



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați
Serviciul Soluționare Contestații

Galați, Str.Portului nr.163
Cod poștal : 800211
Tel: +40 236 46.04.86
Fax : +40 236 43.24.66

DECIZIA nr. _____ /2015

privind **soluționarea contestației**, înregistrată la D.G.R.F.P. Galați
sub nr...., formulată de către ...,
cu sediul în municipiul ..., str. ...nr..., et....., ap....., județul ...

Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Serviciul Soluționare Contestații a primit, în temeiul prevederilor din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, de la Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, prin adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr.... delegarea de competență privind soluționarea contestației formulată de ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., precum și a Raportului de inspecție fiscală nr...., întocmite de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală Regiunea Centru Brașov, depusă la emitentul actului atacat sub nr....

... are sediul în municipiul ... strada ... nr...., et..., ap..., județul .., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului la nr...., are atribuit codul unic de înregistrare ... și este reprezentată de În prezenta cauză acțiunea introdusă în calea administrativă de atac s-a formulat de ..., potrivit împuternicirii avocațiale Seria ... nr.... depusă, în original, la dosarul cauzei, la care s-a atașat procura din data de ..., în copie, pe care s-a înscris mențiunea "conform cu originalul ...".

Obiectul contestației formulată de ... îl constituie taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare **în sumă de ... lei**, stabilită prin **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr....**

Cum decizia în cauză a fost comunicată persoanei în speță cu scrisoarea recomandată nr...., primită în data de ..., iar contestația s-a înregistrat la M.F.P. – A.N.A.F.- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr.... se constată că aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.... transmisă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, organul de soluționare care a primit delegarea de competență privind soluționarea contestației în speță a adus la cunoștința contestatoarei acest fapt potrivit prevederilor art.3 alin.(1) coroborat cu ale art.5 alin.(2) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3333/2011 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, document primit în data de

D.G.R.F.P. Galați, prin Serviciul Soluționare Contestații verificând structura dosarului cauzei potrivit prevederilor de la pct. 3.2. din O.P.A.N.A.F. nr.2906/25.09.2014 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală a constatat că Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... și înregistrat sub nr.... nu s-a depus în formă conformă, inclusiv în ceea ce privește depunerea anexelor acestuia numerotate de la ...-..., astfel cum s-au identificat în Capitolul VIII –Anexe.

Drept consecință s-a solicitat prin adresa nr.... Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili București – Activitatea de Inspecție Fiscală să înainteze la dosarul cauzei, în copie, în termen de cinci zile de la data primirii acesteia Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de ... și înregistrat sub nr.... atât partea de text, cât și toate anexele acestuia numerotate de la ...-..., după cum s-au anexat la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.....

În raport cu data primirii corespondenței învederate, respectiv ... corelat cu faptul că nu s-a primit răspuns la solicitarea adresată și în conexiune cu importanța obținerii acestuia, prin adresa nr.... organul de soluționare competent a reiterat organului de inspecție fiscală necesitatea înaintării documentelor solicitate, redate nominal în precedent. Corespondența la care ne referim s-a comunicat prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, operațiune realizată în fapt în data de

Prin corespondența nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr...., organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. București formulează răspuns la solicitarea adresată, ale cărei elementele de conținut s-au redat anterior. Urmare a primirii răspunsului și a analizei efectuată cu privire la acesta s-a constatat că nu s-au înaintat documentele din dosarul cauzei, care se identifică prin numerele de pagini: ..., ..., ..., ..., ..., ... și Totodată, s-a constatat și faptul că anexele raportului de inspecție fiscală, identificare sub nr.: ...; ... și ... s-au înaintat în formă incompletă. În atare situație de fapt, în interesul instrumentării cauzei, precum și a respectării dispozițiilor legale în materia constituirii și a înaintării dosarului contestației spre competentă soluționare, prin adresa nr...., transmisă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire s-a solicitat organului de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. București comunicarea cu celeritate a documentelor la care ne referim.

Cu adresa nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr.... D.G.A.M.C. București răspunde solicitării organului de soluționare competent, sens în care a înaintat documentele la care s-a făcut referire în paragraful de mai sus.

De asemenea, în interesul cauzei prin adresa ... (transmisă prin poștă cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire) s-a solicitat contestatoarei să înainteze, în termen de cinci zile de la data primirii acesteia, în copie, Contractul de prestări servicii proiectare și execuție autostrada ... – ..., identificat sub nr...., încheiat între ...și și, în măsura în care se apreciază utilitatea în procedura de analiză a acțiunii în cauză să se depună înăuntrul aceluiași termen, în temeiul prevederilor art.8 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare traducerile autorizate în limba română certificate de traducători autorizați pentru anexele depuse, în copie, în susținerea acțiunii, identificate prin numerele: ...”, ...”.

În condițiile celor reliefate este important de menționat că, prin corespondența nr..... adresată contestatoarei la sediul reprezentantului convențional ales și pentru care s-a confirmat primirea în data de ...s-a adus la cunoștința acesteia și faptul că, în temeiul prevederilor art.70 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, termenul de

soluționare a contestației se prelungește cu perioada cuprinsă între inițierea solicitărilor redate mai sus și răspunsurile primite la acestea.

Până la data emiterii prezentei decizii contestatoarea nu a dat curs celor solicitate de către organul de soluționare competent.

În aceeași ordine de idei se reține și adresa contestatoarei nr...., înregistrată la D.G.R.F.P. Galați sub nr...., prin care cu trimitere la data înregistrării contestației la D.G.A.M.C. București (...) solicită ”urgentarea soluționării contestației înregistrate de ... –... sub nr.... „și aceasta în condițiile în care contestatoarea a fost înștiințată de către organul de soluționare competent din cadrul D.G.R.F.P. Galați (prin adresele expediate la sediul reprezentantului convențional ales și confirmate de primire în datele de ... și ...) atât asupra faptului că s-a primit delegarea de competență în data de ..., cât și cu privire la constatarea potrivit căreia dosarul contestației înaintat de către organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.A.M.C. București nu era complet, procedându-se inclusiv la detalierea documentelor care nu s-au identificat în structură în conformitate cu prevederile pct.3.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. În condițiile date și în considerarea celor de mai sus subliniem faptul că, ... avea posibilitatea de a înainta documentele nedepuse în dosarul acțiunii introdusă în calea administrativă de atac, dată fiind cunoașterea componenței nominale a lor din corespondența organului de soluționare competent, identificată sub nr....

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu dispozițiile incidente din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3333/2011, D.G.R.F.P. Galați este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de ...

I. Contestația este formulată de către ...împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., precum și a Raportului de inspecție fiscală anexă la aceasta nr.... pentru suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Prin contestația formulată ... invocă, în sinteză, caracterul netemeinic și nefondat al constatările inspectorilor fiscali, precum și a obligațiilor fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcină, iar în ceea ce privește structura sumei contestate motivele se prezintă în continuare.

□ Cu referire la deductibilitatea sumei de ... lei, reprezentând T.V.A. aferentă unor achiziții de servicii pentru organizarea de licitații care nu au avut finalitate prin prisma veniturilor impozabile și al operațiunilor taxabile, ... prezintă, pentru început, componența acesteia și anume: ... lei, facturată de societatea aferentă facturii nr.... pentru acordarea de asistență de specialitate pentru evaluare amplasament în vederea participării la licitația pentru construcția, precum și în vederea participării la licitația pentru construcția autostrăzii; ... lei facturată de societatea ...aferentă facturii nr.... (... lei) pentru acordarea de servicii de consultanță în vederea pregătirii cererilor și a procedurilor de evaluare pentru atribuirea contractului de concesiune privind proiectarea, construcția, finanțarea, exploatarea și întreținerea ... – drum expres/autostradă; corespunzătoare facturii nr.... (... lei) pentru acordarea de servicii de consultanță aferentă atribuirii contractului de concesiune privind proiectarea, construcția, finanțarea, operarea și

întreținerea autostrăzii-... și -... și a contractului de lucrări publice de concesiune privind proiectarea, construcția, finanțarea, exploatarea și întreținerea ...-...-Secțiunea ..., Km ... + ... -Km ... + ...și ce revine facturilor nr.... (... lei), reprezentând servicii de proiectare pentru întocmirea ofertei de autostradă ...-..., Lotul ... și Lotul ..., precum și acordare de asistență tehnică până la nominalizarea ofertantului câștigător, incluzând procedurile de evaluare; ... lei facturată de societatea aferentă facturii nr.... pentru acordarea de servicii de consultanță aferente întocmirii propunerii tehnice și documentelor de calificare pentru procedura de achiziții referitoare la proiectarea și execuția loturilor ... și ... din Autostrada ... -...; ... lei aferentă achiziției intracomunitare de servicii pentru pregătirea ofertei financiare privind lotul ... și ... lei, facturată de aferentă serviciului de printări, scanări și xerocpii ale documentelor necesare participării la licitația ... și ...

În legătură cu acestea cu trimitere la obiectul principal de activitate al subscrisei și anume: realizarea de lucrări de construcție a drumurilor și autostrăzilor (cod CAEN 4211), în contestație se menționează că ... a angajat serviciile de mai sus în vederea participării la licitații publice având ca obiect realizarea de construcții a autostrăzilor și drumurilor din România și aceasta tocmai în vederea realizării de operațiuni taxabile, indiferent de atribuirea contractelor publice în favoarea sa sau a altui operator economic, prin angajarea serviciilor în cauză cu intenția de a realiza operațiuni taxabile societatea beneficiază de dreptul de a își deduce T.V.A. aferentă acestor servicii conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003. În susținere contestatoarea invocă art.168 din Directiva 112/2006/CE a Consiliului din 28 Noiembrie 2006 privind sistemul comun al T.V.A., potrivit căruia pentru a putea beneficia de dreptul de deducere este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie persoană impozabilă, în raport de prevederile art.9 din Directivă și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile. Cu referire la determinarea noțiunii de operațiuni taxabile, în contestație se reține că atât jurisprudența națională, cât și jurisprudența comunitară prevăd în mod incontestabil acordarea dreptului de deducere al T.V.A. societăților pentru achiziții de bunuri/servicii angajate, efectuate anterior începerii operațiunii taxabile, chiar dacă ulterior acestea nu vor fi utilizate în cadrul operațiunii taxabile.

De asemenea, în susținerea acțiunii cu privire la suma menționată s-au invocat din jurisprudența europeană unele paragrafe din: Hotărârea CJUE privind cauza 268/83, Hotărârea dată în cauza C-32/03 a CJUE, Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-110/94 Intercommunalevoor Zeewaterontziling (INZO), iar din jurisprudența națională soluția instanței de judecată pronunțată, în dosarul nr.9398/2/2009, aflat pe rolul Curții de Apel București, cu privire la interpretarea noțiunii de activitate economică avută în vedere de art.9 din Directiva menționată anterior, precum și cu trimitere la faptul că, prima cheltuială de investiții în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a IV (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE).

În opinia contestatoarei relevantă în cauză este și soluția Curții Europene de Justiție în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, potrivit căreia "impozitul pe cifra de afaceri implică faptul că prima cheltuială de investiții efectuată în scopul și în vederea începerii afacerii trebuie văzută ca o activitate economică și ar fi contrar acestui principiu dacă această activitate nu ar începe până când afacerea nu a început efectiv să opereze, adică până când începe să producă venit impozabil". De asemenea, în acțiune se menționează că, prin contractarea serviciilor aferente participării la licitațiile publice este în

drept să își deducă T.V.A. achitată operatorilor economici chiar și în situația nedeclarării acesteia câștigătoare, după cum a reținut și CJUE.

Totodată, ... consideră că organul de inspecție fiscală la stabilirea sumei suplimentare de plată de ... lei, cu titlu de T.V.A. a încălcat prioritatea dreptului european față de dreptul național, motivat de faptul că, aceasta a îndeplinit acte premergătoare participării la licitații publice organizate în vederea realizării de lucrări de proiectare și construcții de drumuri și de autostrăzi și este în drept să își deducă T.V.A. aferentă serviciilor prestate de către operatorii economici indiferent de desemnarea sau nu câștigător al licitațiilor în cauză. Așadar, potrivit celor înscrise în contestație caracterul deductibil al T.V.A. în cuantum de ... lei nu este condiționat de încheierea contractelor de lucrări între societate și autoritățile contractante care au organizat licitațiile aferente realizării de construcții de lucrări constând în drumuri și autostrăzi. Totodată, în contestație se precizează că "neatribuirea de către autoritatea contractantă a contractelor în cauză subscrisei nu are valoarea unei condiționări prealabile acordării dreptului de deducere a T.V.A." În plus, în acțiune contestatoarea reține că A.N.A.F. poate refuza avantajul dreptului de deducere al subscrisei exclusiv în cazul probării că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, pe bază de elemente obiective, în care sens se face trimitere la Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-410/10, Veleclair SA împotriva Ministerului de Buget.

