



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 50 / 2015

privind soluționarea contestației depusă de
***S.C. .X. SRL din .X., înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 922014/23.12.2014***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./19.12.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/23.12.2014, asupra contestației formulată de S.C. .X. SRL, cu sediul social în .X., Str. .X. nr.X, .X., având cod unic de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J40/x/2008.

Societatea contestă Decizia de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X..10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sectorului X a Finanțelor Publice, având ca obiect suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, societatea contestă și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, ca urmare a soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X. – 2.X./12/2011, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X. – 24/04/2012, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la

rambursare TVA în sumă de 0 lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X. – 24/08/2012, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, ca urmare a soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X. – 24/09/2012, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei, respectiv ca urmare a soluționării Decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare nr..X. – 24/01/2013, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de .X. lei, s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de .X. lei.

Totalul sumei contestate este de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014, respectiv 30.10.2014, potrivit adresei de înaintare nr..X./30.10.2014 a actului administrativ fiscal mai sus menționat, și de data depunerii contestației, respectiv 28.11.2014, potrivit ștampilei Registraturii Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, 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 formulată de S.C. .X. SRL.

I. S.C. .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice prin Decizia de impunere nr.F-S1 .X..10.2014, precizând următoarele:

1. Referitor la nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta unor lucrari facturate de .X. la data de 18.01.2012 si neexecutate

Societatea susține că în speță este aplicabila exceptia de la regula generala privind exigibilitatea, in sensul in care aceasta nu intervine la data la care are loc faptul generator, potrivit art. 134² alin. (1), ci la data emiterii facturii, potrivit art. 134² alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Astfel, la data la care a intervenit exigibilitatea la furnizorul .X., iar aceasta societate a fost obligata sa colecteze TVA, a luat nastere dreptul de deducere a TVA la .X., conform art. 145 alin. (1) din Codul fiscal.

In vederea exercitarii dreptului de deducere a TVA, societatea contestatoare susține că a indeplinit integral conditiile impuse de legiuitor, asa cum acestea sunt exclusiv descrise prin textul art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, in sensul in care:

- operatiunea in sine este impozabila si in sfera TVA, iar ambii parteneri au coduri valabile de TVA, fiind totodata in folosul operatiunilor taxabile;

- documentul in sine indeplineste toate conditiile de forma cerute de legiuitor conform art. 155 din Codul fiscal.

În acest sens societatea susține faptul că, scopul si folosul operatiunilor impozabile cerut de legiuitor este indeplinit in mod evident prin insasi natura si destinatia lucrarilor de constructii, acestea fiind obiect al contractului de concesiune lucrari publice, respectiv Modernizarea si Operarea Aeroportului .X. din .X..

De altfel, susține societatea, lipsa vreunei mentiuni a organului fiscal cu referire la conditiile de deductibilitate prevazute de legiuitor reprezinta insasi o dovada a indeplinirii acestora in integralitate.

Insa, precizează societatea, organul fiscal anuleaza dreptul de deducere in baza unei constatari referitoare la comportamentul furnizorului său, in sensul in care a constatat ca .X. nu a respectat prevederile art. 155 din Codul fiscal, respectiv a facturat lucrari fara ca acestea sa fie executate.

Organul fiscal incearca sa induca ideea ca, atata timp cat .X. nu avea obligatia facturarii, beneficiarul .X. nu are drept de deducere.

Acest mecanism de argumentare a anularii dreptului de deducere nu este explicitat si nici aprobat de legiuitor, fiind total strain de conditiile cu adevarat impuse prin prevederile art. 145 si 146 din Codul fiscal.

Nu mai putin important este faptul ca organul fiscal apreciaza comportamentul la .X. fara a avea atributii in acest sens, aflandu-se in inspectie la beneficiar, cu atat mai mult cu cat organul fiscal ce a efectuat verificari pe aceasta speta la .X., nu a constatat nici o incalcare a prevederilor legale de catre aceasta societate cu privire la art. 155 din Codul fiscal.

Astfel, societatea susține că, după ce a aratat prin punctul de vedere formulat în scris faptul că organul fiscal se afla în eroare când interpretează în sens prioritar și limitativ prevederile art. 155 din Codul fiscal, riscând să intre în conflict cu alte prevederi legale ce permit în mod expres facturarea anterior prestării serviciilor, organul fiscal adaugă la baza legală invocată anterior prevederile art. 11 din Codul fiscal, creând o și mai mare confuzie în argumentația sa.

De natura certă este faptul că la data înregistrării facturii de către .X. toate condițiile de deductibilitate a TVA erau îndeplinite, dreptul de deducere luând naștere la același moment la care a intervenit exigibilitatea TVA la furnizor, respectiv momentul la care .X. a emis factura.

În acest sens nu se poate ignora complet faptul că .X. nu doar a colectat și declarat TVA aferentă acestei facturi, în suma corespunzătoare de .X. lei, aspect consemnat și de organul fiscal trimis în control încrucișat la această societate, prin PV nr. .X. din 05.11.2012, dar a și achitat integral această sumă la bugetul statului, aspect consemnat de organul fiscal al DGAMC prin Decizia de compensare nr. .X. din 22.11.2012.

2. Referitor la ajustarea TVA în suma .X. lei conform art. 149 din Codul fiscal aferentă achizițiilor unor lucrări de construcții de la .X. în executarea contractului de concesiune lucrări publice, considerate a fi bun de capital

Societatea contestată susține că organul fiscal interpretează eronat forma și conținutul contractului de concesiune, în sensul în care îl consideră a fi un contract de concesiuni bunuri proprietate publică, în loc de natura sa corectă, respectiv contract de concesiune lucrări publice.

Pornind de la această interpretare eronată, organul fiscal nu distinge între faptul că lucrările de modernizare ale obiectivului Aeroport .X. din .X. tin de esența contractului de lucrări publice fiind obiect al acestuia ce reprezintă o obligație în sarcina Concesionarului și nu o posibilitate, ca în cazul concesiunii de bunuri.

Mai mult, organul fiscal consideră că, în ceea ce privește obiectivul Platforma de îmbarcare/debarcare pasageri are loc o transformare și modernizare a unui bun imobil, încadrând aceste lucrări în definiția bunului de capital, în condițiile în care toate datele îi indică faptul că a avut loc construcția unui bun imobil nou, acesta neexistând anterior.

În fapt, obiectivul Platforma îmbarcare/debarcare pasageri este complet nou, fiind înscris ulterior recepției sale în domeniul public al județului .X., acesta fiind încadrat permanent, chiar și pe perioada edificării, în categoria Bunurilor publice aparținând domeniului public local al județului .X..

Societatea susține că desi a aratat prin punctul de vedere ca lipsa existentei anterioare a unui bun imobil elimina logica transformarii sau modernizarii, organul fiscal nu a adus argmente noi in sustinerea constatarilor sale, fiind redundant.

Continuand logica existentei unui bun de capital, organul fiscal considera ca, la data la care are loc rezilierea contractului de concesiune lucrari are loc si o incetare a existentei bunului de capital.

Desi legiuitorul a luat in calcul de fapt inexistentia fizica a bunului, organul fiscal nu analizeaza textul de lege in profunzime, si ignora faptul ca acest obiectiv exista iar legiuitorul a prevazut ca, in cazul in care are loc un transfer al lucrarilor catre proprietar, nu se efectueaza ajustarea TVA.

Astfel, societatea contestatară susține că indeplineste integral aceasta conditie, respectiv exceptia de la pct. 1 a art. 149 alin. (4) lit. d) si ultima teza de la pct 54 alin. (5) din Norme, in sensul in care lucrarile efectuate sunt permanent in proprietatea statului, atat potrivit legii cat si potrivit prevederilor contractuale.

Mai mult, organul fiscal ignora si faptul ca, chiar si in conditiile in care ipoteza sa ar fi veridica, legiuitorul se refera la expirarea contractului de concesiune in perioada de ajustare ca si incetare a existentei bunului si nu rezilierea. Totodata, in cazul rezilierii, legiuitorul impune ca aceasta sa aiba loc prin acord scris intre parti sau printr-o hotarare definitiva si irevocabila.

Prin urmare, rezilierea unilaterala a contractului de concesiune lucrari publice nu reprezinta un eveniment declansator al ajustarii TVA, neconducand la pierderea dreptului de deducere acordat anterior.

Totodata, organul fiscal ignora complet si faptul ca in cadrul concesiunii de lucrari publice Concesionarul primeste in contraprestatie drepturi de exploatare pentru care colecteaza TVA in consecinta, respectiv desfasoara operatiuni impozabile.

Chiar si asa, in conditiile in care ar putea fi considerată veridică ipoteza organului fiscal, acesta nu arata indeplinirea conditiei obligatorii impuse de legiuitor pentru ajustare, si anume demonstrarea ca prin modernizare s-a adaugat cu peste 20% la valoarea finala a bunului imobil.

3. Referitor la ajustarea TVA in suma de .X. lei conform art.148 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari si servicii de la diversi prestatori in executarea contractului de concesiune lucrări publice

Organul fiscal nu precizeaza in concret nici un motiv pentru care societatea contestatoare si-ar pierde dreptul de deducere al TVA, ci doar detaliaza prevederea legala fara nicio explicare.

La o analiza atenta, nici unul din motivele enumerate in textul articolului de lege indicat de catre organul fiscal nu a avut loc in fapt si nici nu a fost demonstrat de catre organul fiscal ca a avut loc, cu atat mai mult cu cat rezilierea contractului de concesiune lucrari publice nu face parte din enumerarea indicata la art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. IV.

4. Nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate de Inginerul independent .X. si in suma de X lei aferenta achizitiilor de la o persoana neplatitoare de TVA

Organul fiscal ignora ca plata Inginerului independent este in obligatia Concesionarului asumata fata de .X. conform contractului de concesiune lucrari publice, iar aceasta obligatie este in beneficiul Concesionarului in conditiile in care duce la indeplinirea contractului, respectiv obtinerea drepturilor de exploatare ce genereaza venituri si operatiuni impozabile.

Fata de cele de mai sus, societatea prezintă in continuare in mod detaliat motivele de fapt si de drept impotriva constatarilor organului de inspectie fiscala, astfel:

Contractul de concesiune lucrari publice a fost incheiat la data de 19.01.2009, in urma castigarii unei licitatii publice, intre .X., in calitate de Concesionar, si .X. .X., in calitate de .X., avand ca scop „Modernizarea si operarea Aeroportului .X. din .X.”.

Valoarea estimata a investitiei asumate de Concesionar a fost de .X. euro, fara TVA, iar durata concesiunii de 34 de ani.

La data de 02.04.2009 a fost semnat actul aditional nr. 1, prin care partile au consimtit faptul ca derularea contractului va avea loc prin .X., in calitate de Societate de concesiune, potrivit prevederilor exprese ale art. 9 din contractul de baza, tinand cont ca aceasta societate este detinuta de .X. in cota de 100%.

Astfel, in vederea derularii contractului, .X. a angajat relatii contractuale cu diversi furnizori printre care .X., .X., .X.SRL, acestea fiind si relatiile analizate cu precadere de catre organul fiscal.

1. Referitor la nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta unor lucrari facturate de SC .X. SRL la data de 18.01.2012 si neexecutate

Organul fiscal a analizat relatia cu .X. aferenta perioadei 01.02.2010 - 31.03.2012, prin două controale, si a avut urmatoarele constatari:

- prin primul control încrucișat din luna noiembrie 2012:

o .X. a emis si inregistrat in evidenta contabila factura nr. .X./18.01.2012, fara ca la acel moment lucrarile sa fie executate, aspect neschimbat si în luna noiembrie 2012, luna in care a avut loc controlul;

o .X. a colectat TVA aferenta facturii emise, in suma de .X. lei pe care a inregistrat-o si declarat-o in mod corespunzator prin Decontul de TVA aferent lunii martie 2012;

- prin cel de al doilea control încrucișat din luna iunie 2014:

o .X. a evidentiat prin rezultatul inventarierii efectuate la luna decembrie 2012 faptul ca exista lucrari facturate neexecutate - custodii in suma de .X. lei;

In concluzie, prin ambele controale efectuate a fost stabilit acelasi aspect, respectiv faptul ca la momentul emiterii facturii, respectiv in data de 18.01.2012, lucrarile nu erau executate.

Cu aceasta ocazie, nici una dintre echipele de control nu a constatat ca .X. nu a respectat prevederile art. 155 precizate de catre organul de inspectie fiscala de la .X..

Prin urmare, consideratia echipei de control aflata în inspectie la .X. cu referire la comportamentul .X. si modul de respectare a acestui contribuabil a legislatiei fiscale nu se bazeaza pe nici o constatare preliminara a vreunui organ fiscal.

Totodata, susține societatea, nu este valabil nici faptul ca organul fiscal si-a fundamentat opinia sa tarzie, la doi ani distanta de la data inceperii inspectiei fiscale ca urmare a identificarii ulterioare a unui rezultat al inventarierii la .X., pentru urmatoarele motive:

- neexecutarea lucrarilor facturate era un aspect care reiese si din primul control incheiat pentru luna noiembrie 2012; rezultatul inventarierii de la .X. realizata pentru luna decembrie 2012 era cunoscut tinand cont de faptul ca organul fiscal se afla in inspectie la aceasta societate;

- suma de .X. lei era reflectata in soldul contului 461 « Debitori diverși » analitic 19 in balanta lunii decembrie 2012.

In concluzie, fundamentarea opiniei organului fiscal nu se putea ajuta cu singura constatare in plus peste primul control, respectiv faptul ca o inventariere a avut loc si la .X., tot in luna decembrie 2012.

Revenind asupra constatarii de baza, respectiv faptul ca .X. nu a respectat prevederile art 155 din Codul fiscal, societatea arată că:

Organul fiscal nu avea dreptul de a se pronunta asupra unui contribuabil in cadrul inspectiei fiscale la alt contribuabil, mai ales cu consecinta stabilirii de obligatii fiscale in sarcina acestui prim contribuabil.

Tinand cont de prevederile Codului de procedura fiscala, un organ fiscal de inspectie cu atributii de stabilire a starii de fapt fiscale la .X. nu se poate pronunta asupra starii de fapt fiscale la .X., cu atat mai mult cu

cat doua echipe de control, la un an jumătate distanta una de cealalta, in cadrul a doua acte de control nu au constatat aspectele asupra carora acesta s-a pronuntat respectiv respectarea prevederilor art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal.

Societatea susține faptul că organul fiscal in mod eronat a constatat ca un contribuabil nu are obligatia legala sa factureze decat in momentul in care se afla intr-una din situatiile clar determinate de legiuitor la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv doar in conditiile in care lucrarile ar fi fost efectuate si reflectate in situatii de lucrari.

Insa, la o analiza mai atenta, baza legala invocata de catre organul fiscal care ar institui o asemenea obligatie are cu totul alt sens si instituie o cu totul alta obligatie.

Astfel, dupa cum reiese din textul art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, se instituie obligatia de a emite o factura pentru serviciile prestate, dar nu si obligatia de a emite o factura doar in conditiile in care serviciile au fost prestate. Prin urmare, articolul invocat este interpretat in mod profund eronat de catre organul fiscal, intrucat acesta instituie o obligatie de a factura lucrarile executate, si nu o obligatie de a factura doar daca lucrarile au fost efectuate.

A sustine ca este interzis pentru un contribuabil sa factureze anterior prestarii de lucrari este un nonsens ce deriva din interpretarea eronata a legii.

De altfel, aceasta interpretare eronata data de organul fiscal prevederii enuntate mai sus intra in contradictie cu prevederea legala care permite oricarei persoane sa emita o factura oricand consimte la aceasta, independent de momentul prestarii efective a serviciilor, respectiv chiar si anterior prestarii acestora, cu conditia colectarii TVA aferenta.

Astfel, potrivit art. 134¹ alin. (1) din Codul fiscal, faptul generator al TVA intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Regula generala privind exigibilitatea TVA, respectiv dreptul statului de a cere plata TVA si momentul instituirii obligatiei de plata in sarcina contribuabilului, prevede ca aceasta intervine la data la care are loc acel fapt generator, potrivit art. 134² alin. (1) din Codul fiscal.

