

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL COVASNA**

DECIZIA nr. -/2005

privind solutionarea contestatiei formulate de S.C. "X" S.R.L.,
cu sediul in jud. Covasna, inregistrata la D.G.F.P. Covasna
sub nr. -/2005

Directia Generala a Finantelor Publice Covasna a fost sesizata de Directia Controlului Fiscal Covasna, prin adresa nr. -/2005, inregistrata la D.G.F.P. Covasna sub nr. -/2005 asupra contestatiei depuse de S.C. "X" S.R.L., cu sediul in jud. Covasna.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin raportul de inspectie fiscala nr. -/2005 si decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/2005 incheiate de Directia Controlului Fiscal Covasna, prin care societatea este obligata la plata catre bugetul statului a sumei de ... lei, reprezentand:

- ... lei - taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei - dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- ... lei - penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 176 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 174 alin. (1), alin. (3) si alin. (4), art. 175, art. 176 alin. (1) si art. 178 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Covasna este investita, prin Compartimentul de solutionare a contestatiilor, cu solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin adresa nr. -/2005, inregistrata la Directia Controlului Fiscal Covasna sub nr. -/2005, S.C. "X" S.R.L a solicitat anulara raportului de inspectie fiscala nr. -/2005 si, implicit, a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/2005 incheiate de Directia Controlului Fiscal Covasna, pentru urmatoarele considerente:

1. Suma de ... lei, neacceptata la deducere de catre organele de control, reprezinta taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2002 emisa de S.C. "Y" S.R.L. din jud. Covasna avand ca obiect imobilul situat in jud. Covasna. La data incheierii promisiunii de vanzare-cumparare, S.C. "X" S.R.L. a intentionat sa contracteze un credit bancar in vederea achitarii pretului cerut de vanzator, dar intrucat acest credit nu a fost aprobat furnizorul a stornat aceasta factura prin emiterea facturii fiscale seria - nr. -/2004.

Astfel, societatea contestatoare considera ca nelegala masura dispusa de organele de control, de neacceptare la deducere a sumei de ... lei, reprezentand

taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2002, cat si cea de calcul a dobanzilor (... lei) si a penalitatilor de intarziere (... lei) aferente acestei taxe pe valoarea adaugata.

2. Instalatia automata de mulș bovine cu 48 de posturi a fost achizitionata cu factura fiscala seria - nr. -/2003, societatea avand obligatia conform Legii contabilitatii nr. 82/1991 de a inregistra acest document in evidenta contabila, chiar daca acest mijloc fix nu a fost pus in folosinta la data cumpararii. In acest context, societatea a precizat ca aceasta instalatie a fost montata intr-un grajd inchiriat de la S.C. "Z" S.A. din jud. Covasna.

Astfel, societatea contestatoare considera ca nelegala masura dispusa de organele de control, de neacceptare la deducere a sumei de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2003, cat si cea de calcul a dobanzilor (... lei) si a penalitatilor de intarziere (... lei) aferente acestei taxe pe valoarea adaugata.

3. Neinregistrarea in registrul agricol al Primariei mun. Sf. Gheorghe, jud. Covasna a animalelor vii achizitionate de S.C. "X" S.R.L. de la S.C. "Z" S.A. din jud. Covasna, cu factura fiscala seria - nr. -/2003, la data cumpararii, este justificata ca urmare a faptului ca cele doua societati comerciale au incheiat un proces verbal de custodie, neluat in considerare de organele de control.

Astfel, societatea contestatoare considera ca nelegala masura luata de organele de control, de acceptare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata deductibila, in suma de ... lei, aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2003, numai de la data inregistrarii animalelor in registrul agricol si nu de la data cumpararii lor. Totodata, societatea considera ca nu datoreaza nici dobanzile si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata calculate pentru intervalul cuprins intre data achizitiei animalelor si data inregistrarii lor in registrul agricol.

4. Este nejustificata masura de neacceptare a exercitarii de catre societate a dreptului de deducere pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturilor fiscale emise de S.C. "V" S.R.L., intrucat organele de control au luat aceasta masura doar in baza faptului ca la furnizorul in cauza nu s-a reusit efectuarea unui control in acest sens.

5. Societatea nu datoreaza suma de ... lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, intrucat in mod nejustificat organele de control nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata deductibila, in suma de ... lei, aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2003 emisa de S.C. "S" S.R.L.