□ **În ceea ce privește deductibilitatea sumei de ... lei, reprezentând T.V.A.** aferentă achizițiilor destinate lucrărilor realizate în temeiul contractului de proiectare și execuție autostrada ...-... nr...., în concret, a celor efectuate de la societățile: potrivit facturii nr.... (T.V.A. ... lei) constând în analiza tuturor informațiilor existente din punct de vedere geologic și geotehnic ținând seama de extinderea limitelor de expropriere, stabilirea adâncimii și pantelor taluzurilor și umpluturilor în noile condiții geomorfologice, asistență tehnică pentru realizarea tehnică și interpretarea rezultatelor din poligonul experimental, consultanță tehnică pentru elaborarea a două variante de referate tehnice; conform facturii nr.... (T.V.A. ...lei) reprezentând servicii de consultanță și monitorizare inclinometrică pentru investigații de alunecări de teren, servicii de foraj, consultanță tehnică pentru proiect experimental tratare termică și ... în baza facturii nr.... (T.V.A. ... lei) privind serviciile de exploatare forestieră, sortare, încărcare și transport.

Cu referire la acestea, în contestație ... precizează că, inspecția fiscală în stabilirea caracterului nedeductibil al T.V.A. în sumă de ... lei, în raport de înscrisuri precum autorizație de construire și autorizație de mediu excede textului legal aplicabil în stabilirea deductibilității taxei, respectiv art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 și a punctului 45 alin.1 din H.G. nr.44/2004. Mai mult, în acțiunea formulată contestatoarea reține că, limitarea elementelor obiective ce se impun a fi avute în vedere în determinarea caracterului deductibil al unei taxe, în evitarea abuzurilor autorităților fiscale, instanțele naționale au dispus că solicitarea unor înscrisuri suplimentare subiective, precum existența și analiza autorizației de construire în raport de dreptul de deducere este nefondată și lipsită de temei legal, în care sens se invocă Sentința civilă nr.518/22.11.2010, irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara. În context, cu trimitere la noțiunea de document justificativ și a legislației incidente, respectiv Ordinul nr.3512/2008 contestatoarea menționează că, inspectorii fiscali nu au adus critici sub aspectul documentelor justificative, cu excepția lipsei autorizației de construire/mediu, care, în opinia acesteia nu reprezintă document justificativ, în sensul legii.

În conținutul contestației cu privire la motivarea sumei la care ne referim ... reține următoarele: “constatările inspectorilor fiscali în sensul că societatea nu poate dovedi faptul că serviciile efectuate în vederea executării de lucrări suplimentare de siguranță vor fi recunoscute/aprobate de către beneficiarul ... motiv pentru care nu poate face dovada necesității acestora prin prisma activității desfășurate, respectiv a realizării de operațiuni taxabile” sunt nefondate și exced, totodată, prerogativelor conferite prin lege inspectorilor fiscali. În completare se menționează și faptul că, orice divergență între părțile contractuale, în funcție inclusiv de natura lucrărilor fie acestea de siguranță sau de consolidare, a includerii lucrărilor în obiectul contractului principal sau necesitatea adăugării contractului în raport de lucrări suplimentare fac obiectul unei dispute soluționate conform prevederilor contractuale de către o Comisie de Adjudicare a Disputelor. De asemenea, în acțiune se precizează că existența disputelor între și societatea în speță probează prin sine însăși realizarea lucrărilor în cauză în vederea realizării de operațiuni taxabile, în cuprinsul Deciziei Adjudecatarului Unic privind Disputa 1 stabilindu-se dreptul subscrisei la o prelungire a perioadei de execuție corespunzător întâzierilor înregistrate și la plata costurilor suplimentare de ... lei, reprezentând studii și investigațiile geotehnice și expertizele efectuate.

□ **În legătură cu deductibilitatea sumei de ... lei, reprezentând T.V.A.** aferentă lucrărilor realizate de către societatea în cauză în temeiul contractului de proiectare și execuție autostrada ...-... nr.... din data de ... chiar și în cazul neacceptării la plată a acestora de către, motivarea din contestație rezidă din cele ce se prezintă în continuare.

În acțiunea formulată contestatoarea, în sinteză, menționează că, în mod greșit, inspectorii fiscali rețin că lucrările efectuate în afara zonelor afectate de alunecări de teren sunt în afara legii fiind desfășurate fără autorizație de construire, însă fără a identifica în mod concret care ar fi acele lucrări, respectiv taxa dedusă aferentă lor. Totodată, aceștia rețin că pentru lucrările suplimentare contractate în baza actelor adiționale încheiate cu subcontractorii, neacceptate de către beneficiar, societatea a înregistrat achiziții fără respectarea prevederilor legale aferente OUG 34/2006.

În contestație la secțiunea de motivare a sumei din precedent se reține referitor la Raportul de inspecție fiscală faptul că s-a întocmit cu încălcarea prevederilor art.6 și ale art 7 din O.G. nr.92/2003, nefiind fundamentat prin constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, sens în care se menționează că inspectorii fiscali se rezumă la clarificările oferite de către reprezentantul subscrisei, fără a solicita înscrisuri suplimentare relevante și, implicit, fără a determina cuantumul taxei aferente lucrărilor realizate fără autorizație de construire, în afara sau în interiorul coridorului aprobat, lucrările suplimentare realizate extra-contractual de către subantreprenori. De asemenea, în acțiune în raport de contractele încheiate între subscrisă și subantreprenori se reține că echipa de inspecție fiscală nu este în măsură a stabili dacă lucrările efectuate sunt realizate în baza proiectului tehnic inițial sau reprezintă soluții tehnice avizate ulterior perioadei verificate și, în plus, se menționează că inspectorii fiscali nu identifică care sunt acele lucrări realizate în afara contractului, în măsura în care acestea există, care sunt acele lucrări realizate în lipsa autorizației de construire și care sunt acele lucrări neacceptate la plată de către beneficiar.

Potrivit contestatoarei caracterul deductibil al serviciilor angajate de către ... în raport cu subantreprenorii, a taxei înregistrată ca deductibilă se analizează în funcție de prevederile Codului fiscal, și anume: art.145, art.146, art.155, raportat la normele metodologice ale Codului Fiscal adoptate prin H.G.44/2004, fapt pentru care operațiunile

angajate de către societate, în speță serviciile subcontractate în vederea realizării obiectului contractului de proiectare și execuție a autostrăzii ...-... nr.... din data de ..., respectiv dreptul de deducere se naște la momentul exigibilității taxei, adică la data achitării contravalorii serviciului pentru subantreprenorii care aplică sistemul T.V.A. la încasare.

În aceeași ordine de idei, contestatoarea reține că beneficiază conform prevederilor art.167 și urm.din Directivă de dreptul de a deduce imediat taxa achitată asupra cheltuielilor de investiții efectuate de către subcontractori în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere la dreptul de deducere și că, elementul intenției se apreciază conform prevederilor H.G. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice prin care se statuează, potrivit punctului 45 alin.1 determinarea intenției persoanei care trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. În atare condiții, în acțiune contestatoarea precizează următoarele:” intenția subscrisei este fără urmă de tăgadă aceea de a realiza operațiuni taxabile, poziție confirmată inclusiv de către Comisia de Soluționare a Disputelor care prin Decizia emisă în soluționarea disputei dintre subscrisă și beneficiar a dispus în sensul prelungirii perioadei de execuție corespunzătoare întârzierilor înregistrate, precum și la plata costurilor suplimentare de ... lei, reprezentând studiile și investițiile geotehnice și expertizele efectuate. Admiterea chiar și în parte a Revendicării subscrisei este un element suplimentar care relevă intenția subscrisei și anume aceea de realizare de operațiuni taxabile”.

În context, în acțiune se precizează că necesitatea realizării lucrărilor suplimentare de către subscrisă s-a datorat fenomenelor imprevizibile constând în alunecări de teren, împrejurări ce au determinat atât costuri suplimentare în raport de proiectare, cât și în raport de faza de execuție.

La secțiunea alocată motivării sumei la care ne referim, ...consemnează faptul că susținerile inspectorilor fiscali în sensul combaterii existenței elementului de intenție în realizarea de operațiuni taxabile prin raportare la adresa subscrisei expediată către Comisia de Adjudecare a Disputelor privind actualizarea revendicărilor condiționat sau nu de încheierea unui act adițional între părți este lipsit de relevanță în raport de intenția de a realiza operațiuni taxabile. De asemenea, potrivit celor reținute în acțiune concluziile inspectorilor fiscali în sensul că actualizarea revendicării denotă nehotărârea societății în finalizarea demersurilor sale este o apreciere personală nefondată care excede noțiunii de situație fiscală relevantă raportat la condițiile aferente dreptului de deducere al taxei. Totodată, se afirmă de către societate faptul că, în raport de cele statuate prin Hotărârile CJUE rezultă că achiziționarea serviciilor de către subscrisă, care este o persoană impozabilă și care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere.

Potrivit motivației contestatoarei refuzul de acceptare al lucrărilor suplimentare de către beneficiar nu condiționează, nu limitează dreptul subscrisei de a înregistra T.V.A. ca fiind aferentă unei operațiuni taxabile și, implicit, deductibilă, considerente pentru care rezultă că achiziționarea serviciilor de către societate, persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A., care achiziționează în această calitate serviciile este cea care determină aplicarea sistemului de T.V.A. și prin urmare aplicarea sistemului de deducere.

În continuarea acțiunii formulate contestatoarea prezintă succesiunea etapelor specifice mecanismului contractual al decontărilor între părți privind licitația organizată de ... (...) pentru proiectarea și executarea unui tronson din autostrada ...-....

Pentru început se menționează faptul că, ... a participat în primăvara anului ... la licitația organizată de având la bază setul de reguli internaționale reunite sub numele de FIDIC galben, reguli extrem de detaliate și complexe, dar care în esența lor statuează că persoanele care achiesează la acest tip de reguli sau de contracte pe baza lor, au obligația contractuală de a realiza atât proiectarea cât și execuția efectivă a tronsonului de drum (autostradă) pe care doresc să le execute și, totodată, s-a specificat faptul că prețul contractual este fix părțile putând deroga de la acesta doar în condiții de excepție. În context se menționează că, regula este că prețul contractual odată stabilit nu se poate deroga de la acesta, iar excepția este că în anumite situații și în anumite limite acest preț inițial poate fi modificat. În completarea acestor informații se reține că, părțile contractuale implicate sunt subscrisa în calitate de executant și beneficiarul - ..., iar în subsidiar și inginerul, acesta din urmă fiind terța parte care are obligația să-l reprezinte pe beneficiar în contract și care confirmă realitatea prestațiilor efectuate de către subscrisa, le recepționează cantitativ și calitativ, întocmind certificatul intermediar de plată (CIP-ul) care este înaintat beneficiarului și pe baza căruia se întocmește factura către acesta. În aceeași ordine de idei se consemnează faptul că înainte de a participa la licitația efectivă subscrisei i-a fost pus la dispoziție un proiect de execuție preliminar extrem de general și câteva studii geologice preliminare, astfel încât aceasta să poată realiza estimări privind cantitățile preliminare de lucrări necesare realizării proiectului, iar apoi valorizându-le să înainteze oferta valorică pentru contractul în discuție, pe baza lor fiind depusă o ofertă valorică declarată câștigătoare pentru proiectarea și executarea tronsonului autostrăzii ...-...-Lot ...: km ... + ... - ... + ... privind suma totală de ... ron fără T.V.A.