Insa, daca inainte ca faptul generator sa intervina se emite o factura, atunci data emiterii acestei facturi este data la care intervine exigibilitatea taxei, aceasta fiind exceptia de la regula generala, potrivit alin. (2) lit. a) a aceluiasi articol din Codul fiscal. In aceste cazuri, prestatorul care emite o factura este obligat sa colecteze TVA la data emiterii acelei facturi, chiar daca la acea data nu a prestat inca serviciile, prin emiterea facturii taxa devenind exigibila.

Exigibilitatea TVA da nastere concomitent la dreptul de deducere al TVA.

Potrivit art. 134¹ alin. (1) din Codul fiscal, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prestările de servicii constand in lucrari de constructii sunt considerate a fi efectuate la data la care sunt emise situatiile de lucrari/rapoartele de lucru sau, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari, potrivit alin. (7) din acelasi articol.

Societatea susține în continuare că, regula generala privind exigibilitatea TVA prevede ca aceasta intervine la data la care are loc faptul generator, potrivit art. 134² alin. (1) din Codul fiscal, inasa exceptia se refera la momentul emiterii unei facturi, potrivit alin. (2) lit. a) a aceluiasi articol.

In momentul la care intervine exigibilitatea taxei la prestator ia nastere in mod subsecvent dreptul de deducere a taxei la beneficiar, potrivit art. 145 alin. (1) din Codul fiscal si art. 167 din Directiva 112/2006 privind TVA. De aceeași maniera se pronunta si Curtea Europeana de Justitie prin Hotararea din 12 iulie 2012 in cauza C-284/11, cu referire la modul de interpretare a prevederilor art. 167 din Directiva, respectiv că, dreptul de deducere se exercita, in principiu, in aceeași perioada in care acest drept a luat nastere, si anume in momentul in care taxa devine exigibila.

Regimul deducerilor urmareste aplicabilitatea principiului neutralitatii TVA, sistemul comun al TVA instituit de legiuitor la nivelul UE garantand ca la momentul la care prestatorul are obligatia sa colecteze TVA, beneficiarul poate sa isi exercite dreptul de a deduce aceasta taxa, drept ce nu poate fi limitat decat daca operatiunile in seze nu sunt in sfera TVA (pct 24 din C-438/09).

In consecinta, .X. susține că beneficiaza de dreptul de deducere de TVA aferenta lucrarilor neefectuate si facturate de .X. pentru suma de .X. lei.

Referitor la cele constatate de catre organul fiscal, societatea precizează ca nu reiese care este fapta savarsita de catre contribuabil si care este textul legal incalcat.

De fapt, organul fiscal nu arata nici o incalcare a vreuneia dintre conditiile impuse de legiuitor privind deductibilitatea TVA, respectiv:

Stabilirea starii de fapt la momentul la care se naste baza impozabila

Organul fiscal este obligat sa isi fundamenteze opinia sa pe baza elementelor existente la momentul la care operatiunea are loc efectiv,

orice alt element care apare ulterior fiind de natura sa aiba o alta consecinta fiscala distincta, care o poate altera pe cea initiala sau nu.

Dar acest element aparut ulterior nu poate modifica esenta starii de fapt fiscale de la momentul respectiv initial.

TVA este o taxa care ia nastere la un anumit moment, respectiv la momentul la care ia nastere baza impozabila asupra careia se aplica.

Or, tratamentul fiscal nu se poate aplica decat la acel moment in functie de gradul de indeplinire a conditiilor de deductibilitate strict de la acel moment.

Orice alt element ulterior nu poate sa conduca decat la o noua situatie care trebuie tratata in mod corespunzator de catre organul fiscal, pe masura evidenta in care aceasta noua situatie poate fi incadrata legal si are consecinte fiscale.

Potrivit contabilitatii de angajamente, pct. 36 din Ordinul nr. 3055/2009, precizează că „evenimentele si tranzactiile se inregistreaza in contabilitatea la momentul la care se produc.”

In mod corespunzator, pe langa tratamentul contabil, acestea primesc si tratamentul fiscal in vigoare la acelasi moment, respectiv momentul cand acestea se produc.

Acest tratament fiscal se aplica independent de evenimentele viitoare si doar tinand cont de toate conditiile prezente si cunoscute la acel moment si conforme cu prevederile legale in materie.

Orice eveniment viitor este ulterior analizat de aceeași maniera si este tratat in mod corespunzator din perspectiva incidentei sale fiscale.

In speta în cauză, efectul in sfera TVA are loc la data emiterii facturii de catre .X., statul colectand TVA la acel moment indiferent de scopul sau rezultatul activitatii acestui furnizor.

Conform prevederilor legale, chiar si in conditiile in care rezultatul activitatii nu exista sau este sub cele estimate initial, acest element nu conduce la o colectare diminuata a taxei, in conditiile in care conditiile initiate de exigibilitate se mentin, respectiv se mentine factura emisa initial, aceasta perspectiva fiind susținută și de art. 127 alin.(1) din Codul fiscal, reluat din prevederile Directivei nr. 112/2006.

In consecinta, la beneficiarul .X. ia nastere dreptul de deducere a TVA in mod corespunzator, conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA de catre societate fiind integral indeplinite conform art. 145 si 146 din Codul fiscal.

Mai mult, consideră societatea, organul fiscal analizase si avea deja la momentul la care a primit primul raspuns de la organul fiscal in luna noiembrie 2012 suficiente elemente sa concluzioneze privind starea de fapt fiscala, si nu a facut-o.

A asteptat inca 2 ani, a solicitat un nou control incrucisat pe motiv ca a preluat elemente noi precum inventarierea efectuata de parti, pe care le-a utilizat ca si argumente pentru fundamentarea opiniei, desi acestea sunt irelevante fata de primele constatari, in conditiile in care si primele aratau ca lucrarile nu au fost executate.

Practic, ambele controale atestă acelasi lucru, fiind de natura evidenta ca al doilea control nu adauga la elementele necesare stabilirii starii de fapt fiscale, sub acest aspect fiind complet irelevant.

Prevalandu-se de faptul ca a extins perioada supusa verificarii pe perioada in care a efectuat verificarea, aspect ce contravine procedurilor fiscale, organul fiscal a solicitat un al doilea control incrucisat pentru aceasta a doua perioada, dar si cu revenire la prima perioada sub aspectul stabilirii provenientei si legalitatii materialelor de constructii.

Deci practic organul fiscal a efectuat inspectia fiscala cumuland doua perioade fiscale supuse verificarii distinct, dupa cum urmeaza:

- perioada 01.02.2010 - 31.03.2012, pentru care detine ordin de serviciu emis in iulie 2012, si pentru care în luna noiembrie 2012, urmare controlului incrucisat de la .X., avea deja toate elementele necesare stabilirii starii de fapt fiscale, inclusiv neexecutarea lucrarilor in discutie;

- perioada 01.04.2012 - 30.04.2014, pentru care nu detine ordin de serviciu si pentru care efectueaza inspectie pe parcursul perioadei in care o si desfasoara efectiv, aspect profund incorect conform procedurilor fiscale. În luna iunie 2014 revine cu o noua solicitare de control incrucisat la .X., care adauga astfel la constatari doar rezultatul inventarierii privind neexecutarea lucrarilor.

In consecinta, societatea consideră ca organul fiscal nu a aplicat prevederile din Codul fiscal care confera dreptul de deducere a TVA, respectiv art. 145 si art. 146, si nu arata care dintre conditiile mentionate la acestea nu sunt indeplinite, in schimb facand aplicarea unui articol de lege cu referire la starea de fapt fiscala la un furnizor al societatii, respectiv .X., care nu are nici o relevanta sau incidenta in exercitarea dreptului de deducere la beneficiarul .X..

Totodată, ulterior prezentarii constatarilor sale prin proiectul de raport, respectiv a motivelor de fapt si de drept care au condus la stabilirea consecintei fiscale, organul fiscal a revenit prin raspunsul la punctul de vedere intocmit de contestatară si a adaugat la motivele de drept prevederile art. 11 din Codul fiscal, considerand ca tranzactia nu a avut un scop economic, in conditiile in care initial nu a facut aceasta constatare - pagina 68 ultima teza pct I de la concluzii.

Insa, la momentul prezentarii proiectului de raport de inspectie fiscala in cadrul discutiei finale, se considera ca, constatările organului

fiscal erau deja complete si nu mai necesitau adaugiri sub aspectul argumentelor invocate, mai ales cele de drept.

Totodata, la data stabilirii discutiei finale, inspectia fiscala se considera incheiata, aspect reiterat de catre insusi organul fiscal. In aceste conditii, considerã societatea, adaugarea la motivarea de drept este cu atat mai neacoperita procedural.

Pe fond insa, stabilirea faptului ca tranzactia nu a avut un scop economic nu adauga, ci practic anuleaza constatarea anterioara, fiind de naturi diferite cele doua motive de drept constatate de organul fiscal si prin urmare, acestea nu pot coexista in acelasi timp, respectiv:

- .X. nu trebuia sa factureze si nu a respectat prevederile art. 155 din Codul fiscal;

- tranzactia nu are continut economic si nu este luata in considerare de catre organul fiscal potrivit art. 11 din Codul fiscal.

Confuzia in care se afla organul fiscal a fost determinata de faptul ca societatea contestatarã a aratat prin punctul de vedere argumente care nu pot fi inlaturate si, pentru a-si mentine totusi constatarea, organul fiscal a fost nevoit sa apeleze la prevederile art. 11 din Codul fiscal.

Mai mult, cele doua motive de drept rezulta in baza acelorasi argumente, practic organul fiscal neaducand nici un argument de fapt in sustinerea lipsei scopului economic, ci doar se margineste la pur si simplu a declara acest aspect.

Insa, chiar si in conditiile in care argumentatia organului fiscal este redundanta, rezulta fara tagada faptul ca organul fiscal nu contesta scopul economic al tranzactiei ci doar continutul.

Or, in aceste conditii, daca organul fiscal a constatat ca tranzactia nu are un continut economic, atunci avea obligatia reincadrarii tranzactiei care sa reflecte astfel continutul economic corect, respectiv acela identificat de catre organul fiscal prin analiza proprie, potrivit intocmai obligatiei prevazute de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal. Insa, organul fiscal nu a reincadrat tranzactia, ci nu a luat-o in considerare.

Or, pentru a fi in prima teza a articolului, respectiv pentru a nu lua in considerare tranzactia, organul fiscal avea obligatia demonstrãrii lipsei scopului economic.

Distanta intre cele doua elemente, respectiv scop economic si respectiv continut economic, nu poate fi inlaturata si nici pe departe nu poate avea loc o asimilare intre aceste caracteristici ale unei tranzactii.

In consecinta, organul fiscal nu a demonstrat lipsa continutului economic si, chiar daca ar fi facut-o asa cum declarã, avea obligatia reincadrarii tranzactiei, conform tezei a II-a a articolului de lege invocat, respectiv art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, si nu sa faca aplicarea primei teze a acestui articol, respectiv neluarea in considerare a tranzactiei.

De faptul ca organul fiscal nu este diligent in a manifesta acuratețe privind semantica unei prevederi atat de importante din Codul fiscal, nu poate fi tinut raspunzator contribuabilul, mai ales in conditiile in care suma de .X. lei a fost achitata integral de .X. la bugetul statului inca din luna noiembrie 2012, persoana afiliata .X..

Mai mult, societatea apreciază ca, facand aplicarea art. 11 din Codul fiscal, organul fiscal a facut aplicarea unor prevederi ce se preteaza in cazurile de disimulare a naturii operatiunii prin inscrisuri care atesta operatiuni de o alta natura decat cea reala, precum si in cazurile in care operatiunile disimuleaza existenta unui scop economic sau nu au un scop economic.

De regula aceste operatiuni sunt insotite de relatii cu societati comerciale cu un comportament fiscal inadecvat, de tip fantoma, care nu isi indeplinesc obligatiile declarative.

Or, în cazul de față, tranzactia cu .X. din 18.01.2012 nu este fara continut economic in conditiile in care este efectuata in cadrul executarii unui contract de concesiune lucrari publice, in conditii de deplina transparenta in care partile isi duc la indeplinire toate obligatiile asumate inspre realizarea obiectului contractului, respectiv modernizarea unui aeroport.

Este de natura evidenta ca atunci cand statul a colectat TVA aferenta acestei tranzactii de la .X. nu a mai considerat aceasta tranzactie ca fiind fara scop economic si nici fara continut economic, chiar si in conditiile in care pentru aceasta speta a efectuat doua controale la .X., unul in anul 2012 si unul in anul 2014.

În ceea ce privește principiul neutralitatii TVA privind lucrarile neexecutate:

Statul a colectat de la .X. in mod corespunzator, fara a conditiona acest aspect de efectuarea in sine a lucrarilor si, mai mult, obligand emitentul facturii sa colecteze TVA la baza impozabila cuprinsa in factura.

.X. a plătit integral TVA aferentă acestei tranzacții la data de 22.11.2012 iar din analiza Deciziei de compensare nr. .X. din 22.11.2012 a .X., acest furnizor a achitat in anul 2012 si impozit pe profit in suma de .X. lei aferent facturii emise in 18.01.2012 aflata in discutie.

Principiul neutralitatii TVA obliga statul si la utilizarea unei abordari unice in sfera TVA in sensul in care statul nu poate sa utilizeze in defavoarea unui contribuabil elemente pe care le utilizeaza in favoarea sa in relatia cu un alt contribuabil.

In concluzie, statul dobandeste o suma de TVA fara a fi indreptatit la asta, in conditiile in care, .X. nu a achitat acest TVA mai in jos

pe lantul economic, neavand nici pe departe furnizori de materiale si servicii in acest quantum.

Ipoteza avansului:

In conditiile in care lucrarile au fost facturate in luna ianuarie 2012, și reflecta o situatie de lucrari aferenta lunii martie 2012, cea mai apropiata natura a acestei operatiuni, considerã societatea, este cea de avans, chiar daca forma sa nu reflecta intru totul acest aspect.

Daca aceasta factura ar fi fost considerata ca fiind avans, tinand cont si de prevederile contractuale care prevad un avans de .X. euro neexecutat, precum si de faptul ca suma a fost platita integral, exigibilitatea TVA intervenea prin efectul legii si dadea nastere imediata la dreptul de deducere a TVA la beneficiar, respectiv la .X..

Din aceasta perspectivã este irelevant daca lucrarile au fost executate sau nu, exigibilitatea avansului dand nastere la dreptul de deducere in mod neconditionat, suma fiind platita integral.

Tinand cont de aceste aspecte, organul fiscal a ignorat sarcina sa de a stabili natura intrinseca a operatiunii, in conditiile in care avea aceasta obligatie, iar toate datele operatiunii il puteau determina sa considere tranzactia ca si avans.

Indreptare informatie:

În continuare societatea face precizarea cã organul fiscal a efectuat o eroare materiala atunci cand a considerat ca societatea contestatarã a cuprins aceasta suma de .X. lei aferenta facturii din 18.01.2012 in suma globala de .X. lei din declaratia de creanta tratata ca si avans, intrucat suma in discutie nu face parte din suma din declaratia de creanta, ci se adauga la aceasta.

Astfel, potrivit balantei de verificare la luna decembrie 2012, .X. era debitor fata de .X. cu urmatoarele sume:

- contul 461 analitic 16, pentru suma de .X. lei;
- contul 461 analitic 19, pentru suma de .X. lei.

Pentru suma de .X. lei, .X. a deschis actiune separata in justitie fata de .X. pentru neexecutarea lucrarilor.

2. Referitor la ajustarea TVA in suma .X. lei conform art. 149 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari de constructii de la .X. in executarea contractului de concesiune lucrari publice, considerate a fi bun de capital:

Societatea precizeazã faptul ca organul fiscal nu defineste in mod clar in care dintre urmatoarele situatii se afla contribuabilul, respectiv:

- rezilierea unui contract de concesiune bunuri proprietate publica, bunuri asupra carora anterior au avut loc si lucrari de transformare si modernizare,

sau

- rezilierea unui contract de concesiune lucrari publice, anterior rezilierii avand loc atat lucrari de transformare si modernizare asupra unor bunuri existente cat si lucrari de constructii noi, ambele categorii de bunuri (existente si noi) apartinand domeniului public local.

Societatea retine faptul ca organul fiscal a constatat ca la data de 04.09.2013 bunul de capital constand in lucrari de transformare si modernizare la obiectivul Platforma imbarcare debarcare pasageri isi inceteaza existenta ca urmare a rezilierii contractului de concesiune.