6. Societatea considera ca nu datoreaza la bugetul de stat suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, plus dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acesteia, deoarece remorcile au fost achizitionate de S.C. "X" S.R.L., cu factura fiscala seria - nr. -/2003, si inregistrate in contabilitate ca mijloc fix, ca aceste remorci sunt in proprietatea sa, iar neinmatricularea lor s-a datorat faptului ca vanzatorul nu le-a radiat la data vanzarii.

S.C. "X" S.R.L. sustine ca raportul de inspectie fiscala nr. -/2005 este netemeinic si nelegal si a fost tendentios incheiat, deoarece organele de control au suspectat in permanenta buna credinta a administratorului societatii si

corectitudinea activitatii desfasurate in cadrul societatii, prin solicitarea de controale incrucisate, care s-au efectuat de organe competente in judetele Brasov, Covasna, Ialomita, Galati si Braila.

II. Raportul de inspectie fiscala nr. -/2005 a fost incheiat de organele de control din cadrul Directiei Controlului Fiscal Covasna si a avut ca obiectiv refacerea controlului in ceea ce priveste capitolul III pct. 2 "Taxa pe valoarea adaugata" din procesul verbal nr. -/2004 incheiat de D.C.F. Covasna, capitol anulat de Directia Generala a Finantelor Publice Covasna, prin decizia nr. -/2004 emisa in urma solutionarii contestatiei formulate de S.C. "X" S.R.L., cu sediul jud. Covasna, impotriva acestui proces verbal.

Referitor la masurile si sumele contestate de S.C. "X" S.R.L, prin actul administrativ fiscal atacat, s-au constatat urmatoarele :

1. In baza documentelor prezentate de societate si regasite in evidentele contabile, organele de control au constatat ca S.C. "X" S.R.L. in calitate de cumparator a incheiat cu S.C. "Y" S.R.L., cu sediul in jud. Covasna, in calitate de vanzator o conventie promisiune de vanzare-cumparare, autentificata sub nr. -/2002, al carei obiect il constituia imobilul situat in jud. Covasna, imobil inscris in cartea funciara sub nr. -, pretul stabilit fiind in suma de ... lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata.

La data de xx.xx.2002, S.C. "Y" S.R.L. a emis factura fiscala seria - nr. -, pentru suma de ... lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, reprezentand o plata partiala specificata in conventia nr. -/2002, diferenta de ... lei urmand a se achita pana la data de xx.xx.2002, factura stornata in sa de vanzator prin emiterea facturii fiscale seria - nr. -/2004.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control invocand faptul ca S.C. "X" S.R.L. nu a dovedit transferul de proprietate, respectiv de intabulare a imobilului pe numele sau, pentru ca operatiunea in cauza sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 24, alin. (2) lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2002 emisa de S.C. "Y" S.R.L., nu este deductibila.

Pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

2. La data de xx.xx.2003, S.C. "X" S.R.L. a achizitionat de la Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare Bucuresti, cu factura fiscala seria - nr. -, o instalatie automata de muls bovine cu 48 de posturi in valoare totala de ... lei, din care taxa pe valoarea adaugata ... lei, instalatie care in urma verificarilor intreprinse a fost identificata in fapt, la S.C. "Z" S.A., cu sediul in jud. Covasna, conform procesului verbal inregistrat la societate sub nr. -/2005.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de control au stabilit ca, in perioada xx.05.2003 - xx.12.2003, instalatia in cauza nu a fost utilizata de S.C. "X" S.R.L. ci de S.C. "Z" S.A., nefiind astfel destinata realizarii de operatiuni taxabile (impozabile) si, in consecinta, societatea nu avea dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei.

In acest context, se retine ca organele de control au lasat in sarcina societatii, ca masura, stornarea sumei de ... lei din contul 4426 "Taxa pe valoarea adaugata deductibila" si inregistrarea acesteia in contul 4428 "Taxa pe valoarea adaugata neexigibila".

Pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

3. La data de xx.07.2003, S.C. "X" S.R.L. in calitate de cumparator a incheiat cu S.C. "Z" S.A., cu sediul in jud. Covasna, in calitate de vanzator un contract de vanzare -cumparare, neinregistrat la cele doua societati comerciale, al carui obiect il constituia o tranzactie de animale vii (vitei, tineret bovin si vaci de lapte).