Conform celor înscrise în contestație se reține că anterior începerii lucrărilor, respectiv după semnarea contractului și strict pe baza proiectului estimativ inițial subscrisei i s-a solicitat de către beneficiar (...) prin intermediul inginerului (...) ca valoarea inițială totală a contractului (... ron) să fie defalcată cantitativ cât mai detaliat în raport de specificul lucrărilor de executat și fiecare din aceste lucrări să fie valorizată de către subscrisa într-un preț de vânzare, astfel încât prin ponderea cantităților fiecărei lucrări de executat cu prețul de vânzare să se obțină în final valoarea totală a contractului invocată mai sus. În completare, în contestație se specifică faptul că, lucrările și cantitățile acestora inserate și defalcarea inițială a contractului nu se fundamentează în măsurătorile reale din teren și situația reală așa cum vor rezulta acestea din proiectul întocmit efectiv de subscrisa ulterior adjudecării licitației.

De asemenea, potrivit celor redacte în acțiune se reține că defalcarea inițială pe categorii și cantități de lucrări a întregului contract a avut un scop estimativ și fără a avea la bază proiectul real de execuție (realizat ulterior de subscrisa) și situația reală din teren, cu cantitățile reale și lucrările integrale de realizat, iar împărțirea inițială a contractului a fost solicitată de beneficiar pentru a putea valoriza pe fiecare etapă de execuție certificatele interimare de plată înaintate de inginer acestuia. În legătură cu aceste date înscrise în defalcarea inițială a contractului, în contestație se menționează că au avut o importanță crucială în derularea financiară ulterioară a contractului, precum și faptul că inginerul contractului (reprezentantul beneficiarului) va măsura cantitativ și va valoriza ulterior lucrările executate de societate, ele fiind cuprinse în Certificatele Interimare de Plată pe cumulat de la începutul contractului până la suprafața cuprinsă în situația inițială de defalcare cantitativă a lucrărilor, această mărime cantitativă reprezentând limita maximă a fi admisă la decontare, întrucât potrivit contractului nu se admit depășiri ale acestuia, iar

depășirea cantitativă a oricărei lucrări contractuale este exclusiv riscul executantului și nu al beneficiarului.

În susținerea celor afirmate se reține spre exemplificare: dacă volumul total inițial contractual al săpăturilor este de ... mc, inginerul va accepta succesiv la plată în fiecare certificat interimar de plată săpături care însumate să nu depășească cumulativ limita mai sus amintită, calculele fiind efectuate pe cumulativ de la începutul contractului. Cu privire la aceste depășiri cantitative de lucrări față de cantitățile inițiale rezultate din defalcarea inițială a contractului, în contestație se precizează că nu au fost recunoscute de către inginer la plată, cu toate că acestea sunt efectiv executate, sunt reale și necesare realizării proiectului în ansamblu, motivat de specificul legislației achizițiilor publice prin care nu se permite adăugarea de costuri suplimentare decât în anumite situații de excepție.

Cu trimitere la acestea în contestație se reține că inginerului i s-au prezentat lucrările reale executate, care au fost recepționate conform normelor legale, fiind întocmite, totodată, procesele verbale de calitate pentru toate aceste lucrări, iar realitatea lor este de netăgăduit, însă prin certificatele interimare de plată înaintate beneficiarului au fost cuprinse aceste lucrări doar până la limita maximă înscrisă în defalcarea inițială a lucrărilor și aceasta pentru că nu putea proceda altfel. În plus, se precizează că subscrisa deține toate procesele verbale de calitate, inclusiv și pe cele de recepție semnate și acceptate de inginer, reprezentantul beneficiarului, pentru toate lucrările realizate în șantier și despre care se afirmă că s-au ignorat de organele de control deși au avut acces la acestea.

Potrivit argumentației din contestație ... consideră că lucrările efectiv realizate de către societate nu au fost considerate de reprezentantul beneficiarului, în speță inginerul inutile și fără legătură cu obiectul contractului, neputând fi în schimb prezentate la plată pentru motive legate de natura intrinsecă a contractului și a legislației achizițiilor publice aplicabile, adică limitarea substanțială a adăugării costurilor suplimentare. În context, în acțiune se afirmă și faptul că, așa zisele lucrări suplimentare realizate de către subscrisa prin intermediul subantreprenorilor apar ca fiind suplimentare doar față de lista inițială cantitativă de defalcare a contractului, pentru că în realitate ele nu au avut caracterul de lucrări suplimentare, acestea fiind de fapt lucrări necesare a fi realizate conform proiectului real de execuție întocmit de societate și conform realității indubitabile din teren.

Totodată, în acțiune se precizează și faptul că inginerul a recepționat aceste lucrări, le-a confirmat, dar nu a putut să le preia integral la plată, iar acest fapt arată indubitabil că lucrările realizate de subscrisa chiar dacă au depășit estimările din defalcarea inițială a contractului sunt de fapt lucrări absolut necesare contractului în sine, existând în realitate, fără ele contractul neputând fi finalizat în ansamblul său.

În susținerea caracterului deductibil al TVA chiar și în lipsa acceptării la plată, în integralitate, a situațiilor de lucrări furnizate beneficiarului, în contestație se face trimitere la următoarele cauze: C-435/05 Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financiën, potrivit căreia pentru a determina o legătură directă și imediată dintre cheltuielile în amonte și operațiunile taxabile în aval este necesar ca activitățile din amonte să-și aibă cauza exclusiv în activitatea economică taxabilă din aval, adică cheltuielile din amonte să nu se fi angajat dacă activitatea din aval nu ar fi avut loc, în raport de care se menționează că, în cazul societății este indubitabil că angajarea tuturor prestațiilor au ca și cauză exclusivă realizarea obiectului contractului în integralitatea sa; C-104/12 Finanzamt Köln-Nord împotriva Wolfram Becker, în cazul căreia Curtea în concluziile sale a reținut că existența unei legături directe și imediate între o operațiune dată și ansamblul activității persoanei

impozabile pentru a determina dacă bunurile și serviciile au fost utilizate de aceasta în scopul operațiunilor sale taxabile, în sensul articolului 17 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă depinde de conținutul obiectiv al bunului sau al serviciului achiziționat de această persoană impozabilă, față de care se specifică faptul că, prestațiile primite de subscrisa fiind obiectiv legate de contractul de execuție în ansamblul său rezultă că legătura directă și imediată cu activitatea economică taxabilă este pe deplin dovedită; C-124/12 AES -3C Maritza East 1 EOOD împotriva Direktor na Direksia, din cuprinsul căreia, în contestație se reține conținutul punctului 31 și anume: „în această privință este necesar mai întâi să se constate că articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 nu subordonează existența dreptului de deducere decât condiției ca bunurile și serviciile dobândite să fie utilizate pentru nevoile operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care se prevalează de acesta. Conform jurisprudenței citate la punctele 25-29 din prezenta hotărâre legătura care trebuie să existe este de natură pur economică”, dispoziții în raport de care se afirmă că, în stabilirea caracterului deductibil este suficient a se proba că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile în ansamblul lor pentru a putea păstra dreptul de deducere.

Un alt argument adus în susținere în contestație este cel potrivit căruia „accepând riscul unui contract cu preț fix pe baza setului de reguli de tip Fidic Galben, precum și a legislației achizițiilor publice rezultă că subscrisa se regăsește în situația unei cauze obiective independente de voința sa, în ceea ce privește posibilitatea obținerii unor venituri suplimentare care să compenseze toate cheltuielile efectuate pentru șantier” și din acest punct de vedere se consideră că societatea se încadrează în prevederile punctului 45 paragraful (6) din normele de aplicare ale art.145 din Codul fiscal.

În contestație se învederează și faptul că, în cazul dat constatările organelor de control sunt nelegale întrucât potrivit prevederilor Codului fiscal nu este permisă analiza globală a T.V.A. deductibilă prin comparație cu T.V.A. colectată într-o lună calendaristică, atunci când se face analiza modului în care bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, obligația fiind aceea de a se pronunța asupra fiecărui document justificativ în parte (factură) prin prisma exigențelor impuse de Codul fiscal: condiții de formă, necesitate și realitate a prestațiilor. În plus, în acțiune se afirmă faptul că organele de control sunt absolut inconsecvente față de principiul care a stat la baza constatărilor și anume: fiecare cheltuială a șantierului dintr-o perioadă (lună) trebuie refacturată, astfel pentru ce nu s-a refacturat (și colectat T.V.A.) nu se poate deduce T.V.A., atunci când au întocmit anexa nr... la Raportul de inspecție fiscală întocmit în speță, sens în care se menționează că „în lunile în care tva colectată total lunar depășește tva deductibilă total lunar se menține deductibilitatea integrală a tva-ului deductibil fără absolut nicio analiză de fond și de formă, numai și numai pentru că tva colectat depășește tva deductibil”.

Cu referire la susținerea organelor de control potrivit căreia societatea ar fi procedat eronat prin neînregistrarea lunară a producției în curs existentă la sfârșitul fiecărei luni calendaristice, ... prin contestația formulată consideră că acest punct de vedere este total eronat și nelegal întrucât producția în curs, adică lucrările executate și nefacturate până la sfârșitul unei perioade se pot evalua și înregistra în evidența contabilă trimestrial și nu doar lunar, fiind opțiunea persoanei în cauză în a alege perioada de evaluare și înregistrare. Legat de această motivare în acțiune se precizează că societatea a determinat în șantier foarte exact la finele fiecărei luni situația reală cantitativă și valorică a producției în curs, doar că înregistrarea în evidența contabilă se face pe sold la sfârșitul fiecărui trimestru

calendaristic, fapt necontestat de către organele fiscale, însă acestea au reținut că evaluarea ar fi trebuit să fie efectuată lunar și înregistrată lunar în evidența contabilă, în timp ce subscrisa a efectuat-o trimestrial.

Totodată, în contestație se reține și faptul că în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive dreptul de deducere odată născut rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile. În acest sens, suplimentar jurisprudenței europene reținută în contestație se face trimitere la Hotărârea Curții pronunțată în cauza C-158/98 Staatssecretaris van Financien c/a Coffeeshop Siberia, unde Curtea a reținut că principiul neutralității fiscale previne orice distincție generală în perceperea de TVA, în raport de existența unor tranzacții condiționate de caracterul legal sau nelegal al operațiunii. Mai mult, în motivare se menționează și cauza C-324/11, Gabor Toth împotriva Direcției Generale de Impozite din Ungaria de Nord. În atare situație, în contestație se precizează că limitarea dreptului de deducere a taxei, în condițiile probării intenției aferente realizării unor operațiuni taxabile este restrâns doar la situația ipotetică în care se poate proba existența unei fraude realizate de către subscrisa prin operațiunea în cauză sau în condițiile în care unul dintre subcontractorii este implicat într-o fraudă în raport de operațiunea realizată în folosul subscrisei și acesta avea cunoștință de acest fapt.

În contestația formulată se menționează și faptul că, dreptul de deducere al taxei nu este limitat sau condiționat de prevederile legislației aferente achizițiilor publice, în sensul că aceasta nu se aplică raporturilor dintre subscrisa și subantreprenor, legislația în cauză fiind aplicabilă exclusiv relației contractuale dintre ..., în calitate de autoritate contractantă și subscrisa în calitate de executant al contractului de proiectare și execuție autostrada ...-... nr..... În completare se precizează că, raportul juridic care dă naștere operațiunii taxabile este distinct de cel cu autoritatea contractantă și, prin urmare, cadrul juridic trebuie evaluat individual conform principiului relativității efectelor contractului. În plus, se menționează că prin Decizia pronunțată de Comisia de Adjudecare a Disputelor, prețul contractului cu toate că era stabilit în mod forfetar a fost suplimentat prin stabilirea în sarcina Beneficiarului a obligației de achitare a sumei de "... lei", reprezentând studiile și investițiile geotehnice și expertizele efectuate.

În concluzie, în contestație subscrisa afirmă că este îndreptățită să înregistreze taxa în valoare de ... lei ca fiind deductibilă, în condițiile realizării unor investiții cu intenția de a efectua operațiuni impozabile, care este probată prin elemente obiective constând în contracte încheiate în vederea realizării de operațiuni taxabile, acte adiționale la contracte, precum și facturi emise și achitate aferente prestării serviciilor în cauză, iar, pe de altă parte refuzul dreptului de deducere nu este motivat în urma determinării tuturor împrejurărilor faptice relevante, în sensul că inspectorii fiscali nu au putut determina dacă lucrările au fost realizate în interior sau în afara culoarului aprobat.