Totodată, societatea susține că există contradicții între definițiile date de organul fiscal situațiilor de fapt care sunt evidente și clare, pornind de la faptul că este vorba despre un contract de concesiune lucrari publice și terminând cu faptul că Platforma de imbarcare debarcare pasageri este un obiectiv nou, neexistent anterior.

De asemenea, societatea susține că rezilierea contractului de concesiune lucrari publice nu reprezintă o încetare a existenței bunului și nu este un eveniment de ajustare a TVA întrucât Platforma de imbarcare debarcare pasageri a fost recepționată de către .X. la data de 18.12.2012 și ulterior a intrat în patrimoniul public, aspect ce a avut loc înainte de rezilierea din 04.09.2013, iar acest eveniment chiar și în ipoteza în care organul fiscal ar avea dreptate și lucrările publice reprezintă bun de capital, se încadrează în excepția de la pct. 1 al prevederii invocate de însuși organul fiscal, respectiv art. 149 alin. (4) lit, d) din Codul fiscal.

Astfel, societatea precizează faptul că organul fiscal a făcut o confuzie între contractul de concesiune lucrari publice și contractul de concesiune bunuri proprietate publică.

Referitor la contractul de concesiune bunuri proprietate publică, societatea precizează că acest tip de contract are o reglementare distinctă, prin OUG nr. 54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publică și are în vedere acordarea unui drept de exploatare a unui bun proprietate publică în schimbul plății unei redevențe fără ca acest contract să prevadă și efectuarea unor lucrări de transformare sau modernizare asupra respectivului bun astfel preluat în concesiune.

În cazul în care se impune în mod imperios, prin contractul de concesiune poate să apară și asumarea unor lucrări, dar doar în urma unui studiu de oportunitate aprobat anterior, potrivit art.11 din același act normativ.

Aceste tipuri de lucrări, susține societatea, nu fac parte intrinsecă din obiectul contractului de concesiune bunuri proprietate publică, ci sunt doar aditionale la acesta, și sunt cele la care se face referire prin prevederile art. 149 din Codul fiscal, aceasta prevedere

referindu-se la transformarea sau modernizarea unui bun pus la dispozitie anterior in baza unui contract de concesiune.

Prin pct. 54 alin.(2) din normele la Codul fiscal invocate de catre organul de inspectie fiscala se face referire doar la bunuri imobile puse la dispozitie prin contractul de concesiune, iar legiuitorul prinde acest tip de contract intr-o enumerare privind formele contractuale prin care un bun este pus la dispozitia unei alte persoane, precizand alaturi de concesiune contractul de inchiriere sau leasing, fiind evident, sustine societatea, ca se refera la contractul de concesiune bunuri proprietate publica reglementat prin OUG nr. 54/2006.

In cazul in care asupra acestor bunuri sunt executate de catre Concesionar lucrari de transformare sau modernizare, acestea se impun a fi ajustate in conditiile in care expirarea contractului de concesiune are loc in cadrul perioadei de ajustare, si pot fi considerate a fi bun de capital in sensul TVA.

Societatea considera ca legiuitorul a avut in vedere aceasta prevedere in raport de concesiunea de bunuri in cadrul careia, potential, pot avea loc si lucrari de modernizare si transformare.

Chiar si in acest caz, legiuitorul nu a luat in calcul si rezilierea contractului, ci doar momentul la care acesta expira de drept.

Insa, in cazul rezilierii care nu este admisa de ambele parti, aceasta nu poate fi un motiv de ajustare, sustine societatea, intrucat, asa cum este precizat in clar si prin prevederile similare de la art. 138, doar desfiintarea contractului cu acordul scris al partilor poate sa aiba efect in sfera ajustarii TVA.

Referitor la contractul de concesiune lucrari publice, societatea precizeaza ca formatul acestuia nu permite incadrarea acestor lucrari de constructii in categoria bunurilor de capital, asa cum a procedat organul fiscal.

Contractul de concesiune lucrari publice este un contract prin care autoritatea contractanta urmareste dobandirea unor lucrari, executarea acestora fiind esenta acestui contract si nu punerea la dispozitie a unor bunuri.

Astfel, potrivit art. 3 lit. g) din OUG nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achizitie publica, a contractelor de concesiune de lucrari publice si a contractelor de concesiune de servicii, contractul de concesiune de lucrari publice are aceleasi caracteristici ca si contractul de lucrari, cu deosebirea ca in contrapartida lucrărilor executate contractantul, in calitate de concesionar, primește din partea autorității contractante, in calitate de .X., dreptul de a exploata rezultatul lucrărilor pe o perioada determinată sau acest drept insoțit de plata unei sume de bani prestabilite.

În acest sens, autoritatea contractantă, în calitate de .X., oferă ca și contraprestatie pentru executia lucrărilor dreptul de exploatare asupra respectivelor lucrări pentru o anumită perioadă determinată, fiind substanțial diferit de contractul de concesiune bunuri proprietate publică, chiar și în condițiile în care primește spre exploatare bunuri publice în exercitarea acestui contract.

Referitor la diferențele relevante între cele două naturi de concesiuni, societatea precizează următoarele:

Contractul de concesiune bunuri proprietate publică presupune ca bunul este preluat de către concesionar și exploatat în favoarea sa, plătiind în acest sens către .X. o redevență. În cazul imperios necesar și doar dacă se impune, pot fi executate lucrări asupra acestui bun, dar nu ca o obligație a concesionarului, ci ca o rezultantă a unei situații obiective ce ține de necesitatea acelor lucrări. În cazul în care apar astfel de situații, un act adițional este încheiat. Pentru lucrările executate astfel în cadrul unui contract de concesiune bunuri proprietate publică nu există nici un fel de plată, fiind lucrări asumate de către concesionar pe seama sa, acesta având în continuare obligația plății unei redevențe conform contract.

În schimb, contractul de concesiune lucrări publice este fundamental diferit în sensul în care autoritatea contractantă contractează anumite lucrări publice pe care le plătește prin acordarea dreptului de exploatare asupra acestor lucrări pe o anumită perioadă de timp. Astfel, și cu această ocazie concesionarul primește unele bunuri publice, dar obligația sa este să execute lucrări asupra acestora, executia lucrărilor fiind de esență contractului de concesiune lucrări publice. Pe întreaga perioadă a contractului, .X. este proprietar pe bunurile private și deține drept de administrare asupra bunurilor publice, respectiv atât acelea asupra cărora au avut loc lucrări (bunuri existente), cât și cele care au fost edificate în cursul contractului (bunuri noi). Bunurile publice noi sunt cele care iau naștere în executarea contractului și aparțin domeniului public al statului, iar .X. are drept de administrare al acestora, pe întreaga perioadă a contractului. Ulterior, la expirarea contractului de concesiune, toate bunurile devin bunuri de retur, atât cele existente cât și cele noi, atât cele private cât și cele publice, cu această ocazie revenind la .X. dreptul de exploatare al acestora, în completarea celorlalte drepturi deținute anterior de acesta (respectiv restul complet de drepturi parte a drepturilor de proprietate și administrare deținute oricum pe derularea contractului).

În ceea ce privește platforma imbarcare/debarcare pasageri, aceasta face parte din domeniul public local al județului .X.. În speta în cauză, potrivit prevederilor contractului de concesiune lucrări publice, platforma imbarcare/debarcare pasageri, denumită în continuare Platforma, face parte din bunurile publice, respectiv cele noi, care reprezintă bunuri ce

apartin domeniului public al statului, respectiv domeniul public local al judetului .X.. Prin urmare, Platforma este un bun public aflat in domeniul public local al judetului .X. care se afla in administrarea .X. .X., si pentru care drepturile de exploatare au fost acordate societatii contestatare, in calitate de Societate de concesiune, exercitate de catre aceasta pe intreaga perioada de derulare a contractului, respectiv pana la momentul rezilierii acestuia in data de 04.09.2013.

In consecinta, corespunzator lucrarilor de edificare efectuate, printre care se numara si finalizarea obiectivului Platforma, societatea contestatoare a beneficiat de o contraprestatie constand in drepturi de exploatare pe care le-a exercitat prin prestarea de servicii aeroportuare catre terti, pentru ca a colectat TVA.

La data receptiei sale, obiectivul Platforma a fost inregistrat in patrimoniul public al judetului .X., iar conform art. 25.1 din contractul de concesiune lucrari publice:

„Proprietatea Bunurilor Publice este si va ramane pe toata Durata Concesiunii proprietatea publica a Judetului .X., prin intermediul .X.ului.,,

Prin urmare, obiectivul finalizat Platforma a fost si pe perioada edificarii si a derularii contractului in proprietatea statului facand parte din domeniul public al judetului .X., prin intermediul .X. .X..

Prin urmare, societatea considerã cã, chiar daca cu ocazia rezilierii sau expirarii contractului are loc o returnare a bunului, aceasta are loc pe baza de protocol de predare - primire, fara ca aceasta sa semnifice insa ca are loc un transfer de proprietate.

În ceea ce privește rezilierea contractului de concesiune de lucrari publice, aceasta a avut loc unilateral fiind declansata de catre .X. .X., cu privire la aceasta reziliere societatea contestatarã nefiind de acord, dezacord exprimat prin organele legate de conducere, in acest sens existand un litigiu deschis la Camera de Arbitraj, conform notificarii acestei institutii din 10.09.2014.

Referitor la incidenta fiscala a evenimentului rezilierii in ajustarea TVA, potrivit contabilitatii de angajamente definita prin pct. 36 din Ordinul nr. 3055/2009, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci cand tranzacțiile și evenimentele se produc (si nu pe masurã ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) și sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Astfel, societatea susține cã tratamentul fiscal se aplica independent de evenimentele viitoare, ci doar tinand cont de toate conditiile prezente si cunoscute la acel moment si conforme cu prevederile legale in materie.

Orice eveniment viitor este ulterior analizat de aceeași manieră și este tratat în mod corespunzător din perspectiva incidentei sale fiscale, acest eveniment putând altera operațiunea anterioară sau nu, după caz, și putând să determine ajustarea TVA în favoarea statului sau a persoanei impozabile.

Societatea precizează că în institutia ajustării TVA, acest eveniment viitor poate determina una din următoarele situații:

- repunerea ca și deductibilă a TVA aferentă intrărilor pentru care anterior nu s-a beneficiat de drept de deducere întrucât intrările erau alocate către operațiuni care nu dădeau drept de deducere;

- anularea dreptului de deducere a TVA acordat anterior întrucât la acest moment din viitor alocarea achizițiilor are loc către operațiuni care nu dau drept de deducere.

Totodată, pentru a elimina orice neclarități, legiuitorul arată distinct care sunt situațiile declansatoare ale ajustării TVA, societatea contestată considerând că nu se încadrează în nici unul dintre acestea, respectiv nici în cele enumerate la art. 148 și nici în cele enumerate la art. 149 din Codul fiscal.

În fapt, societatea susține că rezilierea contractului de concesiune lucrări publice nu reprezintă unul din evenimentele care determină ajustarea TVA, respectiv nu determină pierderea dreptului de deducere a TVA acordat anterior pentru următoarele motive:

- prevederea indicată de către organul fiscal, respectiv pct. 54 alin. (2) din normele la Codul fiscal este cu raportare la bunuri care sunt puse la dispoziția unei persoane impozabile în cadrul unui contract de concesiune bunuri proprietate publică și nu puse la dispoziție spre modernizare în cadrul unui contract de lucrări publice;

- rezilierea nu este precizată de către legiuitor, cu referire la contractul de concesiune, ca și eveniment de încetare a existenței bunului de capital, ci doar expirarea acestui contract;

- rezilierea vizată de către legiuitor este întotdeauna cea care are la bază un acord scris încheiat între părți, și nu o decizie unilaterală a .X.ului cu care Concesionarul nu este de acord;

- bunul construit nou a fost recepționat în patrimoniul public și, prin urmare, este valabilă excepția de la regula generală, respectiv atunci când bunurile au fost livrate către proprietar ajustarea nu se mai efectuează, iar în cazul de față, statul a fost permanent proprietar al lucrărilor, potrivit pct. 1 de la art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal.

Cu privire la primul argument, societatea precizează că în condițiile în care prin textul articolului legiuitorul se referă la concesiune într-o enumerare cu privire la închirierea unui bun și leasingul unui bun, se demonstrează de la sine faptul că atunci când se referă la contract de

concesiune se refera la contract de concesiune bunuri si nu la contract de concesiune lucrari.

Cu privire la cel de-al doilea argument, societatea precizează că, se aplică pct. 54 alin.(5) din Codul fiscal, care definește momentul încetării existenței bunului de capital, respectiv indica momentul la care are loc „încetarea existenței bunului de capital”.

În concluzie, legiuitorul prevede, în cazul concesiunii, ca încetarea existenței bunului de capital are loc doar dacă expirarea contractului are loc în perioada de ajustare, ceea ce exclude ipoteza rezilierii în perioada de ajustare ca motiv de încetare a existenței bunului de capital.

Cu privire la cel de-al treilea argument, societatea precizează că, acest aspect este surprins de către legiuitor printr-o considerație a sa în cadrul unei alte instituții juridice, similare cu aceasta, care se refera la posibilitatea reducerii bazei de impozitare la persoana la care intervine exigibilitatea taxei.

Deși principiile indicate de legiuitor sunt clare în privința necesității unui acord scris între părți, organul fiscal a considerat că fiind determinantă rezilierea unilaterală, chiar și în condițiile în care aceasta nu este definitivă în sistemul cailor de atac și nici la data prezenta soluționarea pe calea legale a rezilierii nu este definitivată.

Prin urmare, atunci când se refera la reziliere ca și posibil eveniment declansator al ajustării conform art. 138 din Codul fiscal (neaplicabil speței dar similar), se refera la acea desființare cu acord scris sau hotărâre definitivă.

Cu privire la cel de-al patrulea argument, societatea precizează că, se aplică prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, precum și prevederile pct. 54 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Prin prevederile contractuale stipulate la art 25.1, toate lucrările efectuate de către Concesionar sunt ale statului și aparțin domeniului public local al județului .X., fiind recepționate la data de 18.12.2012, anterior și independent de rezilierea din 04.09.2013:

„Proprietarul Bunurilor Publice este și va rămâne pe toată Durata Concesiunii proprietatea publică a Județului .X., prin intermediul .X.ului”.

În consecință, societatea susține că, în condițiile în care toate lucrările sunt de la data edificării în proprietatea statului, fiind transferate în mod direct prin efectul legii și al contractului, Concesionarul având doar sarcina contractuală a executării acestor lucrări, ajustarea taxei nu se mai efectuează.

Societatea precizează în continuare că potrivit art. 3 lit. f) și g) din OUG nr. 54/2006, contractul de concesiune lucrări publice are caracterul juridic al unui contract cu titlu oneros.

În sensul dat de legiuitor, încetarea existenței bunului de capital se referă la lipsa bunului din gestiune, inexistența sau dispariția sa fizică, ori în cazul său, precizează societatea, acest aspect nu are loc, întrucât acest bun a fost recepționat la data de 18.12.2012 de către .X. și ulterior înscris în domeniul public local al județului .X., anterior rezilierii din data de 04.09.2013, existența sa fizică fiind de neînălțat, fiind utilizat și în prezent de .X..

În consecință, societatea susține faptul că se încadrează în prevederile art. 149 alin. (4) lit. d) pct. 1 din Codul fiscal, respectiv în excepția de la regula generală, bunul imobil construit nou fiind al statului atât pe perioada edificării cât și la finalizarea sa fizică, independent de derularea contractului sau modalitatea sa de încetare.

Referitor la obiectivul Platforma, societatea susține că este o stare de fapt neclară, respectiv dacă aceasta este o lucrare publică sau bun de capital.

Astfel, societatea precizează că organul fiscal a avut un raționament limitativ apreciind că edificarea și finalizarea obiectivului Platforma reprezintă în fapt lucrări de transformare și modernizare ale unui bun imobil și, prin urmare, reprezintă un bun de capital în sensul TVA, potrivit definiției de la art. 149 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Chiar și în condițiile în care ipoteza organului fiscal ar fi corectă, definiția bunului de capital este strict legată de existența anterioară a unui bun imobil care să fie transformat și modernizat.

Or, platforma de beton îmbarcare/debarcare pasageri a fost construită și edificată integral de către .X., pe un teren viran nou și nu a avut loc un proces de transformare sau modernizare asupra unui bun imobil existent anterior.