Organele de control au constatat ca, in baza acestui contract, societatea vanzatoare a emis factura fiscala seria - nr. -/2003, in valoare totala de ... lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, taxa pe valoarea adaugata aferenta contravalorii efectivului de animale - bovine facturat, in numar de ... capete, fiind in suma de ... lei, pentru ca in urma stornarii unui numar de ... capete bovine, prin emiterea de catre S.C. "Z" S.A. a facturii fiscale seria - nr. -/2004, sa rezulte ca taxa pe valoarea adaugata facturata este de ... lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. -/2005, organele de control au constatat ca cele doua societati comerciale au incheiat, la data de xx.07.2003, un proces verbal de custodie al carui obiect il constituia preluarea in custodie de catre S.C. "Z" S.A. a efectivului de animale, ce a facut obiectul tranzactiei anterioare mentionate, pentru ca, in data de xx.08.2003, in baza acestui proces verbal, cele doua societati sa incheie un contract de arendare, durata acestuia fiind de 5 ani. In data de xx.08.2003, S.C. "Z" S.A., in calitate de proprietar a incheiat cu S.C. "X" S.R.L. in calitate de chirias un contract de inchiriere, fara numar de inregistrare, al carui obiect il constituia un numar de ... grajduri, in clauzele contractuale mentionandu-se ca chiria lunara este de ... lei plus taxa pe valoarea adaugata, incepand cu data de xx.01.2004.

De asemenea, organele de control au constatat ca, in perioada iulie - decembrie 2003, S.C. "Z" S.A. nu a emis facturi fiscale catre S.C. "X" S.R.L. pentru consumul de furaje si pentru serviciile efectuate in vederea desfasurarii activitatii zootehnice, fiind insa emise facturi fiscale pentru vanzarea productiei de cas si de lapte.

Organele de control au mai constatat ca S.C. "X" S.R.L. a inregistrat o exploatare zootehnica, potrivit adeverintei nr. -/xx.01.2004 eliberata de Primaria mun. Sfantu Gheorghe, jud. Covasna, inscris din care rezulta ca, in anul 2004, societatea comerciala figureaza in registrul agricol, volumul -, pozitia -, cu un efectiv de ... capete bovine, din care ... capete vaci de lapte, efectiv existent la inceputul anului 2004 conform situatiei "miscarea efectivului de taurine in perioada 01.01.2004- 31.01.2004", situatie necompletata insa si pentru perioada iulie - decembrie 2003, conform celor declarate de administratorul societatii de acea perioada, in speta d-l

Ca urmare a celor constatate, si avand in vedere si situatia scriptica a miscarii efectivelor de bovine din perioada anilor 2001-2003, constand in vanzarea si revanzarea acestor animale intre S.C. "Z" S.A si S.C. "C" S.A., ambele din jud. Covasna, cat si cea dintre S.C. "Z" S.A. si S.C. "X" S.R.L., astfel cum a fost consemnata in procesul verbal nr. -/2004 incheiat de Directia Controlului Fiscal Covasna, organele de control au concluzionat ca taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, devine exigibila numai incepand cu data inregistrarii efectivului de animale in registrul agricol condus la nivelul Primariei mun. Sf. Gheorghe, jud. Covasna.

Pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat in perioada xx.08.2003 - xx.01.2004, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

4. S.C. "X" S.R.L. a inregistrat in jurnalul pentru cumparari pe luna iulie 2003, suma totala de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale seria - nr. -/xx.07.2003, respectiv nr. -/xx.07.2003 emise de S.C. "V" S.R.L., pentru livrarea unor cantitati de porumb boabe.

In temeiul prevederilor art. 92 alin. (1), lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Controlului Fiscal Covasna a solicitat Directiei Controlului Fiscal Brasov, cu adresa nr. -/2004, efectuarea unui control incrucisat la S.C. "V" S.R.L. Brasov, directie care, cu adresa de raspuns nr. -/2005, a comunicat faptul ca acest control nu s-a putut efectua datorita imposibilitatii contactarii vreunui reprezentant al societatii in cauza.

Urmarea faptului ca nu s-a confirmat realitatea si, respectiv, legalitatea tranzactiilor comerciale derulate intre cele doua societati comerciale, organele de control au stabilit in sarcina S.C. "X" S.R.L. ca masura, stornarea sumei de ... lei din contul 4426 "Taxa pe valoarea adaugata deductibila" si inregistrarea acesteia in contul 4428 "Taxa pe valoarea adaugata neexigibila", urmand a se pronunta asupra dreptului de deducere doar in conditiile realizarii unui control la societatea furnizoare.