□ **Cu referire la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată de ... lei** aferentă serviciilor prestate de către partenerii intracomunitari, în speță ... privind serviciile reprezentând traduceri autorizate aferente ofertelor efectuate pentru ..., precum și serviciile prestate de către ... care vizează serviciile constând în consiliere cu privire la șantier, în contestație în funcție de constatările inspecției fiscale se afirmă faptul că acestea sunt nefondate și netemeinice. Conform susținerilor din contestație determinarea unei înregistrări ca fiind nedeductibilă în raport de baza de impozitare nu comportă implicații asupra regimului de deducere aferent taxei pe valoarea adăugată. Concret se reține că deductibilitatea cheltuielilor aferente impozitului pe profit este condiționată de îndeplinirea

anumitor condiții de formă și de fond, în speță factură, contract, motivarea necesității prestării conform normelor metodologice aferente art.21 alin.4 lit.m din Codul Fiscal, în timp ce dreptul de deducere al TVA este urmărit în funcție de îndeplinirea unor criterii ce pot fi împărțite similar, în criterii de fond și de formă, dar care vizează scopuri adaptate specificului TVA, diferite de cele menționate în cazul impozitului pe profit.

Așadar, în contestație se înscrie faptul că, în condițiile în care dreptul de deducere al TVA se analizează în raport de criterii distincte față de dreptul de deducere al impozitului pe profit, fiind aplicabile două capitole distincte din Codul Fiscal, înregistrarea unei cheltuieli nedeductibile în raport de impozitul pe profit nu este determinantă în înregistrarea cheltuielii ca fiind deductibilă în raport de TVA.

În completare, în contestație se reține că și în situația în care se constată că serviciile efectuate de către partenerii contractuali din perspectiva TVA ar fi nedeductibile și se dispune anularea mențiunii în raport de taxa deductibilă din contul 4426, conform opiniei Ministerului Finanțelor Publice exprimată în anexa menționată nu se mai poate pune problema nici a menținerii TVA colectată, operațiune aferentă contului 4427. Prin urmare, potrivit celor reținute în contestație chiar și în situația în care serviciul pentru care s-a înregistrat TVA deductibil se constată că nu a fost realizat, menținerea TVA colectată, dispusă de către inspectorii fiscali este de asemenea nelegală și netemeinică.

În considerarea faptului că persoana în cauză apreciază ca fiind nule și neavenite constatările organelor de control pentru sumele contestate, rezultă că pentru aceleași motive și Dispoziția de măsuri nr.... este nulă, motiv pentru care se solicită și anularea acesteia, și pe cale de consecință se solicită a se constata că obligarea societății la corectarea bazei impozabile a impozitului pe profit în sensul celor susținute de organul de control nu trebuie pusă în aplicare.

În drept, contestația se întemeiază pe prevederile art.205 din Codul de procedură fiscală, precum și a celor de la art.1 și art.7 din Legea nr.554/2004.

În susținerea contestației se anexează, în copie, următoarele documente care se constituie în anexele, astfel:

- Dovada comunicării Raportului de inspecție fiscală nr....., cât și a Deciziei de impunere nr.... (anexa ...);
- Extrasul de furnizare informații extinse eliberat de Oficiul Național al Registrului Comerțului (anexa ...);
- Hotărârea CJUE în cauza 268/83 având ca obiect întrebarea preliminară ridicată de D.A. Rompelman E.A. Rompelman-Van Deelean și Ministerul Finanțelor din Olanda (anexa ...);
- Hotărârea CJUE în cauza C-32/03 soluționată între FINI H și Skatteministeriet, autoritate fiscală regională daneză (anexa ...);
- Sentința din Dosarul nr.9398/2/2009 aflat pe rolul Curții de Apel București, societatea Gran Vila Moinești SRL împotriva ANAF și AFP Sector 1 (anexa ...);
- Hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-414/10 Veleclair SA împotriva Ministerului de Buget (anexa ...);
- Sentința civilă nr.518/22.11.2010, irevocabilă, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara (anexa ...);
- Decizia civilă nr.386/10.04.2009 pronunțată de Curtea de Apel Bacău (anexa ...);
- Adresa din data de 01.11.2010 pronunțată de Ministerul Finanțelor Publice (anexa ...).

II. 1. Prin Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală a stabilit în sarcina ... o **obligație fiscală stabilită suplimentar în sumă de ... lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, pentru motivele de fapt și de drept care rezidă din rezultatele soluționării decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.... privind perioada ..., astfel:

În ceea ce privește motivele de fapt organul de inspecție fiscală menționează că, față de constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală întocmit în speță s-au consemnat, în structură, următoarele constatări:

□ **T.V.A. nedeductibilă în cuantum de ... lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile, în cadrul căruia sumele componente sunt :

... lei, constă în taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă unor achiziții de servicii pentru organizarea de licitații care nu au finalitate prin prisma veniturilor impozabile și a operațiunilor sale taxabile;

... lei, stabilită cu titlu de taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă corespunzătoare achizițiilor destinate lucrărilor necontractate pentru care societatea nu deține autorizații (în afara coridorului de autostradă aprobat inițial prin contractul încheiat cu ... în anul ...);

... lei, constituie taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă aferentă cheltuielilor nedeductibile înregistrate de societate;

... lei, reprezintă taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă pentru lucrările nefacturate către ... (neacceptate de aceasta).

□ **T.V.A. necolectată aferentă avansurilor încasate în sumă de ... lei.**

Potrivit informațiilor consemnate de către inspecția fiscală în decizia de impunere în cauză se reține faptul că, pentru suma stabilită suplimentar nu s-au calculat accesorii întrucât taxa pe valoarea adăugată de rambursat înscrisă lunar în fișa de evidență pe plătitor editată de A.J.F.P. Sibiu depășește suma suplimentară stabilită în speță.

Temeiul de drept invocat în decizia de impunere atacată rezidă din următoarele dispoziții normative: art.11 alin.(1), art.29 alin.(4), art.129 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134 alin.(2) lit.b), art.134 alin.(3), art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(2) lit.b), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.147¹ alin.(1), art.147¹ alin.(2), art.153 alin.(1), art.153¹ alin.(1) și art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003; art.6 și art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003; pct.45 alin.(6) și pct.53 alin.(1) lit.c) din H.G. nr.44/2004 și pct.259 alin.(1) din anexa la Ordinul 3055/2009.

2. În completarea celor redate în precedent, în interesul instrumentării contestației se justifică a fi reținute **constatările, în detaliu, ale organului de inspecție fiscală din conținutul Raportului de inspecție fiscală nr....**, corespunzătoare sumelor la care s-a făcut referire anterior, după cum se prezintă în continuare.

Cu toate acestea, în prealabil se justifică a se reține faptul că, obiectivul inspecției fiscale a constat în verificarea modului de fundamentare a solicitării de rambursare a soldului sumei negative a T.V.A., conform decontului privind T.V.A. nr...., cu control anticipat, prin care se solicita rambursarea sumei de ... lei, sumă care corespunde soldului contului 4424 din balanța de verificare întocmită pentru luna ... În context se reține din raportul de inspecție fiscală și faptul că, perioada fiscală este luna calendaristică, în

conformitate cu prevederile art 156^{A1} alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

* În perioada verificată echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că, societatea în cauză a înregistrat în evidența contabilă taxă pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor prestate de parteneri, astfel:

Taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, din care ... lei, aferentă facturii nr.... (cu o valoare totală de .. lei), emisă de, care reprezintă “asistență de specialitate pentru evaluarea amplasament în vederea participării la licitație pentru construcție centura mun.... și particip. la licitație autostrada ...-... conf. Ctr. înregistrat la client cu nr....”; ... lei, corespunzătoare facturii nr.... (în valoare totală de ... lei), emisă de ...care constituie “prestări servicii conf. ctr. Consultanță ... euro”; ... lei, privește factura nr.... (în valoare totală de ... lei), emisă de către, reprezentând “cv. prestări servicii conf.ctr. consultanță ... – ... euro”; ... lei, pentru factura nr.... (în valoare totală de ... lei), emisă de ... constituind “propunere tehnică și documente de calificare pentru procedura de achiziție – proiectare și execuție autostrada ..., lot... și ... –ctr..... Valoare: ... euro + T.V.A.”; ... lei, din care: ... lei se referă la factura nr.... (în valoare totală de ... lei) și constă în” servicii proiectare pentru întocmirea ofertei autostrada ... - ... LOT ...” și ... lei corespunde facturii nr.... (în valoare totală de ... lei) și reprezintă “servicii proiectare pentru întocmirea ofertei autostrada ... - ... LOT ...”, emise de către ... în baza contractului nr.... al cărui obiect îl constituie “servicii de proiectare de licitație pentru ... – ... lot... și ..”:

Taxă pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, aferentă achiziției intracomunitare de servicii efectuată în baza facturii nr....în sumă de ... euro (... lei) care s-a emis în baza contractului de servicii nr...., încheiat cu ..., reprezentând “comision pentru pregătirea ofertei tehnice privind lotul ...”, înregistrată de societatea verificată în contul 628 “cheltuieli cu serviciile prestate de terți – analitic cheltuieli licitații. În completarea informațiilor consemnate, din raportul de inspecție fiscală în cauză se reține că, potrivit explicațiilor înscrise în factură, din totalul valorii facturate de ... euro, ... euro (... lei) reprezintă contravaloarea comisionului în cotă de ...% aplicat asupra cuantumului consultanței prestate (...% * ... euro), sumă considerată nedeductibilă de către societatea verificată.

Taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, dedusă în baza facturilor emise de partenerul ... cu următoarea structură: ... lei, aferentă facturii nr.... (valoare totală de ... lei); ... lei, din factura nr.... (valoare totală de ... lei); ... lei, potrivit facturii nr.... (cu o valoare totală de ... lei); ... lei, conform facturii nr.... (valoare totală de ... lei); ... lei, în baza facturii nr.... (valoare totală de ... lei); ... lei, corespunzătoare facturii nr.... (valoare totală de ... lei), al cărui obiect consemnat se referă la ”printări, scanări și xerocopii ale documentelor necesare participării la licitații: ..., ..”.

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală în cauză se reține că societatea a angajat o serie de costuri în vederea participării la licitațiile organizate de ... pentru construcția Autostrăziiși respectiv ..., pentru care a prezentat echipei de inspecție fiscală următoarele documente:

▪ Adresa nr...., emisă de către ..., prin care aceasta înștiința ...despre stadiul demersurilor privind atribuirea contractului de construcție a autostrăzii ... –..., respectiv: REF: Proiectare și construcție autostrada .. –... lot ...-...-Lot ..., în care sens s-a reținut: “ datorită unor circumstanțe excepționale, care nu depind de Autoritatea Contractantă ne aflăm în situația de a nu putea să atribuim contractul înainte de data la care expiră oferta, garanția de participare la licitație și garanția de bună conduită aferente procedurii de atribuire pentru

contractul mai sus menționat...În consecință, vă rugăm să prelunghiți perioada de valabilitate a ofertei, a garanției de participare la licitație și a garanției de bună conduită până la data de ...”;

▪ Adresa nr.”...”, emisă de către, prin care aceasta înștiința societatea ... despre stadiul demersurilor privind atribuirea contractului de construcție a autostrăzii “... –...”, respectiv: “având în vedere că, în prezent, procedura de atribuire a Contractului de concesiune de lucrări publice privind proiectarea, construirea, finanțarea, operarea și întreținerea Autostrăzii ... – ... nu este finalizată prin încheierea contractului de concesiune cu ofertantul desemnat câștigător, vă rugăm să luați măsurile necesare pentru prelungirea Scrisorii de Garanție de Participare nr.... până la data de ...”;

▪ Decizia Consiliului Național de Soluționare a Contestațiilor nr..../ din ..., conform căreia se “respinge ca nefondată contestația depusă pentru lotul ... de ... în calitate de lider al ..., împotriva adresei nr.... de comunicare a rezultatului procedurii de atribuire, emisă de către ... în calitate de autoritate contractantă, în cadrul procedurii de licitație deschisă organizată în vederea atribuirii contractului de lucrări, divizat pe loturi, având ca obiect: “Proiectare și execuție autostrada ... - .., Loturile ..., .. și ..”. În context, inspecția fiscală reține că, în cazul licitației organizate pentru construcția Autostrăzii ... –..., inițial construcția lotului ... al Autostrăzii ... –..., ... Km. de la intersecția cu Autostrada ... până la Pârâul Iovului (dincolo de Alba Iulia) a fost încredințată către ..., iar construcția lotului ..., ... Km, de la Pârâul Iovului la intrarea în Aiud a fost încredințată asocierii ...