În concluzie, precizează societatea, ne aflăm în situația unei construcții noi, iar organul fiscal ignora complet faptul că procesul - verbal de recepție este unul prin care a fost recepționat obiectivul construit "Platforma îmbarcare/debarcare pasageri", înscris ulterior în domeniul public al județului .X., și nu un proces - verbal de recepție a lucrărilor de transformare a construcției, așa cum cere legiuitorul prin norme la pct. 54 alin. (2) teza a 5-a.

În ceea ce privește perspectiva TVA asupra contractului de concesiune lucrări publice, potrivit și definiției date de către legiuitor prin art. 1 din OUG nr. 54/2006, contractul de concesiune lucrări publice este un contract de lucrări încheiat cu titlu oneros care constă în executarea unor lucrări ce intra direct în proprietatea statului, aparținând domeniului public.

Prin urmare, din perspectiva TVA acesta este un contract de prestari servicii, iar pentru prestarea serviciilor se primesc in contrapartida drepturi de exploatare ale respectivelor lucrari.

Specificitatea acestora insa consta in faptul ca, desi are loc o receptie a lucrarilor prestate catre beneficiar - .X., acestea nu se factureaza de catre prestator - Concesionar, transferul avand loc prin efectul contractului.

In acelasi timp, plata lucrarilor prin acordarea drepturilor de exploatare are loc tot prin efectul contractului, aceste drepturi fiind exercitate de catre Concesionar direct catre terti, fara intermedierea .X.ului.

La momentul prestarii de servicii catre terti in baza drepturilor de exploatare primite, Concesionarul colecteaza TVA in mod corespunzator, acestea fiind operatiuni impozabile.

Prin urmare, toate lucrarile de constructii efectuate in cadrul contractului de concesiune lucrari publice sunt destinate operatiunilor impozabile ce constau in serviciile exercitate in baza drepturilor de exploatare primite, conditia "in folosul operatiunilor impozabile" fiind integral indeplinita.

In concluzie, TVA aferenta constructiei edificate direct catre patrimoniul public este integral deductibila la .X. intrucat reprezinta TVA aferenta unei investitii in scopul efectuarii de operatiuni impozabile, respectiv exercitarea drepturilor de exploatare catre terti si colectarea de TVA aferenta.

Mai mult, chiar si in ipoteza in care organul fiscal considera ca a avut loc o transformare si modernizare a unui bun imobil existent anterior, acesta nu a demonstrat conditia impusa de legiuitor, respectiv faptul ca valoarea acestor transformari sau modernizari sa depaseasca 20% din valoarea totala dupa transformarea sau modernizarea aceluia bun imobil, care trebuie atestata prin compararea valorii initiale si a valorii lucrarilor de transformare inregistrate in evidenta contabila a proprietarului, sau in cazul altor persoane, cum ar fi statul, determinata prin raport de expertiza.

Referitor la principiul neutralitatii cu privire la ajustarea TVA, în speta de față, TVA este colectata de la utilizatorii aeroportului de catre persoana care il exploateaza, aceasta persoana fiind obligata in acest sens.

Pe perioada derularii contractului de concesiune lucrari publice, respectiv pana la data rezilierii 04.09.2013, colectarea TVA a fost efectuata de catre .X., in calitate de Societate de concesiune, iar asupra acestui aspect organul fiscal nu a avut nici un fel de constatari.

Ulterior rezilierii, colectarea TVA a fost efectuata de catre .X..

Prin urmare, tinand cont de faptul ca aeroportul functioneaza si in momentul prezent, dispunand de facilitățile noi aduse ca urmare a

investitiilor efectuate de catre .X. pe perioada in care contractul de concesiune a fost in derulare, .X. colecteaza TVA la intreaga valoare adaugata produsa astfel.

La acest moment insa, .X. exploateaza bunuri al caror efort investitional nu ii apartine si de care beneficiaza ca urmare a unei rezilieri unilaterale.

Totodata, tinand cont de faptul ca .X. nu a facturat investitia sa, conform prevederilor contractuale specifice si explicitate mai sus, .X. nu a beneficiat de nici un drept de deducere din amonte aferent acestei investitii si varsa integral TVA colectata la stat.

In concluzie, lantul colectarii TVA continua in prezent la .X. .X., astfel că organul fiscal nu are dreptul de a anula dreptul de deducere a TVA formata in amonte.

Dreptul de deducere a TVA aferenta investitiei executate se exercita la .X., acest drept neputand fi ignorat de catre stat in conditiile in care colecteaza TVA de la persoana care exploateaza in prezent aeroportul, in oricare alta situatie statul riscand sa se afle in situatia unei imbogatiri fara justa cauza.

In situatia de față, prin rezilierea unilateral dispusa de .X., Concesionarul se afla in situatia in care este deposedat de doua ori:

- o data prin faptul ca bunurile aferente concesiunii, existente si noi, au fost transferate catre .X., dupa ce au suportat lucrari executate si platite de Concesionar;

- prin respingerea rambursarii .X. este deposedată de suma de TVA aferenta executarii acestei investitii si platita catre .X..

3. Referitor la ajustarea TVA in suma de .X. lei conform art.148 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari si servicii de la diversi prestatori in executarea contractului de concesiune lucrari publice, prin prezentarea cadrului legal organul fiscal nu prezintă constatarea sa, ci direct incadrarea legala.

Insa, simpla prezentare a unui cadru legal, susține societatea, nu poate inlocui argumentatia de fapt la care era obligat organul fiscal, parcursul firesc fiind ca la motivele de fapt organul fiscal sa isi prezinte in mod detaliat argumentatia sa bazata pe aspecte de fapt, iar la motivele de drept sa arate incadrarea legala a acestora.

Insa la acest moment, din lecturarea modului de fundamentare a acestei constatari, societatea susține că nu reiese care este motivul de fapt al ajustarii TVA a serviciilor descrise mai sus, acesta nefiind prezentat.

Ca atare, in lipsa explicitarii unui argument de fapt din cele enumerate la art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, .X. susține că se afla in

situatia atipica de a nu sti ce sa conteste si de a nu putea formula o aparare.

Tot ceea ce poate presupune contestatara este ca organul fiscal a avut in vedere ca si eveniment declansator al ajustarii TVA, respectiv pierderea dreptului de deducere acordat anterior, tot rezilierea contractului de concesiune lucrari publice cu .X. din data de 04.09.2013, considerand probabil ca .X. se află in situatia unei lipse de bunuri in gestiune sau a unor servicii neutilizate.

In acest cazuri, societatea consideră ca toate argumentele invocate de la pct. II sunt perfect valabile pentru a combate si aceste teze ale organului fiscal.

Mai mult, din analiza textului de lege invocat, prin situatiile enumerate de catre legiuitor ca fiind de natura sa conduca la pierderea dreptului de deducere a TVA, nu se precizeaza rezilierea unui contract, cu atat mai putin un contract de concesiune lucrari publice care are o particularitate distincta evidentiata anterior.

De fapt, bunurile mobile nelivrate sau serviciile neutilizate urmare a rezilierii unui contract de concesiune lucrari publice nu sunt incadrate la art. 148 alin, (1) lit. c) din Codul fiscal, iar lucrarile de edificare bunuri publice noi transferate domeniului public prin efectul contractului nu reprezinta bunuri lipsa in gestiune.

Tinand cont de cele de mai sus, societatea susține faptul ca organul de inspectie fiscala nu si-a fundamentat constatarea si nu a prezentat motivele de fapt care au determinat stabilirea consecintei fiscale in sensul ajustarii TVA conform art. 148 din Codul fiscal.

Cu atat mai mult cu cat insasi argumentul invocat anterior privind rezilierea contractului de concesiune lucrari publice nu se regaseste prin motivele enumerate prin intreg textul articolului 148 ca fiind declansator al ajustarii dreptului de deducere a TVA acordat anterior.

De altfel, consideră societatea, rezilierea unui contract de concesiune lucrari publice nu se incadreaza in nici una dintre situatiile descrise de legiuitor si enumerate la art. 148 sau art. 149 din Codul fiscal.

Totodata, societatea contestatară susține faptul ca, in sfera exercitarii dreptului de deducere a TVA, legiuitorul a prevazut conditii stricte care nu pot fi inlaturate, si pe care le-a indeplinit integral la momentul la care tranzactia constand in achizitia de lucrari a avut loc, in continuare perfect valabile.

4. Nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate de inginerul independent .X. si in suma de X lei aferenta achizitiilor de la o persoana neplatitoare de TVA.

Fata de acestea, societatea precizează faptul că, în cursul anului 2009 a fost încheiat un contract tripartit, prin care a fost angajat Inginerul Independent, obligatie asumata de catre Societatea de Concesiune prin contractul de concesiune lucrari publice, fiecare avand urmatoarea calitate:

- .X., in calitate de Societate de Concesiune;
- .X. .X., in calitate de Beneficiar al serviciilor;
- SC .X. SRL, in calitate de Inginer Independent.

În baza contractului încheiat între parti, .X. fiind Inginer independent, au fost emise un număr de 4 facturi în perioada mai - decembrie 2012, cu o valoare totală de .X. lei la care se adauga TVA în suma de .X. lei.

Astfel, conform prevederilor contractuale, în mod corect organul fiscal a apreciat ca beneficiar al serviciilor este .X. .X., dar costul angajarii Inginerului Independent este în sarcina Societatii de Concesiune conform contractului de concesiune lucrari publice, respectiv în sarcina .X..

Totodata, aceste costuri asumate de catre .X. fac parte din totalul costurilor investitionale asumate prin acest contract, pentru întreg acest efort investitional societatea contestatoare primind drepturi de exploatare ale aeroportului.

Din perspectiva indeplinirii obligatiilor contractuale care determina obtinerea de venituri în urma derularii de operatiuni impozabile, aceste servicii achizitionate de la .X. sunt în beneficiul Societatii de Concesiune, fiind costuri ce se recupereaza prin drepturile de exploatare, fara de care exercitarea acestora nu ar putea avea loc.

În conditiile în care drepturile de exploatare reprezinta operatiuni impozabile, Societatea de Concesiune este si persoana care colecteaza TVA în mod corespunzator.

5. Aspecte procedurale

Referitor la suspendarea inspectiei de catre organul fiscal

În cursul inspectiei fiscale, organul fiscal a suspendat inspectia fiscala de doua ori, dupa cum urmeaza:

- la data de 13.08.2012, pentru o perioada de 659 de zile, fiind reluata în data de 03.06.2014;

- la data de 19.06.2014, pentru perioada de 90 de zile, fiind reluata în data de 01.09.2014.

Prima suspendare

Potrivit comunicarii nr. .X. din 10.08.2012, organul fiscal a suspendat inspectia pentru efectuarea unor controale încrucisate.

Singurele controale încrucisate mentionate de catre organul fiscal prin raportul de inspectie sunt cel solicitat la .X. în luna august 2012,

care a fost finalizat de catre o echipa de control de la DGAMC la data de 05.11.2012, și cel solicitat la punctul de lucru al .X. de la .X., privind existenta investitiei, finalizat la data de 11.12.2012. Prin urmare, din data de 11.12.2012, data primirii ultimului raspuns, si pana in data de 03.06.2014, organele de inspectie fiscala nu justifică perioada de 539 de zile, neefectuand nici un demers in sensul solutionarii deconturilor de TVA aferente perioadei 01.02.2010 - 30.03.2012.

A doua suspendare

A doua suspendare a avut ca scop tot efectuarea unui control incrucisat la .X., finalizat in data de 08.08.2014, precum si solicitarea de informatii de la terti.

Totodata, cu aceasta ocazie a fost deschisa inspectie pentru o noua perioada, respectiv pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2014, organul fiscal motivand faptul ca societatea contestatară a depus deconturi cu suma negativa pe aceasta perioada.

Insa, susține societatea, organul fiscal de inspectie nu a avut ordin de serviciu pentru a efectua verificari pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2014, avand emis doar un singur ordin de serviciu.

Mai mult, organul fiscal avea obligatia efectuării unei inspectii fiscale pentru perioade fiscale incheiate, si nu pentru perioade fiscale aflate in curs, incalcand prevederile art. 98 din Codul de procedura fiscala.

In consecinta, societatea susține ca inspectia fiscala a fost viciata in mod semnificativ, tinand cont de faptul ca pentru perioada 01.04.2012 - 30.04.2014 organul fiscal de inspectie nu a avut atributii de serviciu delegate conform prevederilor legale, respectiv in baza art. 105 din Codul de procedura fiscala.

Ca atare, toate informatiile organului fiscal la care acesta a ajuns in aceasta perioada sunt fara baza legala valida, iar toate constatările sale sunt in afara temeiului legal.

Referitor la stabilirea starii de fapt la .X., societatea precizează că, prin raportul de inspectie fiscala contestat organul fiscal a stabilit starea de fapt fiscala la .X., aspect profund incorect si in afara atributiilor legale, în conditiile in care organul fiscal cu atributii de inspectie fiscala este obligat sa se limiteze la a stabili starea de fapt fiscala la contribuabilul la care se afla in inspectie.

În cadrul inspectiei fiscale la un contribuabil nu poate avea loc stabilirea starii de fapt fiscale decat in raport de activitatea acelui contribuabil si a operatiunilor pe care acesta le efectueaza.

Astfel, potrivit art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, tratamentul fiscal corect al unei operatiuni derulate de un contribuabil se stabileste de catre organul fiscal cu atributii in acest sens si nu poate avea loc decat printr-un control fiscal la acel contribuabil.

Mai mult, organul fiscal nu isi poate exercita dreptul de apreciere asupra unei operatiuni decat in raport de contribuabilul supus unui control fiscal sau inspectii fiscale pentru care a fost desemnat expres si are atributii legale in acest sens si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza potrivit art. 6 din Codul de procedura fiscala.

In acest sens, completitudinea constatarilor nu poate fi asigurata decat prin mijloace de proba ce au forta doveditoare ceruta de lege, conform art. 49 din Codul de procedura fiscala.

Or, corectitudinea tratamentului fiscal al unei operatiuni desfasurate de un contribuabil nu rezulta decat in urma efectuării unei verificari a starii de fapt fiscale la acel contribuabil, respectiv printr-un control fiscal care va avea in vedere "examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere" la acel contribuabil, conform art. 105 din Codul de procedura fiscala, aceasta fiind si singura modalitate legala stabilita de legiuitor in sarcina organului fiscal.

Din aceasta perspectiva, organul fiscal era obligat sa preia constatarile organului fiscal de inspectie care a efectuat in doua randuri, la 1 an si jumătate distanta, controale incrucisate la furnizorul .X., respectiv Procesul - verbal nr. .X. din 05.11.2012 si Procesul - verbal nr. .X. din 13.08.2014.

Astfel, prin aceste acte de control organul fiscal nu a constatat nici o incalcare a prevederilor legale la .X. și nu s-a stabilit ca acest furnizor nu a respectat prevederile art. 155 alin. (4) lit.a) din Codul fiscal.

Societatea susține că organul fiscal nu putea analiza achizitia beneficiarului .X. prin prisma modului de respectare a tratamentului fiscal corect de catre furnizorul sau .X., in conditiile in care organul fiscal care a efectuat control fiscal la .X. pe aceasta speta nu a sesizat nici o neregula.

In consecinta, organul fiscal nu si-a fundamentat constatarile in mod legal, aprecierile sale fiind in afara atributiilor de serviciu pentru care a primit delegatie.

Potrivit prevederilor art.5 din Codul de procedura fiscala, actiunile organului fiscal trebuiau sa urmareasca stabilirea corecta a impozitelor, si nu favorizarea vreunuia dintre subiectii egali de drepturi si obligatii, respectiv statul sau contribuabilul.

Referitor la neascultarea contribuabilului, societatea susține că nu a fost informată pe parcursul inspectiei fiscale asupra constatarilor organului fiscal, reprezentantii săi fiind instiintati despre faptul ca va avea loc discutia finala in dimineata zilei in care aceasta a fost stabilita, respectiv in data de 25.09.2011 la ora 14:00, fara ca anterior sa ii fie prezentat proiectul de raport sau macar sa fie informat asupra continutului.

Aflati in situatia prezentarii unui proiect de 54 de pagini cu constatari de impact semnificativ si pe deplin incorecte, reprezentantii societatii contestatare au solicitat exprimarea unui punct de vedere si, totodata, suspendarea inspectiei fiscale, in conditiile in care societatea se afla in litigiu cu .X. .X. in privinta rezilierii contractului.