5. S.C. "X" S.R.L. in calitate de cumparator a incheiat cu S.C. "S" S.R.L., in calitate de vanzator, un contract de vanzare-cumparare inregistrat sub nr. -/2003 al carui obiect il constituia un cazan tip ... cu accesoriile aferente, in baza caruia vanzatorul a emis factura fiscala seria - nr. -/2003, pentru suma totala de ... lei, din care taxa pe valoarea adaugata de ... lei.

In urma unei verificari faptice, consemnata in procesul verbal inregistrat la S.C. "X" S.R.L. sub nr. -/2005, organele de control au constatat ca acest cazan a fost instalat in incinta imobilului situat in jud. Covasna, nefiind astfel utilizat pentru nevoile societatii in vederea efectuarii de operatiuni taxabile, conform art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

S-a mai constatat, sub acest aspect, ca S.C. "X" S.R.L. a incheiat cu S.C. "Y" S.R.L., cu sediul in jud. Covasna un contract de inchiriere, semnat de cele doua parti la data de xx.xx.2004, durata acestuia fiind stabilita pentru 1 an, iar

conform clauzelor chiria lunara a fost stabilita pentru suma de ... lei plus taxa pe valoarea adaugata.

Organele de control avand in vedere cele constatate, in sensul ca in perioada cuprinsa de la data cumpararii cazanului si pana la data inchirierii acesta nu a fost utilizat pentru nevoile S.C. "X" S.R.L., in scopul realizarii de operatiuni taxabile, asa cum prevede art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, au stabilit ca pentru perioada in cauza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei nu este deductibila.

Pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat in perioada xx.xx.2003 - xx.xx.2004, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

6. S.C. "X" S.R.L. a achizitionat de la S.C. "A" S.A. jud. Covasna, conform facturii fiscala seria - nr. -/2003, un numar de ... remorci agricole in valoare totala de ... lei, din care taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei, remorci ce au fost identificate in urma unor verificari intreprinse in acest sens, la sediul S.C. "Z" S.A., situat in jud. Covasna.

Organele de control retinand faptul ca aceste remorci au fost inmatriculate pe numele S.C. "X" S.R.L. numai in lunile martie si aprilie 2004, ca urmare a radierii lor de pe numele S.C. "A" S.A, au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma ... lei, nu este exigibila pe intervalul cuprins de la data emiterii facturii fiscale seria - nr. -/2003 si pana la data inmatricularii.

Pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat in perioada xx.xx.2003 - xx.xx.2004, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

III. Avand in vedere documentele aflate la dosarul cauzei, argumentele invocate de societatea contestatoare in sustinerea cauzei sale, constatarile organelor de control, precum si actele normative incidente in cauza, se retine:

S.C. "X" S.R.L. este inmatriculata la Oficiul Registrului Comertului Covasna sub nr. J14/-/2002, are cod de inregistrare fiscala R... si sediul social declarat in jud. Covasna, fiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de xx.xx.2002.

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2002 emisa de S.C. "Y" S.R.L., cu sediul in jud. Covasna

In fapt, S.C. "X" S.R.L. si-a dedus in luna decembrie 2002 taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2002 in valoare totala de ... lei emisa de S.C. "Y" S.R.L., cu sediul in jud. Covasna, in baza conventiei promisiune de vanzare-cumparare, autentificata sub nr. -/2002, a carei obiect il constituia imobilul situat in jud. Covasna, pretul stabilit fiind in suma de ... lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, diferenta ramasa de plata in suma de ... lei urmand a se achita pana la data de xx.xx.2002.

Sub acest aspect se retine ca in data de xx.xx.2004, S.C. "Y" S.R.L. a stornat factura in cauza prin emiterea facturii fiscale seria - nr. -/2004.

In drept, art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, act normativ in vigoare la data emiterii facturii fiscale seria - nr. -/2002, preciza ca dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila, pentru ca la art. 16 alin. (2) din lege sa se stabileasca ca exigibilitatea ia nastere concomitent cu faptul generator, respectiv in momentul efectuarii livrarii de bunuri, asa cum se prevede la art. 14 din acelasi act normativ.

Referitor la notiunea de livrare de bunuri, la art. 3 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se prevedea: "Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora".