De asemenea, echipa de inspecție fiscală menționează în raportul de inspecție fiscală faptul că a avut în vedere și Anunțul de atribuire nr.... al autorității contractante: privind contractul “Proiectare și Execuție autostrada ...– ..., Loturile ..., .. și .. potrivit căruia la SECȚIUNEA V: ATRIBUIREA CONTRACTULUI se prevede: 1. Contract nr.: ... având denumirea: Proiectare și execuție Autostrada ... –..., LOT ..; ...) Numele și adresa operatorului economic căruia i-a fost atribuit contractul: (Lider de asociere); 2. contract nr.: ..., având denumirea: Proiectare și execuție Autostrada ... – .., LOT ...; V3) Numele și adresa operatorului economic căruia i-a fost atribuit contractul: ... (Lider de asociere –).

Cu trimitere la aspectele redate în raportul de inspecție fiscală în speță se consemnează faptul că, deciziile de adjudecare ale licitației au fost contestate de către ceilalți participanți, atât de către firma ..., ca lider al asocierii ... pentru lotul ..., cât și de .. ca lider al asocierii ... în cazul lotului În plus, se menționează că prin Decizia publicată în data de 4 septembrie, CNSC a respins ambele contestații și a menținut deciziile anterioare, cu amendamentul că decizia Consiliului Național de Soluționare a Contestațiilor (CNSC) nu este definitivă, aceasta fiind contestată în termenul legal. De altfel, potrivit celor precizate de către inspecția fiscală nici în ceea ce privește construcția Autostrăzii ... – ... societatea verificată nu a fost declarată câștigătoare, aceasta fiind atribuită asocierii Cu referire la loturile ... și ... (autostrada ... – ...) inspecția fiscală menționează că procedurile de atribuire conform OUG 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii nu sunt definitive, procedurile fiind în curs de definitivare.

În legătură cu aspectele reliefate mai sus, echipa de inspecție fiscală menționează că, din documentele prezentate a rezultat că, la data inspecției fiscale societatea nu poate justifica necesitatea angajării acestor servicii pentru activitatea societății, aceasta neputând indica destinația serviciilor pentru care s-a dedus T.V.A., prin prisma operațiunilor taxabile

ale sale, în speță realizarea de venituri impozabile prin dobândirea contractului de construire a autostrăzii, drept pentru care s-a constatat că dreptul de deducere a T.V.A. aferentă acestor servicii în perioada: ... s-a exercitat când societatea nu este în măsură să justifice necesitatea acestora prin prisma operațiunilor taxabile.

În considerarea celor consemnate, inspecția fiscală reține și faptul că sucursala din România a societății din Italia a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu sunt atribuibile sediului permanent, ci Asocierii ..., motiv pentru care și cheltuielile ocazionate de participarea la licitație a persoanei juridice din ITALIA înregistrate în evidența contabilă de către sucursala din România (RO ...) nu reprezintă cheltuieli ale sediului permanent. În atare condiții, organul de inspecție fiscală reține că atâta timp cât serviciile nu sunt utilizate în activitatea economică a societății, acestea nu pot fi direct atribuibile unor operațiuni taxabile (veniturilor impozabile ale societății) și, mai mult, se precizează că societatea verificată nu a aplicat prestarea către sine în ceea ce privește serviciile de consultanță analizate, neemitând autofactura și necolectând T.V.A.

Ca urmare a celor constatate organul de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de ... lei, pentru serviciile pentru care societatea nu poate justifica "necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate", respectiv prin prisma operațiunilor sale taxabile.

* În perioada verificată echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea în cauză a înregistrat în evidența contabilă facturi aferente serviciilor prestate de parteneri, după cum se prezintă în cele ce urmează:

Achiziții privind lucrările prestate în zona alunecărilor de teren:

Taxă pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, din totalul taxei neexigibile în sumă de ... lei aferentă facturii nr.... în valoare totală de ... lei (... euro), emisă de către ..., reprezentând „plata stagiului 3, etapele: analiza tuturor informațiilor existente din punct de vedere geologic și geotehnic ținând seama de extinderea limitelor de expropriere; stabilirea adâncimii și pantelor taluzurilor și umpluturilor în noile condiții geomorfologice, ținând seama de recomandările expertizelor aferente celor șapte zone analizate; asistență tehnică pentru realizarea tehnică și interpretarea rezultatelor din poligonul experimental organizat pentru studiul îmbunătățirilor fizico-mecanice corespunzătoare argilelor fisurate din zonele 1+7; consultanță tehnică pentru elaborarea a două variante de referate tehnice pentru consultant și pentru ..., conform actului adițional nr.... la contractul nr....”.

Taxă pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, aferentă facturii nr.... în valoare totală de ... lei, emisă de către ... constând în „servicii de consultanță și monitorizare inclinometrică (interval ... ianuarie - .. iunie ...) pentru investigații alunecări de teren conform act adițional nr.... la ctr.... Ref. Internă proiect: ../Proces verbal recepție definitivă nr.... – Anexa C la contract și devizul de cantități Anexa B. Servicii de foraj, consultanță tehnică pentru proiect experimental tratare termică (interval .. - .. mai .. și ... - .. iunie ...) pentru investigații alunecări de teren cf. act adițional nr.... la ctr..... Ref. Internă proiect: ...; Proces verbal recepție definitivă nr... – Anexa C la contract și devizul de cantități Anexa B”.

În raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală reține faptul că, ..., în calitate de beneficiar încheie actul adițional nr.... la contractul de servicii nr.... al cărui obiect îl constituie „prestarea de servicii de consultanță și monitorizare inclinometrică pentru investigații <alunecări de teren>”, respectiv actul adițional nr.... la contractul de servicii nr.... al cărui obiect îl reprezintă „prestarea de servicii de foraj, consultanță tehnică pentru proiect experimental tratare termică pentru investigații <alunecări de teren>”.

De asemenea, organul de inspecție fiscală consemnează faptul că, prin actele adiționale s-au prevăzut modificări ale clauzelor contractuale ale contractelor de servicii încheiate anterior al căror obiect a constat în efectuarea de probe de foraje, teste de penetrare cu penetrometru, analize laborator geotehnic (conform contractului nr....), respectiv servicii investigare alunecări de teren km ... + ... –km ... + ... (potrivit contractului nr....).

Taxă pe valoarea adăugată dedusă în sumă de ... lei, corespunzătoare facturii nr.... în valoare totală de .. lei, emisă de către .. reprezentând „exploatare forestieră, sortare, încărcare și transport cf.Ctr....”. În legătură cu această prestare de serviciu organul de inspecție fiscală reține în baza Procesului verbal nr... faptul că, masa lemnoasă rezultată este aferentă defrișării efectuate în partida ”Culoar autostrada Apoldu de Jos, sumal ... - - - 38 U.P.IV. Saliste, u.a. 67 A și partida Culoar Autostrada Apoldu de Jos, sumal ...- - - 338, U.P.IV. Saliste u.a. 67A, culoar Autostrada Apoldu” și că a fost predată de către reprezentantul ..., ..., ..., în curte la ... – District ..., iar conform avizelor primare de însoțire material lemnos și a centralizatorului întocmit în scopul dat rezultă un volum de masă lemnoasă de ... mc.

În considerarea aspectelor redade mai sus echipa de inspecție fiscală menționează că a solicitat societății explicații și informații cu privire la necesitatea angajării serviciilor nominalizate anterior pentru activitatea acesteia, iar potrivit răspunsului formulat de către reprezentanții contribuabilului verificat motivele/cauzele nefinalizării la termen a lucrărilor contractate de ... sunt date de: întârzieri în acordarea dreptului de acces în șantier, legate de fazele de proiectare și de execuție din cauza modificărilor dispuse de beneficiar (...), cauzate de autorități, de imprevizibile masive mișcări de pământ, de condițiile climaterice adverse speciale, precum și de necesitatea modificării ofertei antreprenorului ca urmare a studiilor/investigațiilor de teren, analize, calcule. În plus, se menționează că până la data formulării răspunsului nu s-a semnat niciun act adițional cu beneficiarul referitor la zonele afectate de fenomenele imprevizibile ale alunecărilor de teren și nu s-au efectuat lucrări suplimentare de consolidare ca urmare a alunecărilor de teren, în șantier s-au executat doar lucrări de siguranță. Totodată, s-au atașat contractele și actele adiționale pentru execuția lucrărilor de siguranță efectuate de subcontractorii: (contract nr....), ... (contract nr...), ... (contractele nr.: ..., ...).

În scopul delimitării zonelor care au generat lucrări suplimentare, de siguranță, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații reprezentantului societății, respectiv domnului ... conform notei explicative, sens în care s-a adresat o primă întrebare și anume: dacă lucrările executate de către subcontractorii enunțați mai sus se referă la lucrări realizate pe coridorul aprobat (lățimea de autostradă) sau vizează zonele cu alunecări de teren, pentru care s-au realizat exproprieri suplimentare. De asemenea, organul de inspecție fiscală a solicitat în situația în care lucrările de siguranță s-au realizat pentru stabilizarea terenului în zonele cu exproprieri suplimentare față de cele prevăzute în contractul inițial să se prezinte Actele adiționale încheiate cu, Autorizația de construcție și Acordul de mediu aferent și valoarea acestor lucrări conform facturilor emise de către subcontractorii. Alte întrebări adresate de către organul de inspecție fiscală reprezentantului societății se referă la: dacă serviciile prestate de către ... reprezentând „exploatare forestieră, sortare, încărcare și transport” privește exploatare efectuate în zonele de expropriere suplimentare față de cele stabilite inițial în Contractul cu; cu trimitere la facturile emise de către ... și de, constituind activități de consultanță pentru „alunecări de

teren și analiza geologică și tehnică „pentru extinderea limitelor de expropriere s-a solicitat a se menționa dacă acestea reprezintă „lucrări suplimentare de siguranță” în exteriorul coridorului de lucru aprobat (lățimea de autostradă) prin Autorizația de construcție și Acordul de mediu ce au fost emise în anul ...; în ceea ce privește participarea ... la licitația organizată de privind realizarea autostrăzii ... – ... (Lot ... și Lot ..), precum și la licitația de atribuire a contractului de concesiune de lucrări publice organizată de pentru execuția, exploatarea și întreținerea tronsonului de autostradă ...– ... în lungime de .. Km solicitarea a vizat informații legate de stadiul de desfășurare al acestor licitații, în sensul câștigării lor de către ...

Cu referire la nota explicativă dată de către reprezentantul societății menționat anterior, organul de inspecție fiscală a consemnat următoarele răspunsuri: Lucrările realizate de subcontractorii (contract ...), ... (contract ...) și ... (contract ...) se referă la lucrări realizate în coridorul aprobat; Prestarea serviciilor de către se referă la lucrări efectuate în coridorul aprobat al autostrăzii conform Procesului-verbal nr....; Activitățile efectuate de către și ... vizează studii și consultanță pentru zonele cu alunecări de teren,... lucrări premergătoare pentru analizarea terenului în vederea adoptării unor soluții optime pentru întocmirea Proiectului Tehnic pentru zonele afectate de alunecări de teren; Cu trimitere la stadiul de desfășurare al licitațiilor în sensul câștigării acestora s-au formulat cu titlu de răspunsuri, după cum urmează: a) Proiectare și execuție Autostrada ... - ... lot..... ... a depus o contestație la CNSC solicitând anularea rezultatului de evaluate a ofertelor și declararea ofertei...urmare a respingerii cererii de către CNSC cererea s-a depus la Curtea de Apel București, solicitare în curs de analiză; b) Proiectare și execuție Autostrada ...-..., lot ...: ... în data de ... s-a primit comunicarea rezultatului de evaluare a ofertelor, ... oferta depusă de asociația ... a fost respinsă...c) Contract de concesiune lucrări publice ... în data de ... Autoritatea Contractantă a comunicat rezultatul de evaluare a ofertelor...oferta prezentată de ... a fost considerată admisibilă, dar nu un succes.

