din Olanda constand in intermediari imobiliare si asistenta in cumpararea si vanzarea bunurilor imobiliare **sunt operatiuni impozabile pentru care locul de prestare al serviciilor este in Romania**, fapt ce rezulta si din prevederile art. 129 alin.(1) si art. 133 alin.(1) si alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"Art. 129. Prestarea de servicii

(1) Se considera prestare de servicii orice operatiune care nu constituie livrare de bunuri, asa cum este definita la art. 128. [...]

Art. 133. Locul prestarii de servicii

(1) Locul prestarii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul isi are stabilit sediul activitatii economice sau un sediu permanent de la care serviciile sunt efectuate. [...]

(2) Prin exceptie de la alin.(1), pentru urmatoarele prestari de servicii, **locul prestarii este considerat a fi:**

a) **locul unde bunul imobil este situat**, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura directa cu un bun imobil, **inclusiv prestatiiile agentilor imobiliare si de expertiza, ca si prestarile privind pregatirea sau coordonarea executarii lucrarilor imobiliare**, cum ar fi, de exemplu, prestatiiile furnizate de arhitecti si serviciile de supervizare.",

completate cu dispozitiile pct. 12 din Normele metodologice date in aplicare, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"12. **Pentru operatiunile prevazute la art. 133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, locul prestarii este situat in tara in care este situat bunul imobil. Prestatorul trebuie sa aplice legea privind taxa pe valoarea adaugata din tara in care este situat bunul imobil.** Rezulta ca pentru operatiuni taxabile de aceasta natura desfasurate in Romania de orice prestator,

indiferent daca este roman sau o persoana impozabila stabilita in strainatate, locul prestarii este considerat a fi in Romania.”

Asadar, operatiunile de prestari de servicii pentru firma “S & K” din Olanda in valoare totala de ... lei, efectuate in baza contractului incheiat cu firma beneficiara si constand in intermediari de valori imobiliare, asistenta in domeniul achizitiei si vanzarii de valori imobiliare in Romania si de dezvoltare a unor proiecte imobiliare in Romania, se cuprind la serviciile in legatura directa cu bunurile imobile si sunt impozabile la locul unde sunt situate bunurile in cauza, deci in Romania, rezultand ca acestea sunt operatiuni impozabile in Romania din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu cota standard de 19% prevazuta de art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, rezulta ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca SC "X" SRL avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta prestarilor de servicii in domeniul intermediarilor de valori imobiliare efectuate in perioada aprilie - septembrie 2006, **contestatia urmand sa fie respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

In ceea ce priveste trimiterea facuta de contestatoare la prevederile art. 133 alin.(2) lit. g) pct. 5 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal referitoare la serviciile consultantilor, avocatilor, inginerilor si ale birourilor de studii pentru care locul prestarii este considerat a fi in Olanda, deci in statul in care isi are sediul firma beneficiara care a pus la dispozitie codul de inregistrare in scopuri de TVA, precizam ca nu este relevanta si nu poate fi luata in considerare la solutionarea favorabila a acestui capat de cerere, intrucat dispozitiile legale invocate nu sunt aplicabile in speta de solutionat, ci pentru serviciile specifice efectuate de specialisti, in cazul de fata acestea fiind servicii de intermediere si asistenta in legatura cu bunuri imobile (terenuri, constructii, etc.) situate in Romania.

Mai mult, in contractul nr. .../ 01.04.2006 se specifica faptul ca societatea "se ocupa cu intermedierea valorilor imobiliare in Romania in general", precum si cu "asistenta in domeniul achizitiei si vanzarii de valori imobiliare si dezvoltarea acestora in Romania", decizia “obtinerii bunului imobil” fiind luata de firma beneficiara (art. 2 din contract), deci locul prestarii acestor servicii este in Romania.

1.3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturilor de cumparari de bilete de avion pentru persoane ce nu au calitatea de salariati sau alte functii in cadrul societatii **si in suma de ... lei**

aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile, efectuate peste limitele legal admise, precizam ca SC "X" SRL nu face referire la acestea si nu aduce niciun argument si documente privind constatarile de la cap. III (pag. 4 si 5) din Raportul de inspectie fiscala nr. .../ 03.10.2007, ca urmare **contestatia privind aceste sume va fi respinsa ca nemotivata.**

Pe cale de consecinta, tinand cont de cele precizate la punctele 1.1 - 1.3 din prezenta decizie, rezulta ca in mod legal organul de inspectie fiscala al Administratiei Finantelor Publice a municipiului ... prin Decizia de impunere nr. .../ 03.10.2007 a stabilit ca **societatea are de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei** (... lei stabilita suplimentar - ... lei de rambursat) **si a respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.**

2. Obligatiile fiscale accesorii

In legatura cu **majorarile de intarziere in suma de ... lei** aferente taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat, precizam ca acestea raman de plata in sarcina contestatoarei fiind calculate in baza dispozitiilor art. 119(1) si art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. [...]"

Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv."

Asadar, intrucat accesoriile de mai sus au fost calculate asupra sumei totale reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata stabilita prin Decizia de impunere nr. .../ 03.10.2007 ca masura accesorie conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" - auxiliarul urmeaza principalul - in raport cu debitul de baza, si pentru ca prin prezenta decizie de solutionare a fost mentinuta in sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, iar prin contestatia depusa societatea nu a prezentat argumente privind modul de calcul al acestora, rezulta ca societatea **datoreaza bugetului de stat si majorarile de intarziere in suma de ... lei.**

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/

2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de SC "X" SRL din ... ca:

- neintemeiata pentru capetele de cerere privind taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si in suma de ... lei, precum si majorarile de intarziere aferente in suma de ... lei;

- nemotivata pentru capetele de cerere cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata in suma ... lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,

4ex./