In legatura cu transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile, art. 22 alin. (1) din Legea cadastrului si a publicitatii imobiliare nr. 7/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza ca dreptul de proprietate si celelalte drepturi reale asupra unui imobil se inscriu in cartea funciara pe baza actului prin care s-au constituit ori s-au transmis, numai daca acel act s-a incheiat. Alin. (2) al aceluiasi articol din lege prevede ca radierea inscrierii dreptului de proprietate si a celorlalte drepturi reale se va face in temeiul actului care exprima consimtamantul titularului la stingerea lor, cu exceptia drepturilor care se sting la implinirea termenului mentionat in inscriere sau a drepturilor viagere care se sting prin moartea titularului lor.

In conformitate cu prevederile art. 27 din Legea cadastrului si a publicitatii imobiliare nr. 7/1996, cu modificarile si completarile ulterioare, inscrierile in cartea funciara devin opozabile fata de terti de la data inregistrarii cererii.

Din documentele aflate la dosar, rezulta ca in cauza nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra imobilului situat in jud. Covasna, de la S.C. "Y" S.R.L. catre S.C. "X" S.R.L., nefiind incheiat in acest sens contractul definitiv de vanzare - cumparare in forma autentica, cum era prevazut in conventia promisiune de vanzare - cumparare, autentificata sub nr. -/2002, si nici nu au fost efectuate procedurile de publicitate imobiliara prevazute de lege.

De altfel, S.C. "X" S.R.L. recunoaste in contestatia depusa ca tranzactia privind imobilul in cauza nu s-a finalizat, aratand in acest sens ca factura fiscala seria - nr. -/2002, in valoare totala de ... lei, a fost stornata de catre S.C. "Y" S.R.L. prin emiterea facturii fiscale seria - nr. -/2004.

Avand in vedere prevederile legale mentionate anterior si starea de fapt rezultata din probatoriul administrat in cauza, in sensul ca transferul dreptului de proprietate asupra imobilului respectiv nu s-a realizat, astfel ca factura fiscala seria - nr. -/2002 nu avea la baza o livrare de bunuri in intelesul legii, pentru ca S.C. "X" S.R.L. sa aiba dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, se constata ca masura dispusa de organele de control prin raportul de inspectie fiscala nr. -/2005, privind neacceptarea dreptului de deducere a acestei sume, este temeinica si legala.

Referitor la dobanzile in suma de ... lei si la penalitatile de intarziere in suma de ... lei, se retine ca stabilirea acestora in sarcina societatii contestatoare reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul in suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata. Deoarece in sarcina S.C. "X" S.R.L. a fost retinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si suma totala de ... lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

In consecinta, capatul de cerere din contestatie referitor la suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata si la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acesteia in suma de ... lei, urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2003 emisa de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare Bucuresti

In fapt, S.C. "X" S.R.L. a achizitionat o instalatie automata de muls bovine cu 48 de posturi de la Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare Bucuresti, inregistrand in jurnalul pentru cumparari pe luna iunie 2003 factura fiscala seria - nr. -/2003 emisa de aceasta si deducand taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, inscrisa in aceasta factura.

In baza documentelor prezentate de societatea contestatoare si regasite in evidentele contabile, precum si urmare a celor declarate de d-l ..., administratorul S.C. "X" S.R.L. in perioada verificata, organele de control au constatat faptul ca instalatia in cauza se afla incorporata intr-un spatiu aflat in proprietatea S.C. "Z" S.A., cu sediul in jud. Covasna. In consecinta, organele de control au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile legale pentru acceptarea deductibilitatii sumei de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala seria - nr. -/2003, concluzionand in acest sens ca instalatia automata de muls bovine cu 48 de posturi nu a fost utilizata de societate, in perioada xx.05.2003 - xx.12.2003. Pentru suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In drept, art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevedea ca persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de operatiuni taxabile, pentru ca la art. 24 alin. (2), lit. a) din lege sa se prevada ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adugata aferenta intrarilor referitoare la operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

In acest sens, la art. 60 alin. (1) din H.G. nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se prevedea ca dreptul de deducere prevazut la alin. (4) al art. 22 din lege se refera la achizitiile de bunuri si/sau de servicii destinate realizarii operatiunilor prevazute la acelasi alineat.

Avand in vedere textele de lege citate anterior si starea de fapt rezultata din documentele aflate la dosar, in sensul ca instalatia automata de mulș bovine cu 48 de posturi, nu a fost utilizata in perioada xx.05.2003 - xx.12.2003 de catre S.C. "X" S.R.L. pentru realizarea de operatiuni taxabile, se retine ca masura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestei instalatii pentru intervalul respectiv, este subordonata legii.