Cu privire la elementele de conținut ale notei explicative, organul de inspecție fiscală reține în raportul de inspecție fiscală faptul că „Răspunsul din Nota explicativă este în contradictoriu cu starea de fapt menționată în Răspunsul reclamantului în susținerea apărării” (anexă prezentată de societate), unde se precizează că „s-au realizat exproprieri suplimentare, în afara culoarului aprobat de ... m”. De asemenea se menționează și faptul că „în data de (Respondentul) a transmis reclamantului scrisoarea nr.... prin care solicita punerea în aplicare a ordinului de scoatere din circuit forestier nr...., documentul permite reclamantului accesul la suprafețele împădurite din afara coridorului de ... m, de la km ..+.. la km ..+.. și de la km ..+.. la km ..+..., pentru defrișare și eventuale investigații în zonă”. În plus, organul de inspecție fiscală consemnează și următoarea idee: ”Logica simplă arată că, lucrările de defrișare preced orice altă lucrare specifică în construcția autostrăzii și mai mult decât atât, acestea NU pot reprezenta lucrările de punere în siguranță a terenului, așa cum susțin și reprezentanții societății în răspunsul formulat la prima solicitare de informații a echipei de inspecție”.

Un ultim răspuns la nota explicativă reținut de către organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală se referă la faptul că, „până la această dată nu s-a semnat nici un act adițional cu beneficiarul referitor la zonele afectate de fenomenele imprevizibile ale alunecărilor de teren și nu s-au efectuat lucrări suplimentare de consolidare ca urmare a alunecărilor de teren, în șantier s-au executat doar lucrări de siguranță”.

Potrivit celor menționate în raportul de inspecție fiscală se reține că, în baza Adresei nr.... din data de ..., înregistrată la ... sub nr....societatea verificată transmite lista cantităților aferente proiectului tehnic revizuit pentru ariile afectate de fenomenele imprevizibile ale alunecărilor de teren, întocmită urmare a aprobărilor primite de aceasta în datele de ..., respectiv ..., conform căreia valoarea modificată a proiectului este de ... lei față de ... lei, rezultând o diferență de valoare aferentă zonelor cu alunecări de teren în sumă de ... lei, aproximativ ...% din valoarea contractului inițial.

În raport cu aspectele reliefate anterior organul de inspecție fiscală a constatat că societatea verificată nu este consecventă în declarații, în sensul că deși se referă la lucrări de siguranță efectuate în zona alunecărilor de teren în baza contractului inițial încheiat cu beneficiarul ..., în fapt aceasta a realizat exploatarea lemnoasă în zonele de expropriere suplimentare față de cele stabilite în Contractul încheiat cu ... ulterior primirii accesului la suprafețele împădurite din afara coridorului de ... m, după cum rezultă din Ordinul de scoatere din circuit forestier nr..... În completare organul de inspecție fiscală reține că efectuarea defrișărilor suplimentare în luna octombrie ... în vederea realizării lucrărilor de consolidare/ de siguranță trebuie analizate ca un tot unitar, dată fiind relația de cauzalitate dintre alunecările de teren constatate și realizarea de lucrări de siguranță care au generat defrișări suplimentare într-o perioadă ulterioară realizării lucrărilor de construcții. Totodată, acesta menționează că fenomenele imprevizibile (alunecările de teren) sunt pricina realizării de lucrări de siguranță, iar efectuarea defrișărilor era destinată realizării lucrărilor de consolidare/siguranță suplimentare impuse de alunecările de teren. Prin urmare, organul de inspecție fiscală a constatat că, acțiunile întreprinse de societate au vizat ameliorarea efectelor alunecărilor de teren prin consolidarea terenului (susținere, întărire a zonelor afectate) și deci efectuarea defrișărilor cu scopul realizării lucrărilor de consolidare, de „siguranță”, cum sunt definite prin nota explicativă.

Cu trimitere la raportul lunar de lucru nr...., întocmit de către prestatorul pentru perioada ..., cu privire la contractul de proiectare și execuție autostrada ... –... nr...., respectiv la totalitatea demersurilor efectuate de către societatea verificată în legătură cu acest contract, incluzând aici și acțiunile privind execuția de către ..., a lucrărilor neprevăzute, în Raportul de inspecție fiscală s-au reținut următoarele aspecte:

- Conform memorandumului de înțelegere încheiat în data de ... între beneficiar și antreprenor ”Beneficiarul pune la dispoziție, ca parte a responsabilității sale, toate zonele necesar a fi expropriate; Beneficiarul oferă asistența sa pentru obținerea Acordului de mediu necesar noilor soluții tehnice; Beneficiarul oferă asistență Antreprenorului în procesul de aprobare în cadrul ... al ... pentru fiecare zonă în parte în vederea accelerării lucrărilor, obținerea Autorizației de Construire sau orice alte documente de aprobare pentru accelerarea execuției lucrărilor neprevăzute, sprijinite de documentația corespunzătoare și în conformitate cu legislația națională.

- Un act adițional va fi semnat între părți luând în considerare noua durată de execuție și noul preț al contractului care va include toate lucrările suplimentare pentru zonele afectate de alunecările de teren.

- Antreprenorul va începe lucrările suplimentare imediat după semnarea memorandumului de înțelegere și după ce accesul și toate autorizațiile legale pentru noile lucrări vor fi eliberate.

- În data de ..., în cadrul sesiunii ..., beneficiarul a aprobat Proiectul tehnic pentru zonele cu instabilitate a versanților.

▪ În data de s-a emis Certificatul de Urbanism nr.... pentru autostrada ... –..., lotul .. – intervenție de primă urgență în zonele cu instabilitate ridicată a versanților. Prin scrisoarea nr.... din data de ... s-a înaintat către ... Certificatul de Urbanism în Regim de urgență emis în data de ... de către C.J. ..., în vederea eliberării în cel mai scurt timp posibil a Autorizației de construire pentru zonele ..., ... ,... ,... ,... ,... (tunel artificial) .., .. și .. afectate de alunecările de teren.

▪ Lucrările prevăzute în contractul nr....privind „Proiect și execuție autostrada ... – ... au fost autorizate în baza Acordului de mediu ... revizuit în data de ... și a Autorizației de construire nr.... și Autorizației de Construire nr....

▪ Potrivit unei inspecții efectuată pe șantier, reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții a redactat un Proces Verbal de control inopinat, în data de ..., unde a menționat că lucrările executate în zonele afectate de alunecări de teren se desfășoară fără Autorizație de construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii.

Ca o sinteză a aspectelor constatate, organul de inspecție fiscală reține următoarele:

▪ Urmare a alunecărilor imprevizibile de pământ, societatea a fost nevoită să realizeze lucrări suplimentare față de cele menționate în Contractul de proiectare și execuție autostrada ... – ... nr...., reprezentând lucrări de consolidare executate atât în afara, cât și în coridorul aprobat inițial prin contractul încheiat cu ...

▪ Conform răspunsului formulat de reprezentantul societății, acesta susține că societatea verificată a efectuat „lucrări de siguranță”, lucrări executate înăuntrul coridorului de autostradă menționat în contractul de proiectare și execuție autostrada ... – ...nr.....

▪ Societatea nu putea executa lucrări suplimentare de consolidare în baza contractului încheiat în anul ... cu ... întrucât la acea dată nu erau cunoscute efectele imprevizibilelor fenomene privind alunecările de teren, deci lucrările suplimentare/neprevăzute la acea dată nu puteau face obiectul acestui contract. Mai mult decât atât societatea a fost nevoită, după cum rezultă din nota explicativă a reprezentantului acesteia să angajeze o serie de lucrări reprezentând studii/consultanță în vederea adoptării unor soluții optime pentru întocmirea Proiectului tehnic pentru zonele afectate de alunecări. În acest sens se reține faptul că a fost necesară emiterea documentelor de avizare pentru proiectele tehnice – modificări soluții pentru zonele de instabilitate ridicată, și anume: Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele .., .. și ..; Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele ..., ..., .. și ...; Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților zona km ...+...-km ..+...; Documentul de avizare nr.... subliniindu-se „Prezentul aviz se referă strict la soluțiile de consolidare în zonele fără alte modificări ale proiectului tehnic inițial”; Documentul de avizare nr.... pentru Proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților în zonele .. (km ..+...-km ..+..) și ... (km ..+...-km..+..), ceea ce înseamnă că se impunea avizarea realizării unor noi lucrări în zonele afectate de alunecări de teren, indiferent dacă acestea se realizau în afara sau înăuntrul culoarului aprobat inițial, acestea fiind lucrări de altă natură decât cele contractate inițial prin contractul încheiat cu

▪ Lucrările contractate de către societatea verificată cu prestatorii ..., și privind extinderea limitelor de expropriere, consultanță pentru investigații alunecări de teren și respectiv exploatare forestieră zone expropriate suplimentar nu pot fi atribuite unor „lucrări de siguranță”, ci sunt lucrări/servicii suplimentare executate în afara culoarului de autostradă

aprobat prin contractul încheiat cu ... privind consolidarea zonelor afectate de alunecările de teren.

- Pentru lucrările executate în afara culoarului de autostradă aprobat inițial privind consolidarea zonelor afectate de alunecări de teren societatea verificată nu deține Autorizație de construcție, respectiv Aviz de mediu.

Pe de altă parte, organul de inspecție fiscală menționează că, lucrările de siguranță au fost sistate, astfel încât la data controlului nu poate fi stabilită finalitatea acestora și în plus, precizează că societatea nu are încheiate cu beneficiarul ... contracte/acte adiționale privind realizarea de lucrări suplimentare de siguranță în afara culoarului de autostradă aprobat, aspect constatat potrivit răspunsului formulat de societatea verificată la adresa de solicitare întocmită de către inspecția fiscală sub nr.....

Drept consecință, organul de inspecție fiscală reține în raportul de inspecție fiscală faptul că, societatea nu poate dovedi că serviciile efectuate în vederea executării de lucrări suplimentare de siguranță vor fi recunoscute/aprobate de către beneficiarul ..., motiv pentru care nu poate face dovada necesității acestora prin prisma activității desfășurate, respectiv a realizării de venituri din prestări servicii. În atare situație de fapt, organul de inspecție fiscală conchide că nu se justifică rambursarea T.V.A. pentru suma de lei.

Achiziții privind lucrări prestate de subcontractori și neacceptate de către beneficiar:

Pentru început potrivit solicitărilor de informații ale echipei de inspecție fiscală, precum și în baza răspunsurilor la acestea, inclusiv a anexelor în susținerea lor, organul de inspecție fiscală reține în raportul de inspecție fiscală următoarele constatări:

- Societatea însăși nu este în măsură (prin specialiștii aceștia să atribuie în mod direct lucrările executate de către subantreprenori –cantități/valori/lunar, lucrărilor înscrise în Certificatele interimare de plată care au stat la baza emiterii facturilor de prestări de către ...).

- Tipul contractului încheiat cu beneficiarul este în sumă fixă, fără acte adiționale pentru variația valorii contractului până la această dată.

- Societatea a încheiat în perioada anterioară, respectiv în intervalul verificat acte adiționale cu subcontractorii privind cantități/lucrări depășite și care vizează facturi emise de aceștia în perioada mai-noiembrie ..., iar întocmirea acestor acte adiționale s-a efectuat pentru depășirea valorilor contractelor inițiale justificate de lucrările suplimentare, de consolidare necesare a se realiza urmare a apariției fenomenelor imprevizibile ale alunecărilor de teren.

- Potrivit răspunsului societății la solicitarea nr.... și a anexei la acesta s-a consemnat "Referitor la adresa nr... din data de .., prin care ne solicitați lămuriri suplimentare vă transmitem următoarele: ...Tipul contractului nostru cu Beneficiar (...) este FIDIC GALBEN, Sumă Fixă, fără acte adiționale pentru variația valorii contractului până la această dată. În schimb pentru Subcontractori contractele sunt de tip măsură, cu cantități estimative, cu acte adiționale în cazul în care se depășesc cantitățile. Certificarea cantităților de către Inginer aferente lucrărilor executate se face conform contractului nostru cu Beneficiarul pe baza Listelor de cantități (...) transmisă către Inginer și ... prin adresa ... în data de ..., în baza prețului contractului fără nicio variație a valorii contractului. Valoarea totală a Listelor de Cantități se închide la valoarea contractului de ... lei. Deoarece Valoarea Contractului nu acoperă toate costurile există Disputa CAD nr.1".