Asupra solicitarii de suspendare a inspectiei organul fiscal a reținut ca aceasta s-a finalizat la data stabilita pentru discutia finala, ignorand faptul ca institutia discutiei finale contine si prezentarea punctului de vedere, in 3 zile lucratoare, precum si raspunsul la elementele prezentate, chiar si in conditiile in care societatea susține că se afla din punct de vedere tehnic in perioada inspectiei fiscale.

In aceste conditii, fara a fi informati anterior, societatea a pregatit un punct de vedere succint in care a combătut elementele invocate de catre organul fiscal.

Prin raspunsul dat, organul fiscal a susținut ca, de fapt, a informat contribuabilul pe parcursul inspectiei fiscale și nu a raspuns la nici unul din elementele sustinute, rezumandu-se sa reitereze argumentele invocate in textul proiectului de raport, si, mai mult, sa adauge baza legala anterior neinvocata.

Ca atare, societatea consideră ca, prin necombaterea argumentelor aduse prin punctul de vedere, acestea au devenit perfect valabile iar aplicablă spetei a devenit baza legala invocata astfel.

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr.F-S1 .X..10.2014, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscală ale Administrației Sectorului .X. a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspectiei fiscale a fost 01.02.2010 – 30.04.2014.

In data de 19.01.2009 a fost incheiat Contractul de concesiune lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X. („Contractul”) intre .X. SA, persoana juridica romana („Concesionarul”).

In data de 02.04.2009 a fost incheiat Actul aditional nr.1 la Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X., in care se mentioneaza faptul ca prin Hotararea Adunarii Generale Extraordinare a Actionarilor SC .X. .X. SA nr. X/12.03.2009, .X.ul a desemnat S.C. .X. S.R.L. ca fiind societatea de concesiune in intelesul Contractului.

Contractul de Concesiune a fost incheiat pentru o perioada de 34 de ani, insa contractul a fost reziliat, unilateral, la data de 04.09.2013.

In vederea indeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice din data de 19.01.2009, .X. SRL a incheiat contracte cu urmatorii furnizori: .X. SRL, .X. SRL, .X..

TVA totala solicitata la rambursare aferenta perioadei 01.02.2010 - 30.04.2014 este in suma de .X. lei, iar TVA de rambursat conform control este in suma de .X. lei, diferenta in suma de .X. lei nefiind acceptata la deducere.

TVA neacceptata la deducere, in suma de .X. lei, se compune din:

1. .X. lei, TVA aferenta contravalorii lucrarilor neexecutate si facturate de catre .X. SRL;

2. .X.,47 lei, TVA rezultata urmare ajustarii TVA deductibila aferenta lucrarilor executate la obiectivul Platforma imbarcare debarcare pasageri, in cadrul Contractului de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului .X. .X., incheiat in data de 19.01.2009, pentru perioada de 34 de ani, acesta din urma fiind reziliat in data de 04.09.2013 ;

3. .X. lei, TVA rezultata urmare ajustarii TVA deductibila aferenta lucrarilor executate si serviciilor prestate de .X. SRL, .X.;

4. .X. lei, reprezentand TVA aferenta facturilor emise de .X. SRL, in calitate de inginer independent, catre .X. SRL, in calitate de achizitor „ Societate de concesiune” , care nu are calitatea de beneficiar. Conform contractului nr. X/24.03.2009, calitatea de beneficiar o are Regia Autonoma Aeroportul International „.X.”- .X. (.X.).

V. X lei, reprezentand TVA aferenta achizitiilor de la o persoana juridica neplatitoare de TVA.

1. Referitor la dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta unor lucrari facturate de catre SC .X. SRL la data de 18.01.2012 si neexecutate

La data de 18.01.2012 societatea .X. a inregistrat in evidenta contabila factura seria FDEG nr. .X./18.01.2012 - situatia de lucrari nr. X in suma de .X. lei, la care se adauga TVA in suma de .X. lei, emisa de catre SC .X. SRL (.X.), privind executia pentru .X. de lucrari de constructii la obiectivul Aeroport .X. din .X..

Intrucat la data emiterii acestei facturi lucrarile nu erau executate iar cu ocazia inventarierii la luna decembrie 2012, atat la societatea beneficiara .X. cat si la prestatorul .X. a fost constatat prin Proces - verbal faptul ca lucrarile facturate nu sunt executate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma

de .X. lei, pe motiv ca .X. a facturat fara respectarea prevederilor art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, neincadrandu-se in niciuna din situatiile enumerate la acest alineat.

Astfel, referitor la TVA in suma de .X. lei aferenta unor lucrari facturate de catre SC .X. SRL la data de 18.01.2012, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- prin adresa nr. .X./18.06.2014 transmisa la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice .X., Administratia Judeteana a Finantelor Publice .X., s-a solicitat efectuarea controlului incrucisat la societatea comerciala SC .X. SRL, in calitate de executant, in cadrul contractului de executie lucrari (proiectare si executie) nr..X./12.03.2009; .X./12.03.2009.

Prin adresa de raspuns nr. .X./14.08.2014, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./20.08.2014, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice .X., Administratia Judeteana a Finantelor Publice .X., a transmis Procesul-verbal nr. .X./13.08.2014 incheiat la SC .X. SRL, urmare controlului incrucisat, in care s-au inscris mentiuni referitoare la procesul verbal nr. .X./05.11.2012, incheiat urmare efectuarii controlului incrucisat solicitat de Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice cu adresa .X./14.08.2012, dupa cum urmeaza:

„ Ulterior incheierii Procesului verbal nr. .X. inregistrat la DGAMC in data de 05.11.2012, urmare inventarierii efectuata la data de 20.12.2012, privind gestiunea la lucrarea Modernizare Aeroport International „.X.” .X., comisia de inventariere a constatat „diferente intre soldurile scriptice si cele faptice”. Desi facturile emise de .X. SRL in baza contactului de executie au reprezentat contravaloarea situatiilor de lucrari, avizate de beneficiar, conform Listei de inventar prezentata de contribuabil, au rezultat „ Lucrari neexecutate si facturate - custodii” in valoare totala de .X., lei (.X. euro) la urmatoarele obiective (factura seria FDEC nr. .X./18.01.2012, situatia de lucrari nr. 6):

- turn control	= .X. lei (.X. euro)
- terminal	= .X. lei (.X. euro)
- pista aterizare decolare	= .X. lei (.X. euro)
- unitate pompieri	= .X. lei .X. euro)
- centrala electrica	= .X. lei (.X. euro)”.

- prin adresa nr. .X./13.05.2014 transmisa catre Regia Autonoma Aeroportul International „.X.”, s-au solicitat informatii si documente din care sa rezulte stadiul realizarii investitiei cu respectarea termenelor de executie stabilite prin Contractul de concesiune. Prin adresa de raspuns nr. .X./23.05.2014, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./26.05.2014, Regia Autonoma Aeroportul International „.X.”, a mentionat faptul ca pana la rezilierea Contractului de Concesiune

mentionat a fost construit si receptionat un singur obiectiv de investitii „ Platforma Imbarcare debarcare pasageri”. Societatea de Concesiune a demarat lucrarile si la alte obiective de investitii, acestea nefiind finalizate si receptionate de catre Regia Autonoma. La adresa de raspuns formulata de catre Regia Autonoma Aeroportul International „ .X.„ a fost anexat Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X din data de 05.12.2012 prin care s-a receptionat obiectivul „ Platforma imbarcare debarcare pasageri” si adresele transmise catre Consiliul Judetean .X. nr. .X./31.01.2013 si respectiv .X./31.01.2013 prin care se indica valoarea de receptie a obiectivului mentionat („ Platforma Imbarcare debarcare pasageri”) in vederea inscrierii acesteia in domeniul public al Judetului .X.. Valoarea obiectivului „ Platforma imbarcare debarcare pasageri” inscrisa in Procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. .X./ 05.12.2012 precum si in adresa nr. .X./31.01.2013 transmisa catre Consiliul Judetean .X. este de .X. lei, contravaloarea a .X. euro.

- in Procesul verbal de inventariere intocmit in data de 20.12.2012 prezentat de SC .X. SRL, comisia de inventariere, desemnata prin Decizia nr. X/15.12.2012, a consemnat rezultatele inventarierii, respectiv:

„ S-au constatat diferente intre soldurile scriptice si cele factice, astfel:
LIPSA – .X., RON respectiv .X. euro;
PLUS – .X. euro”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că in balantele de verificare incheiate la 31.12.2012, 31.12.2013 si la 30.04.2014 nu exista conturile din clasa 35 „ Stocuri aflate la terti”.

La data de 04.09.2013 a fost reziliat Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X. („Contractul”) incheiat in 19.01.2009 si Actul aditional nr. 1 incheiat in 02.04.2009.

Avand in vedere ca de la data emiterii facturii, respectiv 18.01.2012, pana la 31.12.2012, respectiv pana la data de 04.09.2013, data rezilierii Contractului de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X. („Contractul”) incheiat in 19.01.2009, nu s-au prestat serviciile mentionate in factura nr. .X./18.01.2012, emisa de .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat ca factura nr. .X./18.01.2012 reflecta o tranzactie care nu are un continut economic, motiv pentru care, în temeiul art. 145 alin.(2), art. 146 alin.(1), art. 155 alin.(5) și art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere a TVA in suma de .X. lei.

2. Ajustarea TVA in suma de .X. lei conform art. 149 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari de constructii de la .X. in

executarea contractului de concesiune lucrari publice, considerate a fi bunuri de capital

Organele de inspecție fiscală au constatat ca lucrarile de constructii efectuate de catre .X. prin care a fost edificat obiectivul Platforma imbarcare debarcare pasageri, ca parte a executiei obiectului contractului de concesiune lucrari publice incheiat la data de 02.04.2009 cu Regia Autonoma Aeroportul .X. din .X. (.X.), receptionat de aceasta din urma la data de 18.12.2012 reprezinta lucrari de modernizare si transformare a unui bun imobil si, prin urmare, se incadreaza in definitia bunului de capital.

Luand act de faptul ca la data de 04.09.2013 a fost reziliat unilateral contractul de concesiune lucrari publice, organul fiscal a constatat ca acest bun de capital si-a incetat existenta si a procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta lucrarilor de constructii achizitionate de la .X. in vederea edificarii acestui obiectiv, in suma de .X. lei.

Procedand la ajustare, organul fiscal nu a acceptat la deducere TVA in suma de .X. lei aferenta perioadei de ajustare ramase de 19 ani.

In ceea ce privește Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X. („Contractul”) organele de inspecție fiscală au constatat că la capitolul I « Definitii si interpretare », Art.1 “Definitii », sunt prevazute urmatoarele:

Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente includ urmatoarele :

- (i) pista in suprafata de .X. mp;
- (ii) cai de rulare in suprafata de .X.mp;
- (iii) platforma in suprafata de .X. mp;
- (iv) bretele de acces in suprafata de .X. mp ;
- (v) instalatie de balizaj pista categoria I.

Facilitati Publice Noi si Bunuri Aferente includ urmatoarele : Pista modernizata (« Pista »), Caile de Rulare, Platforma si bretelele de acces si facilitatile aferente, respectiv instalatia de balizaj modernizata, inclusiv orice alte bunuri realizate pe durata Proiectului din Investitiile Concesionarului, incluse in domeniul public.

In anexa nr. 4 « Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente » sunt mentionate caracteristicile facilitatilor si bunurilor care fac parte din aceasta categorie. Referitor la Platforma sunt mentionate urmatoarele : « platforma pentru aviata civila este localizata in partea de est a Pistei si este legata de calea de rulare principala printr-o alta cale de rulare, avand o suprafata totala de .X. mp. Pavajul Platformei (construita in 1970) este alcatuit din 25 cm beton pe un strat de balast de aproximativ 20 cm.

Asa cum rezulta din cele prevazute in Contractul de concesiune, platforma in suprafata de .X. mp face parte din categoria « Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente », construita in anul 1970, din care platforma pentru aviatia civila are o suprafata totala de .X. mp;

In anexa nr. 21 « Platforma » din Contractul de concesiune sunt prevazute urmatoarele :

« 2. Demolarea platformei existente in vederea asigurarii spatiului pentru realizarea Noului Terminal.

3. Realizarea extinderii platformelor in etape corespunzatoare cerintelor de trafic si in concordanta cu realizarea celorlalte lucrari de pe aeroport.

5. Noile platforme vor avea sistem rutier rigid din beton de ciment cu capacitate portanta PCN 65/R/C/W/T » ;

.X. SRL in calitate de beneficiar a incheiat contractul de executie lucrari (proiectare si executie) nr. .X./12.03.2009; .X./12.03.2009, cu .X. SRL, in calitate de executant.

In cap. 2 Obiectul contractului sunt precizate urmatoarele:

„2.1. Executantul se obliga sa presteze urmatoarele servicii si sa execute urmatoarele lucrari in doua etape:

Etapa 1

- proiectare;
- executie lucrari;

pentru mentinerea operabilitatii Aeroportului International „ .X.” .X., in baza comenzii formulate in scris de catre Beneficiar

Etapa 2

- proiectare;
- asistenta tehnica;
- executie lucrari;

pentru modernizarea si realizarea urmatoarelor obiective la Aeroportului International „ .X.” .X.:

- Terminal nou;
- Turn de Control Nou al Traficului aerian;
- Pista;
- Caile de rulare;
- Platforma;
- Bretelele de acces si facilitatile aferente, respectiv instalatia de balizaj;
- Drumuri interioare;
- Drumul perimetral, gard de securitate;
- Facilitatile salvare si sisteme de stingere incendii, sisteme de iluminare;
- Facilitatile de parcare;

- Utilitati, precum apa, gazele, electricitatea, instalatiile de evacuare, canalizarea, posturile de transformare, inclusiv sistemele de comunicatii »;

Lucrarile executate pentru demolarea unei suprafete de .X. mp platforma sunt evidentiata in situatia de lucrari nr. 6 intocmita de .X. SRL ;

- prin adresa nr. .X./10.08.2012 si adresa de revenire nr. .X./19.09.2012, transmisa la Directia Generala a Finantelor Publice –.X. s-au solicitat informatii privind stabilirea existentei faptice a investitiei precum si stadiul investitiei in curs de realizare de la punctul de lucru al SC .X. SRL, din jud. .X., localitatea .X. str. Aeroportului nr. X, in conformitate cu prevederile art. 94, alin. (3), lit. d) si g) din OG. nr. 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare;

Prin adresa de raspuns nr. .X./11.12.2012, s-a transmis Procesul-verbal nr. .X./11.12.2012, incheiat la societatea .X. SRL, in care s-au consemnat urmatoarele aspecte:

-”.....La data prezentei cercetari la fata locului rezulta ca societatea a realizat etapa a 2-a – Proiectare asistenta tehnica si executie lucrari pentru modernizare din contractul de executie lucrari (proiectare si executie) ”Modernizare Aeroport International ”.X.” din .X., nr. X/12.03.2009 incheiat cu .X. SRL .X. in calitate de executant.

Prin adresa nr..X./14.08.2012 transmisa la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili s-a solicitat efectuarea controlului incrucisat la SC .X. SRL, fiind solicitate informatii cu privire la urmatoarele aspecte:

- facturile emise catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2010-31.03.2012, valoarea acestora, TVA aferenta si ce reprezinta valoarea facturata;
- daca facturile emise au fost intocmite in conformitate cu prevederile OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar- contabile;
- modul si data la care aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila si natura operatiunilor inregistrate;
- daca facturile emise au fost inregistrate in jurnalele de vanzari si deconturile de TVA;
- daca toate facturile emise catre SC .X. SRL au fost declarate prin Declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei- cod 394;
- existenta mijloacelor fixe si a fortei de munca specializata necesare realizarii lucrarilor de constructii montaj;
- modul de incasare a contravalorii tuturor facturilor emise catre .X. SRL cu precizarea nr. si datei documentelor justificative;

- orice alte informatii relevante in stabilirea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile mentionate.

Prin adresa de raspuns nr. .X./07.11.2012, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./09.11.2012, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, transmite Procesul-verbal nr. .X./05.11.2012 incheiat la SC .X. SRL, urmare controlului incrucisat.