Referitor la dobanzile in suma de ... lei si la penalitatile de intarziere in suma de ... lei, se retine ca stabilirea acestora in sarcina societatii contestatoare reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul in suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata. Deoarece s-a retinut ca pentru intervalul xx.05.2003 - xx.12.2003, S.C. "X" S.R.L. nu a avut drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei instalatiei automate de mulș bovine cu 48 de posturi, aceasta datoreaza suma totala de ... lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, calculate in temeiul legii.

In consecinta, si acest capat de cerere din contestatie referitor la masura de neacceptare la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata si la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acesteia in suma de ... lei, urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta achizitiei efectivului de animale cu factura fiscala seria - nr. -/2003

In fapt, in luna iulie 2003, S.C. "X" S.R.L. si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, aferenta achizitiei unui efectiv de ... capete animale vii (vitei, tineret bovin si vaci de lapte), conform facturii fiscale seria - nr. -/2003 emisa de S.C. "Z" S.A. In data de xx.xx.2004, societatea vanzatoare a stornat un numar de ... capete bovine, taxa aferenta acestora fiind in suma de ... lei, ramanand astfel o taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. -/2005, organele de control au constatat ca S.C. "X" S.R.L. a inregistrat in acest sens o exploatare zootehnica, potrivit adeverintei nr. -/2004 eliberata de Primaria mun. Sfântu Gheorghe, jud. Covasna, in scris din care rezulta ca, in anul 2004, societatea comerciala figureaza in registrul agricol, volumul -, pozitia -, cu un efectiv de ... capete bovine, din care ... capete vaci de lapte, efectiv existent la inceputul anului 2004 conform situatiei "miscarea efectivului de taurine in perioada 01.01.2004-31.01.2004", situatie netinuta insa si pentru perioada iulie - decembrie 2003.

Organele de control avand in vedere prevederile art. 22 alin. (4), lit. a) si art. 24 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, si tinad cont de situatia scriptica a miscarii efectivului de bovine din perioada anilor 2001-2003, au concluzionat ca taxa pe valoarea adaugata, in suma de ... lei, devine exigibila numai incepand cu data inregistrarii efectivului de animale in registrul agricol condus la nivelul Primariei mun. Sf. Gheorghe, jud. Covasna, intrucat numai cu aceasta data societatea poate dovedi transferul dreptului de proprietate asupra efectivului de bovine achizitionate de la S.C. "Z" S.A.

Pentru suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa in mod nejustificat in perioada xx.xx.2003 - xx.xx.2004, organele de control au calculat in temeiul legii dobanzi in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata, S.C. "X" S.R.L. a invederat sub acest aspect faptul ca neinregistrarea in registrul agricol, la data emiterii de catre S.C. "Z" S.A. a facturii fiscale de achizitie a efectivului de bovine, se justifica printr-un proces verbal de custodie incheiat intre cele doua societati comerciale.

In drept, la art. 1 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se prevedea faptul ca se cuprindeau in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate de persoane impozabile si care rezultau din activitatile economice reglementate de lege, pentru ca la art. 3 din acest act normativ sa se precizeze: "Prin livrare de bunuri se intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora".

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere, la art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se preciza ca persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de operatiuni taxabile, pentru ca la alin. (5), lit. a) al aceluiasi articol sa se prevada ca taxa pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila are dreptul sa o deduca este taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate de catre o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit art. 24 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanelor impozabile.

Sub aspectul inregistrarii efectivului de bovine achizitionate de la S.C. "Z" S.A., ca exploatare zootehnica de catre S.C. "X" S.R.L., conform adeverintei nr. -/2004 eliberata de Primaria mun. Sfantu Gheorghe, jud. Covasna, se retine art. 2 din H.G. nr. 49/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 108/2001 privind exploatarele agricole, care la alin. (1) prevede ca exploatarele agricole sunt cele reprezentate de agenti economici, respectiv o persoana sau un grup de persoane fizice sau juridice, pentru ca la alin. (2), lit. a) sa se prevada ca exploatarele agricole din domeniul privat sunt societatile comerciale, unitatile de cult, societatile agricole cu personalitate juridica constituite potrivit Legii nr. 36/1991 privind societatile agricole si alte forme de asociere in agricultura;