În context, organul de inspecție fiscală reține ca fiind un aspect major faptul că, deși reprezentantul societății susține că lucrările constând în consultanță/studii erau premergătoare întocmirii Proiectului tehnic pentru zonele afectate de alunecări de teren (acestea s-au prestat în perioada: septembrie-noiembrie ...) nu are în vedere și situația potrivit căreia societatea a efectuat lucrări de siguranță/consolidare și anterior întocmirii acestui proiect, fapt recunoscut de către aceasta și întărit chiar de propriile demersuri privind solicitarea compensațiilor aferente lucrărilor suplimentare (efectuate atât în perioada verificată, cât și anterior până la data de ..., după cum rezultă din CAD 1) neacceptate de clientul ... în lipsa semnării unui act adițional privind majorarea valorii contractului dintre părți.

În raportul de inspecție fiscală întocmit în speță, organul de inspecție fiscală consemnează faptul că, societatea a efectuat lucrări suplimentare generate de alunecările de teren care nu au fost autorizate (avizele, autorizațiile, revizuire soluții tehnice etc) la momentul efectuării acestora și, totodată, precizează că acestea s-au realizat atât în culoarul aprobat inițial, cât și în afara acestuia.

În baza informațiilor redade de către organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală întocmit în cauză se reține că, societatea a înregistrat în evidența contabilă lucrări prestate de către subantreprenori (inclusiv în baza actelor adiționale privind lucrări/cantități neprevăzute) cu un total al taxei pe valoarea adăugată dedusă în perioada verificată de ... lei.

Din analiza CIP/SAL (Certificate interimare de plată/Situații acceptate lucrări) emise de către subantreprenori, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte: subcontractorii efectuează lucrări în baza unor acte adiționale la contractele inițiale de prestări servicii; anumite facturi emise de către aceștia în perioada verificată conțin mențiunea: „lucrări neprevăzute”, iar conform principalelor contracte de servicii încheiate de societatea verificată cu subcontractorii și a actelor adiționale la acestea rezultă că aceștia „acceptă și se obligă să urmeze” lucrări suplimentare.

În legătură cu acești subcontractori, în raportul de inspecție fiscală organul abilitat a consemnat următoarele informații la nivel individual, după cum urmează:

□ Subcontractorul ... – „**lucrări suplimentare**”- la contractul nr...., potrivit actelor adiționale la acesta nr.: ... (privind majorarea valorii inițiale a contractului de la...lei la .. lei, fără T.V.A.); ... (cu referire la efectuarea de lucrări de excavare în perioada ... - ...); ... (pentru „lucrări suplimentare de terasamente”, cu majorarea valorii contractate de la ... lei la ... lei), la contractul numărul ..., în baza actelor adiționale la acesta, identificate sub nr.: (pentru „alte lucrări de umpluturi”, cu majorarea valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (care se referă la „lucrări construire terasamente” până la data de ...); ... (cu privire la „lucrări ulterioare și, mai exact, referitoare la protecția zonelor cu alunecări de teren”, prin majorarea valorii de la ... lei la ... lei, până la ...), la contractul nr...., conform actelor adiționale privind pe acesta, și anume: nr.: ...(care vizează „lucrări construire terasamente” până la ...); ... (pentru „alte lucrări de umpluturi”, cu majorarea valorii contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A. și indicarea terminării lucrărilor până la data de ...).

□ Subcontractorul ... – „**lucrări suplimentare**”- la contractul nr...., potrivit actelor adiționale la acesta, respectiv: nr.: ... (referitor la ”alte activități privind completarea aripilor în beton armat conform modificării proiectului și creșterii relative a cantităților indicate în ctr. inițial”, cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A., având

drept termen de terminare a lucrării ...); .. (pentru „alte activități privind completarea podurilor și pasajelor peste autostradă”, cu o majorare a valorii contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A., și indicarea datei de terminare a lucrărilor ca fiind ..), la contractul nr...., conform actelor adiționale la acesta, și anume: nr... (privind „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton, accesorii de legătură între elem. prefabricate diverse” și o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A., perioadă lucrări ...); nr.... (care vizează „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton, accesorii de legătură între elem. prefabricate diverse”, inclusiv o majorare a valorii contractului de la suma de .. lei la ... lei, fără T.V.A., perioadă lucrări ...).

□ Subcontractorul ... - „lucrări suplimentare”- la contractul nr...., în baza actelor adiționale ale acestuia, și anume: nr.: ... (pentru „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton...”, și o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... fără T.V.A.); ... (referitor la „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton...”, precum și o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.).

□ Subcontractorul ...-„lucrări suplimentare”- la contractul nr...., potrivit actelor adiționale privind pe acesta, identificate, prin următoarele numere: ... (cu referire la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (privind „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii,, și o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (care vizează „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii de la ... lei la .. lei, fără T.V.A.); .. (referitor la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, precum și o majorare a valorii de la ... lei la .. lei, fără T.V.A.); ... (cu referire la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, inclusiv majorarea valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); „...” (care vizează „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.).

□ Subcontractorul - „lucrări suplimentare”- la contractul nr...., conform actelor adiționale aferente acestuia, și anume a celor având numerele: ... (pentru „evaluarea lucrărilor de monitorizare lunară a facturilor de mediu”, prelungirea duratei contractului începând cu ... până la ... și a valorii de la ... lei la ... lei); ... (cu referire la „evaluarea lucrărilor de monitorizare lunară a facturilor de mediu”, prelungirea duratei contractului începând cu „... până la ...”, precum și a modificării valorii de la ... lei la ... lei).

□ Subcontractorul ... - „lucrări suplimentare”- la contractul nr...., în baza actului adițional nr.... (privind ” consultanță pentru activitatea de inginerie pentru redactarea unui studiu de fezabilitate tehnico-economic cu scopul realizării de opere de artă majore și minore pentru a stabili o variantă de execuție a lucrărilor la autostrada ...-., respectiv: zona .. -pod îngropat: predimensionarea și estimarea soluției prof. Chirca, zona7 - verificarea soluției fără diafragme și individualizarea de soluții alternative pentru reducerea costurilor, zonele de la ... - ... – analizarea de soluții cu reducerea operelor de susținere”, termen de finalizare ... și modificarea valorii de la ... lei la ... lei).

□ Subcontractorul ... - „lucrări suplimentare”- potrivit actelor adiționale la contractul nr... și anume a celor identificate prin numerele: ... (privind „furnizarea și instalarea de predale pentru placa viaductului, hidroizolație armată continuă a plăcii viaductului de la Aciliu, borduri prefabricate, grinzi beton pentru poduri minore, etc... se precizează că furnizarea în operă în ceea ce privește art. Menționate la pct.5,6,7 anulează și înlocuiesc cele prevăzute în ctr. Principal”, cu o suplimentare a valorii de la ... lei la .. lei, având termen finalizare ... și „trebuie să fie efectuată în conformitate cu programul ce urmează să fie convenit între client și antreprenor”); ... (pentru „realizarea sistemului de hidroizolație partea exterioară a tunelului prefabricat în beton armat și realizarea sistemului de protecție anticorozivă partea interioară a aceluiași tunel și a plăcilor de suprabetonare marginale ale viaductului Aciliu”, cu o suplimentare de valoare de la ... lei la .. lei, termen finalizare ...); .. (cu referire la „construirea galeriei artificiale cu două căi separate de secțiuni circulară”, precum și o suplimentare de valoare de la ... lei la ... lei).

□ Subcontractorul ... - „lucrări suplimentare”- potrivit actelor adiționale la contractul nr...., respectiv a celor identificate sub numerele: ... (privind „echipa suplimentară și echipament aferent – topograf și ajutor topograf” , cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A. și o perioadă a lucrărilor: ... - ...); ... (care se referă la „adăugare servicii închiriere antene GPS” și o majorare a valorii inițiale a contractului cu suma de ... lei/lună, privind ca și perioadă de lucrări: ... - ...); ... (care vizează „adăugare servicii închiriere antene GPS” și o prelungire a perioadei de lucrări, astfel: (... - ...).

În raportul de inspecție fiscală se reține și faptul că, societatea invocă obligativitatea realizării unor lucrări suplimentare de siguranță generate de fenomenele imprevizibile cu scopul predării tronsonului către beneficiarul final. În plus, în raportul de inspecție fiscală se reține și că, lucrările suplimentare nu au fost contestate de către client ca nefiind prestate, acestea nu au fost acceptate de către beneficiar doar pe motivul lipsei unui act adițional la contractul nr.... încheiat cu ... privind proiectare și construcție Autostrada ...-....

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală se consemnează și opinia societății, potrivit căreia propria intenție este justificată prin demersurile întreprinse, acelea de a recupera contravaloarea lucrărilor suplimentare datorate alunecărilor de teren realizate în vederea finalizării tronsonului și predării acestuia către beneficiarul final.

În schimb, potrivit informațiilor înscrise în documentele prezentate cu ocazia inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea prin demersurile întreprinse nu aduce elemente obiective prin care să facă dovada intenției sale în realizarea de operațiuni taxabile. În sensul celor constatate, în raportul de inspecție fiscală s-a subliniat conținutul Adresei nr.... din ... conform căreia: ”prin adresa IGL antreprenorul trimite către CAD răspunsul său la susținerea apărării respondentului în cazul disputei nr.1. Prin această revendicare actualizată se solicită CAD acordarea unei compensații totale de ..., în cazul în care părțile vor semna un ACT ADIȚIONAL în sumă de cel puțin ...% din Prețul contractului (adică o sumă de ... lei), precum și o prelungire proporțională a termenului de ... zile, care în cazul semnării actului adițional este redusă cu ... zile. În cazul în care actul adițional nu va fi semnat, reclamantul ... solicită CAD acordarea către antreprenor a unei compensații în sumă de ... lei, precum și o extindere a termenului de ... zile”. În completarea acestei expuneri organul de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală întocmit în speță a înscris următoarea frază: „constatăm deci, nu doar aspectul nehotărât al societății în finalizarea demersurilor sale (încheierea de acte adiționale și implicit realizarea de venituri

impozabile din activitatea desfășurată) ci, mai ales, disponibilitatea acesteia în a renunța la compensațiile solicitate până la acea dată”.

Cu trimitere la informațiile înscrise în raportul de inspecție fiscală la care ne referim se reține că, beneficiarul ... susține în fața Comisiei de Adjudecare a Disputelor că realizarea lucrărilor, previzibile sau imprevizibile au fost asumate de societate în baza contractului de prestări nr..... Ori, în viziunea beneficiarului, antreprenorul .. are obligația asumării tuturor riscurilor ce decurg din contract în vederea realizării obiectivului investițional – predării tronsonului de autostradă, în speță suportarea tuturor costurilor necesare în limita valorii fixe a contractului (... lei). În opinia clientului ..., lucrările realizate în baza actelor adiționale încheiate de societatea verificată reprezintă achiziții făcute fără respectarea procedurilor privind achizițiile publice, după cum rezultă din Decizia CAD a Adjudecatarului Unic din Comisia de adjudecare a disputelor, și anume: „5.9.1.2 În opinia Respondentului ..., Reclamantul ... nu este îndreptățit la compensări pentru pierderea productivității și nici pentru lucrări suplimentare achiziționate, achizițiile fiind făcute fără respectarea procedurilor legale de achiziții publice astfel încât Reclamantul nu este îndreptățit la vreo extensie de timp și la compensațiile solicitate pentru evenimentele și circumstanțele prezentate și care fac subiectul Disputei nr.1”.

Având drept elemente de reper aspectele constatate, echipa de inspecție fiscală a solicitat Contabilului șef al ... explicații cu privire la modul de reflectare în evidența contabilă a producției în curs de execuție/serviciilor în curs de execuție, scop în care s-au formulat următoarele trei întrebări: Să se precizeze dacă activitatea de producție aferentă realizării obiectivului „Tronsonul .. al autostrăzii ... – .., pentru perioada mai – noiembrie .. s-a înregistrat în conformitate cu prevederile pct.52 din O.M.F.P. nr.3055/2009; Pentru aceeași perioadă și același obiectiv care este valoarea producției scăzută din gestiune ca urmare a producției facturată către clienți și care este valoarea la cost de producție a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul fiecărei perioade; Să se menționeze care este valoarea producției înregistrată în contul 332 ”Servicii în curs” pentru lunile iulie ..., octombrie ... și noiembrie ..., iar în caz contrar să fie indicate conturile în care s-au înregistrat achizițiile specifice (materii prime, materiale, servicii, etc).