Prin procesul-verbal nr. .X./05.11.2012 s-au constatat urmatoarele aspecte:

"Din verificarea documentelor prezentate si a evidentei tehnic-operative si contabile (fisa client, jurnale de vanzari, balante de verificare) intocmite de contribuabil, a rezultat faptul ca in perioada 01.01.2010-31.03.2012 societatea .X. SRL, in calitate de executant, a inregistrat operatiuni in baza contractului nr.X(X)/12.03.2009 de executie lucrari (proiectare si executie) privind modernizarea Aeroportului International ".X." din .X., incheiat cu .X. SRL in calitate de beneficiar.

Prin adresa nr..X./13.05.2014 transmisă de .X. s-au solicitat informații și documente din care rezultă stadiul realizării investiției cu respectarea termenelor de execuție stabilite prin Contractul de concesiune.

Prin adresa de răspuns nr..X./23.05.2014, .X. a menționat că "Până la rezilierea Contractului de Concesiune menționat a fost construit și recepționat un singur obiectiv de investiții Platforma Îmbarcare Debarcare pasageri".

Societatea de Concesiune a demarat lucrările și la alte obiective de investiții, acestea nefiind finalizate și recepționate de către Regia Autonomă.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA in suma de .X. lei conform art. 149 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari de constructii de la .X. SRL in executarea contractului de concesiune lucrari publice, considerate a fi bun de capital.

3. Ajustarea TVA in suma de .X. lei conform art. 148 din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari si servicii de la diversi prestatori in executarea contractului de concesiune lucrari publice

Organul fiscal a constatat ca în vederea indeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice din data de 19.01.2009, SC .X. SRL a incheiat contracte, pe langa contractul incheiat cu SC .X. SRL, cu următorii furnizori: SC .X.SRL servicii de proiectare, masuratori geodezice si cu SC c SRL, servicii consultanta pentru obtinerea aprobarilor.

Lucrarile prestate de furnizorii mentionati mai sus sunt aferente Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X., si reprezinta :

- lucrari demarate nefiind finalizate si receptionate prestate de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila aferenta ;
- lucrari intretinere aeroport - colmatare fisuri si reparatii prestate de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila aferenta ;
- lucrari proiectate de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila aferenta ;
- servicii de proiectare, masuratori geodezice prestate de SC .X.SRL in valoare totala de .X. lei din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila aferenta;
- servicii consultanta pentru obtinerea aprobarilor prestate de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila aferenta.

Prin adresa nr. .X./13.05.2014 transmisa catre Regia Autonoma Aeroportul International „X.”, s-au solicitat informatii si documente din care rezulta stadiul realizarii investitiei cu respectarea termenelor de executie stabilite prin Contractul de concesiune.

Prin adresa de raspuns nr. .X./23.05.2014, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./26.05.2014, Regia Autonoma Aeroportul International „X.” a mentionat urmatoarele:

„Pana la rezilierea Contractului de Concesiune mentionat a fost construit si receptionat un singur obiectiv de investitii „Platforma Imbarcare debarcae pasageri”.

Societatea de Concesiune a demarat lucrarile si la alte obiective de investitii, acestea nefiind finalizate si receptionate de catre Regia Autonoma. Aceste obiective urmeaza a fi evaluate de catre un expert evaluator numit de catre instanta de judecata, potrivit Contractului de Concesiune, procesul fiind pe rolul Tribunalului .X.;

Prin adresa nr. .X./08.09.2014 transmisa catre Regia Autonoma Aeroportul International „X.” s-a solicitat transmiterea rezultatului evaluarii efectuata de catre expertul evaluator numit de catre instanta de judecata pentru stabilirea stadiului executiei lucrarilor demarate si la alte lucrari de investitii, nefinalizate si nereceptionate de catre Regia Autonoma.

Prin adresa de raspuns nr..X./18.09.2014, Regia Autonoma Aeroportul .X. .X. a comunicat urmatoarele: „Dosarul nr. .X./2014, aflat pe rolul Tribunalului .X., ce are ca obiect masuri asiguratorii, ce cuprinde evaluarea concesiunii pe perioada desfasurarii acesteia este suspendat pana la solutionarea Dosarului nr..X./2013, aflat pe rolul aceleiasi instante, ce are ca obiect constatarea rezilierii.

In consecinta, Regia Autonoma Aeroportul .X. .X., la momentul actual, nu este in posesia altor date si informatii decat cele transmise prin adresa nr. .X./23.05.2014” ;

Conform Certificatului constatator nr..X./18.09.2014 emis de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul .X., are punct de lucru declarat in Municipiul .X., Str. Aeroportului nr. 1 in incinta pavilionului administrativ al Aeroportului International «.X. »-.X., judetul .X., detinut in baza contractului de inchiriere nr.X/08.04.2009. Obiectul de activitate desfasurat de SC .X. SRL la punctul de lucru mentionat mai sus a fost acela de «Activitati de servicii anexe transporturilor aeriene » -cod CAEN 5223, obtinand venituri taxabile. Odata cu rezilierea contractului de concesiune a incetat obtinerea veniturilor taxabile, ceea ce echivaleaza cu modificarea obiectului de activitate la punctul de lucru.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 04.09.2013 s-a reziliat Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului .X. .X. („Contractul”) incheiat in 19.01.2009 si a Actului aditional nr. 1 incheiat in 02.04.2009, SC .X. SRL.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA in suma de .X. lei conform art. 148 alin. (1) lit.c) din Codul fiscal aferenta achizitiilor unor lucrari si servicii de la acești prestatori.

4. Neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate de inginerul independent .X. si in suma de .X. lei aferenta achizitiilor de la o persoana neplatitoare de TVA

Societatea a dedus TVA in suma de .X. lei aferenta unor facturi emise de SC .X. SRL, reprezentand contravaloare servicii de consultanta si supervizare a lucrarilor privind modernizarea si operarea Aeroportului .X. - .X., conform contract nr. X/24.03.2009, in valoare totala de .X. lei, din care .X. lei baza si .X. lei TVA deductibila.

Pentru prestarea serviciului de consultanta si supervizare a lucrarilor privind modernizarea si operarea Aeroportului .X. - .X., a fost incheiat contractul nr. X/24.03.2009 intre SC .X. SRL, in calitate de achizitor „Societate de concesiune”, Regia Autonoma Aeroportul International „.X.”- .X., in calitate de beneficiar „.X.” si SC .X. SRL, in calitate de Inginer independent .

In data de 26.09.2011 s-a incheiat Actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./04.03.2009, prin care se modifica si se completeaza Art. 7.2., art. 7.3., art. 11.1(2), si art. 17.2, prin modificarile si completarile respective nefiind modificate partile contractante si calitatea acestora si nici obiectul contractului.

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se aplică prevederile art. 146, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din cele menționate în contractul nr. X/24.03.2009 și actul adițional nr. 1 din 26.09.2011, încheiate între SC .X. SRL, în calitate de achizitor „Societate de concesiune”, Regia Autonomă Aeroportul Internațional „X.”- .X., în calitate de beneficiar „X.” și .X. SRL, în calitate de Inginer independent, rezulta că beneficiarul serviciului de consultanță și supervizare a lucrărilor privind modernizarea și operarea Aeroportului .X. – .X. prestat de .X. SRL este Regia Autonomă Aeroportul Internațional „X.”- .X..

Având în vedere cele constatate și prevederile legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în suma de .X. lei aferentă serviciilor prestate de Inginerul independent .X..

Totodată, societatea a dedus TVA în suma de .X. aferentă achizițiilor efectuate în luna octombrie și noiembrie 2011 de la .X. , CUI .X. , în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. , CUI .X. nu figurează în lista platitorilor de TVA.

Având în vedere cele constatate și prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. .

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

A. Aspecte procedurale:

În ceea ce privește motivele privind nelegalitatea deciziei de impunere contestate, respectiv faptul că inspecția fiscală a fost suspendată de două ori, respectiv în perioada 13.08.2012-03.06.2012 și 19.06.2014-01.09.2014, iar pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.04.2012-30.04.2014, organul de inspecție fiscală nu a avut ordin de serviciu, se rețin următoarele:

Potrivit art.104 alin.4 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

În temeiul acestor dispoziții legale organul de inspecție fiscală a comunicat societății prin adresa nr..X. /10.08.2012 faptul că inspecția fiscală se suspendă începând cu data de 13.08.2012 pentru efectuarea unor controale încrucișate la S.C .X. SRL, societate emitentă a două facturi reprezentând contravaloare lucrări modernizare a unui obiectiv aflat în concesiunea S.C .X. SRL.

Prin adresa nr..X. /03.06.2014, societatea contestatoare a fost înștiințată asupra reluării inspecției fiscale parțiale, respectiv la data de 04.06.2014, dată la care, pe lângă deconturile de TVA cu soldul sumei negative solicitată la rambursare nr..X./21.12.2011 și nr..X./24.04.2012, exista și un număr de X deconturi de TVA cu sume negative cu opțiune de rambursare, având drept perioadă 24.08.2012-20.05.2014, perioadă în care principalul furnizor al societății a fost tot S.C .X. SRL. Urmare necesității stabilirii realității tranzacțiilor desfășurate între cele două societăți și a răspunsurilor primite ca urmare a solicitărilor de controale încrucișate, inspecția fiscală a fost suspendată începând cu data de 19.06.2014, aspect comunicat societății contestatoare prin adresa nr..X. /19.06.2014.

La încetarea motivelor care au generat suspendarea, respectiv după primirea ultimului răspuns de la Administrația fiscală pentru contribuabili mijlocii .X. (adresa nr..X./14.08.2014), s-a comunicat societății reluarea inspecției fiscale începând cu data de 01.09.2014.

Referitor la faptul că ordinul de serviciu F-S1 .X. /27.07.2012 nu cuprinde întreaga perioadă verificată prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, potrivit art.102 alin.3 lit.c din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale pentru extinderea perioadei inspecției fiscale la impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală iar pentru absența acestei comunicări nu este prevăzută nici o sancțiune.

În ceea ce privește argumentul referitor la discuția finală, se reține că prin adresa nr..X. /25.09.2014, organele de inspecție fiscală au comunicat societății data și locul unde va avea loc aceasta, precizând totodată, în cuprinsul acesteia, și posibilitatea exprimării unui punct de vedere în scris față de constatările echipei de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.107 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, argumentele societății contestatoare referitoare la nelegalitatea deciziei de impunere contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, neatrăgând nulitatea actului administrativ fiscal contestat.

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

1. În ceea ce privește suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, prin contestație, societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei, prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, societatea a dedus TVA în suma de .X. aferenta achizițiilor efectuate în luna octombrie și noiembrie 2011 de la .X. , CUI .X. , în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. , CUI .X. nu figurează în lista platitorilor de TVA.

Având în vedere cele constatate și prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. .

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, S.C. .X. SRL, prin contestația formulată, nu a prezentat argumente de fapt și de drept, de natură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală privind fondul cauzei.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

De asemenea, la pct.11.1. lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este stipulat:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere cele de mai înainte, precum și documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în ceea ce privește suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată S.C. .X. SRL nu a înțeles să motiveze contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative întocmite în conformitate cu prevederile legale, constatările echipei de inspecție fiscală, singurele precizări aduse nereferindu-se la aspecte de natură fiscală.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Totodată, potrivit alin.5 al aceluiași articol, „Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, având în vedere cele reținute mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu reprezintă un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că “motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, faptul că S.C. .X. SRL deși își îndreaptă contestațiile împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014, prin care au fost stabilite obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în speță devenind incidente prevederile pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014, prin care au fost stabilite obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă unor lucrări facturate de SC .X. SRL în baza contractului de execuție lucrări nr.X/.X./12.03.2009, în condițiile în care lucrările nu au fost executate.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 18.01.2012, .X. a înregistrat în evidența contabilă factura seria FDEG nr. .X./18.01.2012 în suma de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, privind execuția unor lucrări de construcții la obiectivul Aeroport .X. din .X..

Intrucât la data emiterii acestei facturi lucrările nu erau executate iar cu ocazia inventarierii efectuate în luna decembrie 2012, atât la societatea beneficiară .X. cât și la prestatorul .X. a fost constatat prin Proces - verbal faptul că lucrările facturate nu sunt executate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, pe motiv că .X. a facturat fără respectarea prevederilor art. 155 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, neincadrându-se în niciuna din situațiile enumerate la acest alineat.

În drept, art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, stipulează:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

De asemenea, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, prevede:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Se reține totodată că, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei iar exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator.

În ceea ce privește prestările de servicii, în speță se rețin prevederile art.134¹ alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. ”

Acestea se coroborează cu prevederile art.134² alin.(1) din același act normativ:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. ”

În ceea ce privește prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, acestea sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține faptul că, în cazul prestărilor de servicii, exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator, dată la care și beneficiarul își poate exercita dreptul de deducere.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, la data de 18.01.2012, .X. a înregistrat în evidenta contabilă factura seria FDEG nr. .X./18.01.2012 în suma de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, privind executia unor lucrari de constructii la obiectivul Aeroport .X. din .X..

Se reține totodată că, în data de 19.01.2009 a fost încheiat Contractul de concesiune lucrari publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. .X. („Contractul”) între .X. SA, persoana juridică română („Concesionarul”). În data de 02.04.2009 a fost încheiat Actul adițional nr.1 la Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului Internațional .X. .X., în care se menționează faptul că prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor SC .X. Transport Aerian SA nr. X/12.03.2009, .X. ul a desemnat S.C. .X. S.R.L. ca fiind societatea de concesiune în înțelesul Contractului. Contractul de Concesiune a fost încheiat pentru o perioadă de 34 de ani.

Se reține că, în vederea îndeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice din data de 19.01.2009, .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL contractul de execuție lucrări nr.001/.X./12.03.2009.

Organul de soluționare a contestației reține faptul că, întrucât, urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că la data emiterii facturii nr. .X./18.01.2012 lucrările nu erau executate, acestea au efectuat demersuri privind stabilirea stării de fapt fiscale la contribuabilul verificat, respectiv demersuri privind stadiul executării lucrărilor de construcții la obiectivul Aeroport .X. din .X., din care rezulta faptul că lucrările facturate nu au fost în fapt executate. Mai mult, organul de soluționare a contestației reține faptul că „Ulterior încheierii Procesului verbal nr. .X./05.11.2012, urmare inventarierii efectuată la data de 20.12.2012, privind gestiunea la lucrarea Modernizare Aeroport International „.X.” .X., comisia de inventariere a constatat „diferențe între soldurile scriptice și cele factice”. Deși facturile emise de .X. SRL în baza contactului de execuție au reprezentat contravaloarea situațiilor lor de lucrări, avizate de beneficiar, conform Listei de inventar prezentată de contribuabil, au rezultat „Lucrări neexecutate și facturate - custodii” în valoare totală de .X., lei (.X. euro) la următoarele obiective (factura seria FDEC nr. .X./18.01.2012, situația de lucrări nr. 6):

- turn control = .X. lei (.X. euro)
- terminal = .X. lei (.X. euro)
- pista aterizare decolare = .X. lei (.X. euro)
- unitate pompieri = .X. lei .X. euro)
- centrala electrică = .X. lei (.X. euro)”.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin adresa nr. .X./13.05.2014 transmisă către Regia Autonomă Aeroportul Internațional „.X.”, s-au solicitat informații și documente din care rezulta stadiul realizării investiției cu respectarea termenelor de execuție stabilite prin Contractul de concesiune. Prin adresa de răspuns nr. .X./23.05.2014, înregistrată la Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice sub nr. .X./26.05.2014, Regia Autonomă Aeroportul Internațional „.X.”, a menționat faptul că până la rezilierea Contractului de Concesiune a fost construit și recepționat un singur obiectiv de investiții „Platforma Imbarcare debarcare pasageri”. Societatea de Concesiune a demarat lucrările și la alte obiective de investiții, acestea nefiind finalizate și recepționate de către Regia Autonomă. Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X. din data de 05.12.2012 se referă la recepționarea obiectivului „Platforma imbarcare debarcare pasageri” iar prin adresele transmise către Consiliul Județean .X. nr. .X./31.01.2013 și respectiv .X./31.01.2013 se indică valoarea de recepție a obiectivului menționat („Platforma Imbarcare debarcare pasageri”) în vederea înscrierii acestuia în domeniul public al Județului .X.. Valoarea obiectivului „Platforma imbarcare debarcare pasageri” înscrisă în Procesul verbal de

receptie la terminarea lucrarilor nr. .X./05.12.2012 precum si in adresa nr. .X./31.01.2013 transmisa catre Consiliul Judetean .X. este de .X. lei, contravaloarea a .X. euro.