Avand in vedere cele precizate mai sus si documentele aflate la dosarul cauzei, nu se poate retine faptul ca transferul dreptului de proprietate asupra efectivului de bovine inregistrat in factura fiscala seria - nr. -/2003, ar fi avut loc efectiv inainte de data inregistrarii exploatarele zootehnice in evidentele registrului agricol al Primariei mun. Sf. Gheorghe, jud. Covasna, tinand cont de stornarea partiala a facturii fiscale in cauza, de contractele de custodie si de

arendare a efectivului de bovine incheiate intre S.C. "Z" S.A. si S.C. "X" S.R.L., de vanzarea si revanzarea repetata a efectivelor de animale prin emiterea de facturi fiscale intre S.C. "Z" S.A., S.C. "C" S.A. si S.C. "X" S.R.L. Mai mult, asa cum rezulta din nota de relatii din data de xx.xx.2004, administratorul societatii in anul 2003 a recunoscut ca efectivele de animale se afla in exploatarea zootehnica inregistrata pe numele societatii numai incepand cu data de 01.01.2004, ceea ce vine sa confirme cele constatate de organele de control.

Prin urmare, organele de control au procedat in mod legal cand au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei efectivului de bovine de la S.C. "Z" S.A. devine exigibila in luna ianuarie 2004.

In consecinta, acest capat de cerere din contestatie referitor la masura de neacceptare la deducere pe perioada august 2003 - ianuarie 2004, a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, si la dobanzile si penalitatile de intarziere in suma de ... lei, calculate potrivit legii asupra acestei taxe, urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

4. Referitor la suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturile fiscale emise de S.C. "V" S.R.L. Brasov

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. -/2005, organele de control au dispus stornarea de catre S.C. "X" S.R.L. a sumei de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate in luna iulie 2003, in baza facturilor fiscale emise de S.C. "V" S.R.L. Brasov, din contul 4426 "Taxa pe valoarea adaugata deductibila" si inregistrarea acesteia in contul 4428 "Taxa pe valoarea adaugata neexigibila".

Din acest act administrativ rezulta ca aceasta masura a fost luata urmare a faptului ca la societatea furnizoare nu s-a putut efectua un control fiscal, care sa confirme realitatea si legalitatea tranzactiilor comerciale derulate conform facturilor fiscale in cauza.

In drept, art. 59 din Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin H.G. nr. 598/2002, prevedea ca taxa pe valoarea adaugata este deductibila la beneficiari in momentul in care aceasta este exigibila la furnizori.

Tinand cont de acest text de lege, si intrucat, asa cum s-a retinut anterior, nu s-a putut confirma data cand a devenit exigibila taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, la societatea furnizoare, masura dispusa de organele de control sub acest aspect este subordonata legii.

In consecinta, acest capat de cerere din contestatie se va respinge ca neintemeiat, sub rezerva celor mentionate de organele de control.

5. Referitor la suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale emise de S.C. "S" S.R.L.

In fapt, S.C. "X" S.R.L. a achizitionat un cazan tip ..., plus accesorii, in valoare totala de ... lei din care taxa pe valoarea adaugata ... lei, de la S.C. "S" S.R.L., care a emis in acest sens factura fiscala seria - nr. -/2003. La verificarea faptica, organele de control au constatat ca acest cazan a fost instalat in incinta imobilului situat in jud. Covasna, imobil care a fost inchiriat de societatea

contestatoare de la S.C. "Y" S.R.L. in data de xx.xx.2004, conform contractului fara numar de inregistrare, incheiat in acest sens.

Tinand cont ca intre data achizitionarii si cea a inchirierii imobilului in care a fost instalat, utilajul in cauza nu a fost utilizat pentru nevoile societatii in vederea efectuarii de operatiuni taxabile, in temeiul art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de control au stabilit in sarcina S.C. "X" S.R.L. obligatia de plata in suma de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere calculate asupra taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei neacceptata la deducere pentru acest interval.

Prin contestatia formulata, S.C. "X" S.R.L. considera ca nu datoreaza suma de ... lei cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, inscrisa in factura fiscala seria - nr. -/2003, pe motiv ca masura de neacceptare la deducere a acesteia nu se justifica.

In drept, art. 22 alin. (4), lit. a) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata preciza ca persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor si serviciilor destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In legatura cu cadrul legal de solutionare a contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale, la art. 175 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se prevede:

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

[...] c) motivele de fapt si de drept."