- in Procesul verbal de inventariere intocmit in data de 20.12.2012 prezentat de .X. SRL, comisia de inventariere, desemnata prin Decizia nr. X/15.12.2012, a consemnat rezultatele inventarierii, respectiv:

„ S-au constatat diferente intre soldurile scriptice si cele factice, astfel:
LIPSA – .X., RON respectiv .X. euro;
PLUS – .X. euro”.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că in balantele de verificare incheiate la 31.12.2012, 31.12.2013 si la 30.04.2014 nu exista conturile din clasa 35 „ Stocuri aflate la terti”.

De asemenea, se reține că la data de 04.09.2013 s-a reziliat Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului .X. .X. („Contractul”) incheiat in 19.01.2009 si Actul aditional nr. X incheiat in 02.04.2009, contract urmare căruia a fost încheiat contractul de execuție lucrări nr.X/.X./12.03.2009, în acest caz lucrările nemaivând o justificare legală pentru a fi executate în viitor.

În concluzie, având în vedere cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei aferentă facturii nr. .X./18.01.2012 emisă de SC .X. SRL atâta timp cât lucrările facturate nu au fost prestate, nefiind îndeplinită condiția de fond pentru acordarea dreptului de deducere.

Astfel, argumentul contestatarei privind faptul că „efectul in sfera TVA are loc la data emiterii facturii de catre .X., statul colectand TVA la acel moment indiferent de scopul sau rezultatul activitatii acestui furnizor. Conform prevederilor legate, chiar si in conditiile in care rezultatul activitatii nu exista sau este sub cele estimate initial, acest element nu conduce la o colectare diminuata a taxei, in conditiile in care conditiile initiale de exigibilitate se mentin, respectiv se mentine factura emisa initial.”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, referitor la administrarea și aprecierea probelor, potrivit dispozițiilor stipulate la art.49 din același act normativ, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

solicitarea de expertize; folosirea înscrisurilor și efectuarea de cercetări la fața locului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În ceea ce privește argumentul contestatarii potrivit căruia “In momentul la care intervine exigibilitatea taxei la prestator ia nastere in mod subsecvent dreptul de deducere a taxei la beneficiar, potrivit art. 145 alin. (1) din Codul fiscal si art. 167 din Directiva 112/2006 privind TVA. De aceeași manieră se pronunță și Curtea Europeană de Justiție prin Hotărârea din 12 iulie 2012 în cauza C-284/11, cu referire la modul de interpretare a prevederilor art. 167 din Directiva, respectiv că, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat nastere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.” acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a reținut mai sus, exigibilitatea taxei nu a intervenit la momentul emiterii facturii sau situațiilor de lucrări întrucât serviciile nu au fost prestate și nu intervine nici în viitor, având în vedere faptul că la data de 04.09.2013 s-a reziliat Contractul de concesiune de lucrări publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului Internațional .X. .X. („Contractul”) încheiat în 19.01.2009 și Actul adițional nr. 1 încheiat în 02.04.2009, contract urmare căruia lucrările trebuiau prestate de către SC .X. SRL.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia aceste operațiuni ar putea reprezenta un avans, se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, factura seria FDEC nr..X./18.01.2012 emisă de către .X. SRL nu reprezintă avans având în vedere că la rubrica « Denumirea produselor sau a serviciilor » sunt înscrise următoarele : «Contract nr. .X./12.03.2009 (.X./12.03.2009) Lucrări Modernizare Aeroport Internațional « .X.” .X. = .X. euro (inclusiv TVA) x 4,4 lei/euro.

Mai mult, potrivit art.134² din Codul fiscal, avansul reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. Or, în speța în cauză serviciile

nu au fost prestate, societatea neprezentând în susținerea contestației documente din care să rezulte că ar fi vorba despre avansuri.

Totodată, atât din Procesul verbal de inventariere întocmit în data de 20.12.2012 prezentat de .X. SRL, cât și din răspunsul nr. .X./14.08.2014, transmis de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., Serviciul Inspectie Fiscală Contribuabili Mijlocii, urmarea controlului încrucișat efectuat la .X. SRL, rezultă că deși facturile emise de .X. SRL în baza contactului de execuție au reprezentat contravaloarea situațiilor de lucrări, avizate de beneficiar, conform Listei de inventar prezentată de contribuabili, au rezultat „Lucrări neexecutate și facturate- custodii” în valoare totală de .X. lei (.X. euro) la următoarele obiective (factura seria FDEC nr. .X./18.01.2012, situația de lucrări nr. 6):

- turn control = .X. lei (.X. euro)
- terminal = .X. lei (.X. euro)
- pista aterizare decolare = .X. lei (.X. euro)
- unitate pompieri = .X. lei .X. euro)
- centrala electrică = .X. lei (.X. euro)”.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 emisă de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X..10.2014, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3. În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii facturate de SC .X. SRL către SC .X. SRL în baza contractului de servicii nr..X./04.03.2009 încheiat între .X. SRL, în calitate de achizitor „Societate de concesiune”, Regia Autonomă Aeroportul Internațional „.X.” – .X. (RAAIG), în calitate de beneficiar „.X.” și .X. SRL, în calitate de Inginer independent, în condițiile

în care serviciile au fost prestate în beneficiul Regiei Autonome Aeroportul Internațional „X.” (.X.), iar SC .X. SRL nu a refacturat serviciile prestate către beneficiar.

În fapt, societatea a dedus TVA în suma de .X. lei aferenta unor facturi emise de .X. SRL, reprezentând contravaloare servicii de consultanță și supervizare a lucrărilor privind modernizarea și operarea Aeroportului .X. - .X., în baza contractului nr..X./04.03.2009 încheiat între .X. SRL, în calitate de achizitor „Societate de concesiune”, Regia Autonomă Aeroportul Internațional „X.”- .X. (.X.), în calitate de beneficiar „X.” și .X. SRL, în calitate de Inginer independent și Actului adițional nr. X/26.09.2011.

Din cele menționate în contractul nr..X./04.03.2009 și actul adițional nr.X/26.09.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul serviciului de consultanță și supervizare a lucrărilor privind modernizarea și operarea Aeroportului .X. – .X. prestat de .X. SRL este Regia Autonomă Aeroportul Internațional „X.”- .X..

Astfel organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se aplică prevederile art. 146, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA în suma de .X. lei aferenta serviciilor facturate de Inginerul independent .X..

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) din același act normativ, stipulează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(5), [...]"

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile,

justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și care trebuie să facă dovada că serviciile au fost prestate în beneficiul său.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea a dedus TVA în suma de .X. lei aferenta unor facturi emise de .X. SRL, reprezentând contravaloare servicii de consultanta si supervizare a lucrarilor privind modernizarea si operarea Aeroportului .X. – .X..

Se reține totodată că, în data de 19.01.2009 a fost încheiat Contractul de concesiune lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului .X. .X. („Contractul”) între .X. SA, persoana juridica romana („ Concesionarul”). În data de 02.04.2009 a fost încheiat Actul aditional nr.1 la Contractul de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X., în care se mentioneaza faptul ca prin Hotararea Adunarii Generale Extraordinare a Actionarilor SC .X. Transport Aerian SA nr. X/12.03.2009, .X.ul a desemnat S.C. .X. S.R.L. ca fiind societatea de concesiune în intelesul Contractului. Contractul de Concesiune a fost încheiat pentru o perioada de 34 de ani.

Organul de soluționare a contestației reține că, în vederea îndeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrări publice din data de 19.01.2009, SC .X. SRL a încheiat contractul nr..X./04.03.2009 în calitate de achizitor „Societate de concesiune”, cu Regia Autonomă Aeroportul Internațional „.X.”- .X. (.X.), în calitate de beneficiar „.X.” și cu SC .X. SRL, în calitate de Inginer independent și Actul adițional nr. x/26.09.2011 la contract, privind prestarea de către .X. SRL către .X. a unor servicii de consultanță și supervizare a lucrărilor pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. – .X..

Astfel, din analiza contractului nr..X./04.03.2009 se rețin următoarele:

La cap.2. „Definiții” se precizează că:

„2.1. În prezentul contract următorii termeni vor fi interpretați astfel:

d. pretul contractului - pretul platibil Inginerului independent de către achizitor, în baza contractului, pentru îndeplinirea integrală și corespunzătoare a tuturor obligațiilor asumate prin contract;

e. servicii - activități a căror prestare face obiect al contractului și care sunt efectuate în favoarea Beneficiarului;

La cap.4. „Obiectul contractului” se precizează că:

„4.2. Achizitorul (Societatea de concesiune) se obligă să plătească pretul convenit în prezentul contract pentru serviciile prestate.”

La cap.5. „Pretul contractului” se precizează că:

5.1. „Pretul convenit pentru îndeplinirea contractului, platibil Inginer independent de către Achizitor (Societatea de concesiune), conform graficului de plăți [...] este de .X. lei, la care se adaugă TVA.”

La cap.7. „Obligațiile Inginer independent” se precizează că:

„7.1. Inginerul independent se obligă să presteze serviciile la standardele și sau performanțele solicitate prin documentația de atribuire și prezentate în propunerea tehnică, anexată la contract.

7.2. Inginerul independent se obligă să răspundă la solicitările de consultanță a Beneficiarului (.X.ului), oricând este necesar, cu privire la chestiunile majore legate de Lucrările de Construire.

7.3. Inginerul independent se obligă să elaboreze rapoarte către Beneficiar (.X.) cu privire la fiecare etapă din Graficul de execuție, în cel mai scurt timp posibil și oricând la cererea acestuia din urmă.

7.3. Pe durata de execuție a oricărei Lucrări de Construire (inclusiv lucrările de reparații și lucrările de amenajare de santier la Aeroport), Inginer Independent va monitoriza conformitatea Lucrărilor de Construire și va efectua inspecții rezonabile ale acestora în prezența unui reprezentant al Achizitorului (Societatea de concesiune) [...] Beneficiarul (.X.ul) va avea dreptul să solicite Achizitorului (Societatea de concesiune)

sa indeplineasca, pe cheltuiala proprie, toate si oricare modificari, schimbari, inlocuiri menite sa remedieze orice deficiente semnalate”.

7.4. Inginerul independent se obliga sa asigure pe toata durata contractului personal specializat pentru indeplinirea obligatiilor contractuale.

7.5. inginerul independent certifica documentele justificative aferente lucrarilor in vederea efectuarii platilor” .

Totodatã, se reține cã, în data de 26.09.2011 s-a incheiat Actul aditional nr. 1 la contractul nr. .X./04.03.2009, prin care se modifica si se completeaza art. 7.2., art. 7.3., art. 11.1(2), si art. 17.2, prin modificarile si completarile respective nefiind modificate partile contractante si calitatea acestora si nici obiectul contractului.

Astfel, având în vedere cele menționate mai sus, se reține cã toate serviciile au fost prestate de SC .X. SRL direct cãtre .X. și în beneficiul sãu, în timp ce Achizitorul (Societatea de concesiune), respectiv SC .X. SRL, s-a obligat sa suporte, pretul platibil inginerului independent, in baza contractului, pentru indeplinirea integrala si corespunzatoare a tuturor obligatiilor asumate prin contract, aceste servicii nefiind prestate în beneficiul sãu sau în scopul operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește argumentele contestatarei potrivit cãrora “Costul angajarii Inginerului independent este in sarcina Societatii de Concesiune conform contractului de concesiune lucrari publice, respectiv in sarcina .X.. Aceste costuri asumate de catre .X. fac parte din totalul costurilor investitionale asumate prin acest contract, pentru intreg acest efort investitional societatea contestatarã primind drepturi de exploatare ale aeroportului. Din perspectiva indeplinirii obligatiilor contractuale care determina obtinerea de venituri in urma derularii de operatiuni impozabile, aceste servicii achizitionate de la .X. sunt in beneficiul Societatii de Concesiune, fiind costuri ce se recupereaza prin drepturile de exploatare, fara de care exercitarea acestora nu ar putea avea loc. În conditiile in care drepturile de exploatare reprezinta operatiuni impozabile, Societatea de Concesiune este si persoana care colecteaza TVA in mod corespunzator.” acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilã a contestației întrucât, societatea ar fi avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in conditiile in care pentru facturile de achizitie emise de .X. SRL, ar fi emis facturi mai departe cãtre .X., care este beneficiarul de drept al serviciilor. Astfel, în cazul în care .X. primește o facturã pe numele sãu pentru prestãri de servicii realizate în beneficiul .X. și nu emite o facturã în nume propriu cãtre .X., acestea nu pot fi considerate plăți în numele .X. asa cum sustine

societatea contestatară și nu se poate considera că .X. se încadrează în structura de comisionar din următoarele considerente:

- în ceea ce privește serviciile respective, deși au fost prestate urmare Contractului de concesiune lucrări publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. .X., nu se poate considera că au fost achiziționate de la .X. în beneficiul Societății de Concesiune, fiind costuri ce se recuperează prin drepturile de exploatare ale aeroportului, fără de care exercitarea acestora nu ar putea avea loc, așa cum susține contestatară, întrucât aceste servicii au fost doar în beneficiul Regiei Autonome Aeroportul Internațional „.X.” și vizează servicii de consultanță și supervizare a .X. privind lucrările efectuate de .X.; mai mult, contractul de concesiune a fost reziliat în data de 04.09.2013 fără a fi realizate obiectivele investiționale propuse;

- referitor la serviciile prevăzute în contractul nr. .X./04.03.2009, acestea prin natura lor nu pot fi încadrate în categoria decontări în structura de comision pe de o parte pentru că .X. nu este beneficiarul serviciilor neefectuând o intermediere de bunuri sau servicii de la furnizor la beneficiar iar pe de altă parte transmiterea de bunuri sau servicii efectuată în structura de comisionar la cumpărare sau la vânzare se consideră livrare de bunuri sau servicii atunci când comisionarul acționează în nume propriu, dar în contul comitentului iar comisionarul este considerat, din punct de vedere al taxei, cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau cumpărătorului, doar în cazul în care procedează astfel:

a) primește de la vânzător o factură sau orice alt document ce servește drept factură emisă pe numele său și

b) emite o factură sau orice alt document ce servește drept factură cumpărătorului.

Prin urmare, se reține că acestei situații i se pot aplica două tratamente distincte din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, ambele corecte, după cum urmează:

1. .X. putea să considere că serviciile de consultanță și supervizare a lucrărilor privind modernizarea și operarea Aeroportului .X. - .X., facturate cu TVA de prestator, nu sunt destinate realizării activității sale taxabile și, prin urmare să nu deducă taxa înscrisă în facturi. În această situație societatea nu avea nici obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă.

2. O altă abordare a acestei situații, era să considere că acționează din punct de vedere al TVA ca un cumpărător-revânzător de servicii și pentru aceasta avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate prestatorului de servicii dar în acest caz trebuia să refactureze cu TVA serviciile respective către Regia Autonomă Aeroportul Internațional „.X.”.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta serviciilor prestate de Inginerul independent .X., astfel, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 emisă de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X..10.2014, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația să ajusteze taxa pe valoarea adăugată aferentă unor lucrări de construcții și prestări de servicii efectuate de SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL, urmare contractului de concesiune lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului International .X. .X. încheiat la data de 19.01.2009, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, în condițiile în care contractul a fost reziliat la data de 04.09.2013, astfel că nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în vederea indeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice încheiat la data de 19.01.2009, SC .X. SRL a incheiat contracte de prestări servicii cu SC .X. SRL, SC .X.SRL și cu SC .X. SRL, lucrările prestate constând în:

- lucrari de constructii efectuate de SC .X. SRL prin care a fost edificat obiectivul Platforma imbarcare debarcare pasageri, TVA aferentă in suma de .X. lei;
- lucrari demarate nefinalizate si receptionate prestate de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă in suma de .X. lei;
- lucrari intretinere aeroport - colmatare fisuri si reparatii prestate de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă in suma de .X. lei;
- lucrari proiectare de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă in suma de .X. lei;

- servicii de proiectare, masuratori geodezice prestate de .X.SRL in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă fiind in suma de .X. lei TVA deductibila aferenta;
- servicii consultanta pentru obtinerea aprobarilor prestate de SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă in suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca lucrarile de constructii prin care a fost edificat obiectivul Platforma imbarcare debarcare pasageri, ca parte a executiei obiectului contractului de concesiune lucrari publice incheiat la data de 02.04.2009 cu Regia Autonoma Aeroportul .X. din .X. (.X.), receptionat de aceasta din urma la data de 18.12.2012, reprezinta lucrari de modernizare si transformare a unui bun imobil si, prin urmare, se incadreaza in definitia bunului de capital.