Avand in vedere prevederile legale enuntate anterior cat si dispozitiile art. 1169 din Codul civil, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora "cel ce face o propunere inaintea judecatii trebuie sa o dovedeasca", se retine ca societatea nu a sustinut in fapt si in drept acest capat de cerere din contestatie, motiv pentru care acesta urmeaza sa fie respins ca neintemeiat.

6. Referitor la suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale seria - nr. -/2003 emisa de S.C. "A" S.A., jud. Covasna

In fapt, S.C. "X" S.R.L. si-a dedus in luna octombrie 2003, taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, aferenta unui numar de ... remorci, achizitionate de la S.C. "A" S.A., cu factura fiscala nr. -/2003, in conditiile in care transferul dreptului de proprietate asupra acestora s-a realizat efectiv in lunile martie si aprilie 2004, ca urmare a inmatricularii acestora pe numele societatii contestatoare.

In drept, art. 22 alin. (1) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, act normativ in vigoare la data emiterii facturii fiscale seria - nr. -/2003 emisa de S.C. "A" S.A., jud. Covasna, preciza ca dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila, pentru ca la art. 16 alin. (2) din lege sa se stabileasca ca exigibilitatea ia nastere concomitent cu faptul generator, respectiv in momentul efectuarii livrarii de bunuri, asa cum se prevede la art. 14 din acelasi act normativ.

Referitor la notiunea de livrare de bunuri, la art. 3 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata se prevedea: "Prin livrare de bunuri se

intelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor detinute de proprietar catre beneficiar, direct sau prin persoanele care actioneaza in numele acestora".

In ceea ce priveste transferul dreptului de proprietate a bunurilor de natura vehiculelor, se retin incidente cauzei prevederile O.U.G. nr. 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, act normativ care la art. 11 stabileste obligatia proprietarilor de vehicule sa solicite inmatricularea si inregistrarea acestora la autoritatea competenta, pentru ca la art. 18 alin. (1) sa prevada:

"Radierea din evidenta circulatiei a vehiculelor se face la autoritatea care a efectuat inmatricularea si inregistrarea, astfel:

- a) la cererea proprietarului;
- b) la trecerea vehiculelor in proprietatea altei persoane; [...]"

In acelasi sens, Regulamentul de aplicare a O.U.G. nr. 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice, aprobat prin H.G. nr. 85/2003, prevede la art. 47 lit. a) ca proprietarii de vehicule inmatriculate sunt obligati sa solicite radierea din evidenta acestora in situatia trecerii vehiculului in proprietatea altei persoane.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de control au facut o corecta aplicare a legislatiei incidente in cauza cand au stabilit ca pentru remorcile achizitionate de la S.C. "A" S.A., jud. Covasna, transferul dreptului de proprietate s-a realizat efectiv numai odata cu inmatricularea si inregistrarea acestora la autoritatea competenta.

Prin urmare, organele de control au procedat in mod legal cand au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, inscrisa in factura fiscala seria - nr. -/2003, numai dupa data inmatricularii si inregistrarii remorcilor in cauza, pe numele societatii contestatoare.

Referitor la dobanzile in suma de ... lei si la penalitatile de intarziere in suma de ... lei, se retine ca stabilirea acestora in sarcina societatii contestatoare reprezinta masuri accesorii in raport cu debitul in suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata. Deoarece s-a retinut ca pentru intervalul xx.11.2003 - xx.04.2004 S.C. "X" S.R.L. nu a avut drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei remorcilor in cauza, aceasta datoreaza suma totala de ... lei, cu titlu de dobanzi si penalitati de intarziere, calculate in temeiul legii.

In consecinta, si acest capat de cerere din contestatie referitor la masura de neacceptare la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, cu titlu de taxa pe valoarea adaugata si la dobanzile si penalitatile de intarziere aferente acesteia in suma de ... lei, urmeaza a fi respins ca neintemeiat.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 178 alin. (1) lit. a), art. 179 alin. (1), art. 185 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

Respingerea contestatiei formulate de S.C. "X" S.R.L. cu sediul in jud. Covasna, impotriva raportului de inspectie fiscala nr. -/2005 si a deciziei de

impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. -/2005, incheiate de Directia Controlului Fiscal Covasna.

Definitiva.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Covasna, conform prevederilor legale in vigoare.

DIRECTOR EXECUTIV,