Luand act de faptul ca la data de 04.09.2013 a fost reziliat unilateral contractul de concesiune lucrari publice, organul fiscal a constatat ca acest bun de capital si-a incetat existenta si a procedat la ajustarea TVA deductibila aferenta lucrarilor de constructii achizitionate de la .X. in vederea edificarii acestui obiectiv, in suma de .X. lei.

Procedand la ajustare, organul fiscal nu a acceptat la deducere TVA in suma de .X. lei aferenta perioadei de ajustare ramase de x ani.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat ca în vederea indeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice din data de 19.01.2009, SC .X. SRL a incheiat contracte și cu urmatorii furnizori: .X.SRL pentru servicii de proiectare, masuratori geodezice si cu .X. SRL, pentru servicii consultanta pentru obtinerea aprobarilor și asistență în managementul de proiect pentru proiectul Dezvoltarea Aeroportului .X. .X., pentru care au constatat că odata cu rezilierea contractului de concesiune a incetat obtinerea veniturilor taxabile.

Avand in vedere cele constatate, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA in suma de .X. lei conform art. 148 alin. (1) lit.c) din Codul fiscal aferenta achizitiilor lucrărilor si serviciilor de la acești prestatori.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.148 alin.(1) lit.c) din același act normativ, în vigoare până la data de 01.06.2013, stipulează:

„În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere."

În aplicarea art.148 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.53 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 22.08.2013, prevede:

„53. (2) În baza prevederilor art. 148 lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate să-și ajusteze taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate și a bunurilor de natura stocurilor constatate pe bază de inventariere [...]"

iar la alin.(3) se prevede:

„(3) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile/serviciile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;"

Potrivit art.149 alin.(1) lit.a) și b) și alin.(4) lit.a) din același act normativ, în vigoare la data efectuării operațiunii:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin

care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

b) bunurile care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane;

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;"

Astfel, potrivit art.125¹ alin.(1) pct.3:

„Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;"

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, prevede:

„54. (1) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de

punere a acestora la dispoziția unei persoane se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing sau pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, cu excepția situației prevăzute la alin. (2). Data la care bunul se consideră achiziționat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locator/finanțator. Pentru taxa aferentă achiziției bunurilor de capital care au fost cumpărate de locatar/utilizator printr-un contract de leasing, perioada de ajustare începe la 1 ianuarie a anului în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, dar ajustarea se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate.”

Începând cu data de 01.06.2013, art.148 alin.(1) lit.c) din același act normativ, stipulează:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate. ”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că, în data de 19.01.2009 a fost încheiat Contractul de concesiune lucrări publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. .X. („Contractul”) între .X. SA, persoana juridică română („ Concesionarul”). În data de 02.04.2009 a fost încheiat Actul adițional nr.1 la Contractul de concesiune de lucrări publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. .X., în care se menționează faptul că prin Hotărârea Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor SC .X. Transport Aerian SA nr. X/12.03.2009, .X.ul a desemnat S.C. .X. S.R.L. ca fiind societatea de concesiune în înțelesul Contractului. Contractul de concesiune a fost încheiat pentru o perioadă de 34 de ani.

Din analiza Contractului de concesiune de lucrari publice pentru modernizarea si operarea Aeroportului .X. .X. se reține că la capitolul I « Definitii si interpretare », Art.1 « Definitii », sunt prevazute urmatoarele:

Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente includ urmatoarele :

- (i) pista in suprafata de .X. mp;
- (ii) cai de rulare in suprafata de .X.mp;
- (iii) platforma in suprafata de .X. mp;
- (iv) bretele de acces in suprafata de .X. mp ;
- (v) instalatie de balizaj pista categoria I.

Facilitati Publice Noi si Bunuri Aferente includ urmatoarele : Pista modernizata (« Pista »), Caile de Rulare, Platforma si bretelele de acces si facilitatile aferente, respectiv instalatia de balizaj modernizata, inclusiv orice alte bunuri realizate pe durata Proiectului din Investitiile Concesionarului, incluse in domeniul public.

In anexa nr. 4 « Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente » sunt mentionate caracteristicile facilitatilor si bunurilor care fac parte din aceasta categorie. Referitor la obiectivul Platforma sunt mentionate urmatoarele: « platforma pentru aviatia civila este localizata in partea de est a Pistei si este legata de calea de rulare principala printr-o alta cale de rulare, avand o suprafata totala de .X. mp. Pavajul Platformei (construita in 1970) este alcatuit din X cm beton pe un strat de balast de aproximativ X cm.

Astfel, se reține că, așa cum rezulta din cele prevazute in Contractul de concesiune, platforma in suprafata de .X. mp face parte din categoria « Facilitati Publice Existente si Bunuri Aferente », construita in anul X, din care platforma pentru aviatia civila are o suprafata totala de .X. mp.

Totodată, în anexa nr.21 « Platforma » din Contractul de concesiune sunt prevazute urmatoarele :

« 2. Demolarea platformei existente in vederea asigurarii spatiului pentru realizarea Noului Terminal.

3. Realizarea extinderii platformelor in etape corespunzatoare cerintelor de trafic si in concordanta cu realizarea celorlalte lucrari de pe aeroport.

5. Noile platforme vor avea sistem rutier rigid din beton de ciment cu capacitate portanta PCN 65/R/C/W/T ».

Se reține că, în vederea îndeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrari publice încheiat la data de 19.01.2009, SC .X. SRL a încheiat, in calitate de beneficiar, contractul de executie lucrari (proiectare si executie) nr.001/.X./12.03.2009, cu .X. SRL, in calitate de executant.

Din analiza contractului de executie lucrari nr.X/.X./12.03.2009 se reține că, la cap. 2 « Obiectul contractului » sunt precizate urmatoarele:

„2.1. Executantul se obliga sa presteze urmatoarele servicii si sa execute urmatoarele lucrari in doua etape:

Etapa 1

- proiectare;
- executie lucrari;

pentru mentinea operabilitatii Aeroportului International „.X.” .X., in baza comenzii formulate in scris de catre Beneficiar.

Etapa 2

- proiectare;
- asistenta tehnica;
- executie lucrari;

pentru modernizarea si realizarea urmatoarelor obiective la Aeroportului International „.X.” .X.:

- Terminal nou;
- Turn de Control Nou al Traficului aerian;
- Pista;
- Caile de rulare;
- Platforma;
- Bretelele de acces si facilitatile aferente, respectiv instalatia de balizaj;
- Drumuri interioare;
- Drumul perimetral, gard de securitate;
- Facilitatile salvare si sisteme de stingere incendii, sisteme de iluminare;
- Facilitatile de parcare;
- Utilitati, precum apa, gazele, electricitatea, instalatiile de evacuare, canalizarea, posturile de transformare, inclusiv sistemele de comunicatii »;

Lucrarile executate pentru demolarea unei suprafete de .X. mp platforma sunt evidentiata in situatia de lucrari nr. 6 intocmita de .X. SRL.

Se reține totodată că, prin adresa nr. .X./10.08.2012, respectiv adresa nr. .X./19.09.2012, transmise la Directia Generala a Finantelor Publice .X. organele de inspectie fiscala au solicitat informatii privind

stabilirea existentei faptice a investitiei precum si stadiul investitiei in curs de realizare de la punctul de lucru al societatii .X. SRL, din jud. .X., localitatea .X. str. Aeroportului nr. X, in conformitate cu prevederile art. 94, alin. (3), lit. d) si g) din OG. nr. 92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare. Prin adresa de raspuns nr. .X./11.12.2012 a fost transmis Procesul-verbal nr. .X./11.12.2012, incheiat la societatea .X. SRL, din care se rețin urmatoarele aspecte:

"[...] La data prezentei cercetari la fata locului rezulta ca societatea a realizat etapa a 2-a – Proiectare asistenta tehnica si executie lucrari pentru modernizare din contractul de executie lucrari (proiectare si executie) "Modernizare Aeroport International ".X." din .X., nr..X./12.03.2009 incheiat cu .X. SRL .X. in calitate de executant: [...] Demolare platformă – 45%."

Se reține de asemenea că, prin adresa nr..X./14.08.2012 transmisa la Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea controlului incrucisat la societatea comerciala .X. SRL, fiind solicitate informatii cu privire la urmatoarele aspecte:

- facturile emise catre SC .X. SRL in perioada 01.01.2010-31.03.2012, valoarea acestora, TVA aferenta si ce reprezinta valoarea facturata;
- daca facturile emise au fost intocmite in conformitate cu prevederile OMFP 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile;
- modul si data la care aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila si natura operatiunilor inregistrate;
- daca facturile emise au fost inregistrate in jurnalele de vanzari si deconturile de TVA;
- daca toate facturile emise catre SC .X. SRL au fost declarate prin Declaratia informativa privind livrarile/ prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei - cod 394;
- existenta mijloacelor fixe si a fortei de munca specializata necesare realizarii lucrarilor de constructii montaj;
- modul de incasare a contravalorii tuturor facturilor emise catre .X. SRL cu precizarea numărului si datei documentelor justificative;
- orice alte informatii relevante in stabilirea starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile mentionate.

Prin adresa de raspuns nr. .X./07.11.2012, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./09.11.2012, Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili a transmis Procesul-verbal nr. .X./05.11.2012 incheiat la societatea .X. SRL, urmare controlului incrucisat.

Prin procesul-verbal nr. .X./05.11.2012 s-au constatat urmatoarele aspecte:

“Din verificarea documentelor prezentate si a evidentei tehnic-operative si contabile (fisa client, jurnale de vanzari, balante de verificare) intocmite de contribuabil, a rezultat faptul ca in perioada 01.01.2010-31.03.2012 societatea .X. SRL, in calitate de executant, a inregistrat operatiuni in baza contractului nr.X(836)/12.03.2009 de executie lucrari (proiectare si executie) privind modernizarea Aeroportului International “.X.” din .X., incheiat cu .X. SRL in calitate de beneficiar.[...]Prin contractul de executie, .X. SRL s-a obligat sa presteze servicii si sa execute urmatoarele lucrari, in doua etape, dupa cum urmeaza :

- etapa 1: proiectare si executie lucrari pentru mentinea operabilitatii Aeroportului “.X.” din .X.;

- etapa 2: proiectare si executie lucrari pentru modernizarea si realizarea urmatoarelor obiective:

- Terminal nou;
- Turn de Control Nou ;
- Pista;
- Caile de rulare;
- Platforma;
- Bretelele de acces si facilitatile aferente ;
- Drumuri interioare;
- Drumul perimetral, gard de securitate;
- Facilitati de parcare si salvare ;
- Utilitati (apa, gazele, electricitatea, instalatiile de evacuare, canalizarea, posturile de transformare, etc.). ”

Avand in vedere cele menționate mai sus, se reține că obiectivul Platforma face parte din categoria Facilitatilor Publice Existente si Bunuri Aferente, construita in anul 1970, asa cum prevede Contractul de concesiune, a fost demolata in proportie de 45%, asa cum rezulta din adresa de raspuns nr. .X./11.12.2012, transmisa de Directia Generala a Finantelor Publice .X., iar din contractul de executie lucrari (proiectare si executie) nr.X/.X./12.03.2009 încheiat cu .X. SRL se reține că, in etapa 2, executantul se obliga sa presteze servicii pentru modernizarea si realizarea unor obiective la Aeroportului .X. .X. printre care este menționată si Platforma.

Se reține astfel că, sustinerile societatii cu privire la faptul ca “organul fiscal nu demonstreaza indeplinirea conditiei obligatorii impuse de legiutor pentru ajustare, respectiv nu demonstreaza ca prin modernizare s-a adaugat cu peste 20% la valoarea finala a bunului imobil” nu pot fi

reținute în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece din mențiunile cu privire la obiectivul Platforma, așa cum sunt înscrise în documentele anexate la dosarul cauzei, rezulta că o parte din platforma s-a demolat, alta s-a extins, modernizat și construit, respectiv:

- platforma în suprafața de .X. mp face parte din categoria Facilităților Publice Existente și Bunuri Aferente ;
- platforma existentă se va demola în vederea asigurării spațiului pentru realizarea Noului Terminal;
- se va realiza extinderea platformelor în etape corespunzătoare cerințelor de trafic și în concordanță cu realizarea celorlalte lucrări de pe aeroport;
- noile platforme vor avea sistem rutier;
- în contractul de execuție lucrări (proiectare și execuție) nr.X/.X./12.03.2009 încheiat cu .X. SRL, în etapa 2, executantul se obligă să presteze servicii pentru modernizarea și realizarea unor obiective la Aeroportului .X. .X. printre care este enumerată și Platforma;
- demolarea platformei s-a realizat în proporție de 45%.

Se reține că la data de 04.09.2013 s-a reziliat Contractul de concesiune de lucrări publice pentru modernizarea și operarea Aeroportului .X. .X. încheiat în 19.01.2009 și Actul adițional nr.X încheiat în 02.04.2009, astfel că obiectivul Platforma reprezintă un bun de capital transformat și modernizat care și-a încetat existența, întrucât revine în patrimoniul și în folosința .X., nemaiputând fi utilizat de către SC .X. SRL în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că, în vederea îndeplinirii obiectului contractului de concesiune de lucrări publice încheiat la data de 19.01.2009, SC .X. SRL a încheiat contracte de prestări servicii cu SC .X. SRL, SC .X.SRL și cu SC .X. SRL, lucrările prestate constând în:

- lucrări demarate care nu sunt finalizate și recepționate prestate de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă fiind în suma de .X. lei;
- lucrări întreținere aeroport - colmatare fisuri și reparații prestate de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă fiind în suma de .X. lei;
- lucrări proiectare de .X. SRL, în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă fiind în suma de .X. lei;
- servicii de proiectare, măsurători geodezice prestate de .X.SRL în valoare totală de .X. lei, din care TVA aferentă fiind în suma de .X. lei TVA deductibilă aferentă;

- servicii consultanta pentru obtinerea aprobarilor prestate de .X. SRL in valoare totala de .X. lei, din care TVA aferentă fiind in suma de .X. lei.

Se reține că, prin adresa nr. .X./13.05.2014, transmisă catre Regia Autonoma Aeroportul .X., organele de inspecție fiscală au solicitat informatii si documente din care să rezulte stadiul realizarii investitiei cu respectarea termenelor de executie stabilite prin Contractul de concesiune.

Prin adresa de raspuns nr. .X./23.05.2014, inregistrata la Administratia Sectorului .X. a Finantelor Publice sub nr. .X./26.05.2014, Regia Autonoma Aeroportul .X. a mentionat faptul că până la rezilierea Contractului de concesiune a fost construit si receptionat un singur obiectiv de investitii, respectiv „Platforma Imbarcare debarcare pasageri”.

Se reține că, Societatea de concesiune a demarat lucrarile si la alte obiective de investitii, acestea nefiind finalizate si receptionate de catre .X..

Se reține totodată faptul că, conform Certificatului constatator nr..X./18.09.2014 emis de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul .X., SC .X. SRL are ca obiect de activitate «Activitati de servicii anexe transporturilor aeriene », obtinand venituri taxabile.

Se reține că odata cu rezilierea Contractului de concesiune de lucrari publice la data de 04.09.2013 a incetat obtinerea veniturilor taxabile, această reziliere putând fi echivalată și cu modificarea obiectului de activitate, astfel că serviciile prestate de SC .X. SRL, SC .X.SRL și cu SC .X. SRL nu sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Avand in vedere cele menționate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat TVA, neacordând astfel drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, aferenta achizitiilor unor lucrari de constructii de la .X. SRL in executarea contractului de concesiune lucrari publice, considerate a fi bun de capital, în conformitate cu art. 149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în mod legal au ajustat TVA, neacordând astfel drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, aferenta serviciilor prestate de SC .X. SRL, SC .X.SRL și cu SC .X. SRL, în conformitate cu art. 148 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale menționate, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 emisă de Administrația Sectorului .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-S1 .X..10.2014, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-S1 .X..10.2014 referitoare la suma de .X. reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

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

DIRECTOR GENERAL

X

X