În ceea ce privește răspunsurile formulate, în raportul de inspecție fiscală s-au consemnat următoarele: În legătură cu prima întrebare adresată, Contabilul șef precizează că ”producția lucrărilor de construcție a fost înregistrată în evidența contabilă, trimestrial, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.3055/2009 și ale O.M.F.P. nr.3512/2008”, în funcție de care echipa de inspecție fiscală reține că, prin modul de concepere nu s-a răspuns la întrebare, în sensul că nu se precizează elementele de cheltuielă care trebuiau incluse în costul de producție al obiectivului în cauză, ci se referă la momentul înregistrării producției care în accepțiunea proprie se face trimestrial. Cu referire la a doua întrebare pentru care s-au solicitat explicații, prin răspunsul formulat se menționează că „inventarierea producției în curs se poate face trimestrial, iar costul lucrărilor în curs de execuție a fost înregistrat în evidența contabilă la nivelul fiecărui trimestru ...fără a avea înregistrări lunare ale costului lucrărilor în curs”, pe baza căruia organul de inspecție fiscală a precizat că societatea a înregistrat producția/serviciile în curs de execuție trimestrial, fapt care este în contradicție cu prevederile pct.23 și pct.27 din O.M.F.P. nr.3512/2008, cu modificările și completările ulterioare. Cu privire la a treia întrebare, din răspunsul formulat se reține cum că achizițiile de materiale, materii prime și servicii specifice necesare realizării Tronsonului ... de autostradă .. –.. nu au fost înregistrate lunar în costul de producție, în funcție de care echipa

de inspecție fiscală constată că societatea nu numai că nu a evidențiat lunar valoarea la cost de producție a serviciilor realizate, ci mai mult decât atât a înregistrat venituri din refacturarea serviciilor aferente achizițiilor acestor trei luni inferioare cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă.

În situația dată conform celor reținute în raportul de inspecție fiscală întocmit în speță echipa de inspecție fiscală a procedat la identificarea achizițiilor aferente lucrărilor destinate execuției și construcției tronsonului ... –... (șantierului –singurul obiectiv investițional din perioada verificată) din totalul achizițiilor înregistrate în evidența contabilă în perioada verificată. Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a întocmit situația achizițiilor destinate lucrărilor de construcție pentru realizarea tronsonului de autostradă, potrivit anexei nr.... la raportul de inspecție fiscală în speță. Totodată, echipa de inspecție fiscală a centralizat valorile înscrise în facturile emise de societate în perioada verificată, în funcție de perioadele înscrise în acestea, fapt pentru care a întocmit anexa nr... la raportul de inspecție fiscală în cauză.

În fundamentarea celor de mai sus, în raportul de inspecție fiscală s-a înscris precizarea, potrivit căreia „algoritmul de lucru stabilit de echipa de inspecție se bazează tocmai pe răspunsurile evazive date de reprezentanții societății care în urma solicitării echipei de a preciza care sunt lucrările prestate/materialele furnizate de către subantreprenori (cantități și valori/prestatori) înregistrate în perioada ... și care nu au fost acceptate la plată de către beneficiar motivat de lipsa încheierii unui act adițional/altor documente cu beneficiarul ... cu prezentarea documentelor anexe (facturi, situații de lucrări/procese verbale de recepție) a făcut trimitere la Disputa CAD 1 (așa cum rezultă din Adresa de solicitare a informațiilor nr....)”.

Ca o sinteză a celor constatate, organul de inspecție fiscală a consemnat în raportul de inspecție fiscală faptul că rezultă o T.V.A. dedusă de societate aferentă serviciilor în sumă totală de ... lei, o T.V.A. colectată de ... lei, precum și o diferență nefacturată de ... lei. Cu privire la această sumă în raportul de inspecție fiscală se reține faptul că este aferentă lucrărilor de construcții care nu au fost acceptate de clientul ...

În raportul de inspecție fiscală în cauză, echipa de inspecție fiscală în limitele atribuțiilor și competențelor deținute reține că taxa dedusă pentru achizițiile nefacturate, neacceptate de client nu este deductibilă din considerentele ce se redau în continuare, astfel: □ societatea nu evidențiază în soldul contului 332 contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei conform reglementărilor contabile, deși așa cum se arată au fost realizate lucrări suplimentare neacceptate la plată de beneficiar; se constată astfel că intenția societății a fost de a nu evidenția baza impozabilă pentru taxa colectată următoare; cu toate acestea societatea solicită unei comisii independente compensații pentru costurile suplimentare angajate, fără a reflecta din punct de vedere contabil pretenția acesteia; □ din analiza CIP/SAL emise de subcontractorii rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de lucrări și materiale în baza actelor adiționale încheiate cu subcontractorii. Întrucât acestea au fost întocmite fără respectarea regimului achizițiilor publice (așa cum se menționa în Decizia CAD 1 ca fiind susținut de ...), lucrările nu au fost acceptate de beneficiar prin majorarea valorii contractului

În completarea aspectelor de mai sus în raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reține că, în fapt serviciile de lucrări nu sunt aprobate printr-o autorizație de construire/mediu (acestea reprezentând lucrări suplimentare celor contractate cu

beneficiarul) sunt efectuate în baza unor acte adiționale ce nu respectă regimul achizițiilor publice și mai mult decât atât nu pot fi direct atribuibile unor acte adiționale privind lucrări suplimentare încheiate cu beneficiarul ... motiv pentru care acestea nu dobândesc finalitate, nefiind recepționate/acceptate de către beneficiarul final al lucrărilor la data inspecției fiscale la care ne referim.

Ca o concluzie a celor constatate, în raportul de inspecție fiscală s-a menționat că, societatea nu poate beneficia de deducere pentru suma de ... lei prin prisma dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate, lucrările nefiind destinate veniturilor impozabile și operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

* În perioada verificată echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea în cauză a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile aferente unor facturi reprezentând prestări servicii externe prestate de partenerii intracomunitari, astfel:

Prestatorul ... CUI ... pentru servicii în sumă de ... euro (... lei) reprezentând traduceri autorizate aferente ofertelor efectuate pentru ..., facturate potrivit facturii nr...., servicii ce au fost considerate de către societatea verificată ca nefiind aferente operațiunilor sale taxabile (fiind aferente grupului ...).

Prestatorul .. IT .., pentru servicii reprezentând consiliere cu privire la șantier facturate în baza: facturii nr... în sumă de .. euro (.. lei), din care comision în cotă de ..%, reprezentând .. euro, având echivalentul în lei de .. lei, considerat de către societatea verificată ca nefiind aferent operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care suma invocată s-a considerat drept cheltuială nedeductibilă; facturii nr.... în sumă de ... euro (.. lei), din care comision în cotă de ..%, reprezentând .. euro, cu un echivalent în lei de .. lei, considerat de către societatea verificată ca nefiind aferent operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care suma în cauză s-a considerat drept cheltuială nedeductibilă; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei) pentru servicii constând în „prezența de zi cu zi în șantier a unui expert tehnic în Ingineria Civilă cu competență geotehnică și structurală”, din care comision de ...%, reprezentând ..euro cu o echivalență în lei de ... lei, considerat de către societatea verificată ca nefiind aferent operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care a considerat suma în speță drept cheltuială nedeductibilă; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei) constând în „inserări în cadrul lucrărilor de excavare, tâmplărie și armătură de tehnică de curenți de stuf, dulgherie și armură la cele două portaluri de intrare, Diagrama fazelor de construcție”, din care comision în cotă de ..%, reprezentând ... euro, cu un echivalent în lei de ... lei, considerat de către societatea verificată ca nefiind aferent operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care suma în cauză s-a considerat drept cheltuială nedeductibilă; facturii nr.... în sumă de .. euro (... lei), reprezentând „comision pentru pregătirea ofertei tehnice privind lotul ...”, cu un comision în cotă de ...%, respectiv .. euro, având echivalent în lei de .. lei, considerat de către societatea verificată ca nefiind aferent operațiunilor sale taxabile.

Prestatorul ... IT ... în cazul serviciilor reprezentând consiliere în construcția de drumuri efectuată în baza facturii nr.... în sumă de ... euro (.. lei) din care comision în cotă de ..% , reprezentând ... euro și recuperări costuri deplasare în cuantum de .. euro, servicii considerate de către societatea verificată ca nefiind aferente operațiunilor sale taxabile, considerent pentru care aceasta a considerat suma de .. lei drept cheltuială nedeductibilă.

În raportul de inspecție fiscală s-a menționat faptul că pentru serviciile intracomunitare prestate de către prestatorii de mai sus, societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, conform formulei

contabile 4426 = 4427, în conformitate cu dispozițiile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În context se precizează în raportul de inspecție fiscală în cauză și faptul că, referitor la contravaloarea comisionului achitat pentru serviciile prestate de partenerii intracomunitari rezultă o cheltuială nedeductibilă de ... lei (... lei + ... lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei), având o taxă dedusă de .. lei (.. lei *24%), din care s-a analizat în cadrul constatărilor din precedent suma de ... lei (.. lei *24%) aferentă facturii nr.... – prestatorul ... considerent pentru care la această secțiune analiza echipei de inspecție fiscală a vizat numai suma de .. lei (... lei - ... lei).

Cu privire la suma învederată anterior, în raportul de inspecție fiscală în cauză, echipa de inspecție fiscală a menționat că, „întrucât pentru cota de comision aferentă serviciilor ce i-au fost prestate societatea înregistrează cheltuieli nedeductibile, considerând că aceasta nu este aferentă operațiunilor sale taxabile, se constată că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art 145 privind deductibilitatea taxei, motiv pentru care societatea verificată este obligată la plata taxei în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) –(6)”. Drept consecință s-a stabilit o T.V.A. nedeductibilă aferentă comisionelor nedeductibile în sumă de ... lei.

3. Prin Referatul nr.... privind propunerea de soluționare a contestației depusă de ... organul de inspecție fiscală urmare a analizei motivelor invocate în acțiunea formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., precum și a raportului de inspecție fiscală nr. ... propune respingerea contestației ca fiind neîntemeiată și nefundamentată legal, cu precizarea că aceasta nu este în măsură de a anula total sau parțial constatările înscrise în actele administrative fiscale atacate.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatoare, din analiza actelor și documentelor depuse la dosarul cauzei și în raport cu prevederile legale în vigoare aplicabile, se consemnează aspectele ce se prezintă în continuare.

1. Referitor la obligația fiscală stabilită suplimentar în sumă de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare se rețin următoarele aspecte:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă ... – Sucursala ... are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și stabilită suplimentar în quantum de ... lei, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr...., în condițiile în care persoana în cauză nu a demonstrat, potrivit legii, faptul că achizițiile de servicii și de lucrări sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.... faptul că suma de ... lei, reprezintă taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile, și anume: în cazul celor privind serviciile pentru organizarea de licitații care nu au finalitate prin prisma veniturilor impozabile și a

operațiunilor sale taxabile (... lei); în situația celor destinate lucrărilor necontractate pentru care societatea nu deține autorizații - în afara coridorului de autostradă aprobat inițial prin contractul încheiat cu ... în anul ... (... lei); corespunzătoare cheltuielilor nedeductibile înregistrate de societate (... lei); pentru lucrările nefacturate către .. - neacceptate de aceasta (... lei), considerente pentru care este nedeductibilă, fiind astfel respinsă la rambursare.

Împotriva actului administrativ fiscal invocat anterior ...- Sucursala ...a formulat contestație, unde s-a menționat faptul că s-au angajat serviciile, pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în vederea participării la licitații publice având ca obiect realizarea de construcții a autostrăzilor și drumurilor din România și aceasta tocmai în vederea realizării de operațiuni taxabile, indiferent de atribuirea contractelor publice în favoarea sa sau a altui operator economic, prin angajarea serviciilor în cauză cu intenția de a realiza operațiuni taxabile; cu privire la achizițiile pentru care s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în acțiune s-a precizat că inspecția fiscală a stabilit caracterul nedeductibil al T.V.A. în raport de înscrisuri precum autorizație de construire și autorizație de mediu, fapt care excede textului legal aplicabil în stabilirea deductibilității taxei, respectiv art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 și a punctului 45 alin.1 din H.G. nr.44/2004; cu trimitere la deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă serviciilor prestate de către partenerii intracomunitari în contestația formulată se înscrie faptul că, în condițiile în care dreptul de deducere al TVA se analizează în raport de criteriul distinct față de dreptul de deducere al impozitului pe profit, fiind aplicabile două capitole distincte din Codul Fiscal, înregistrarea unei cheltuieli nedeductibile în raport de impozitul pe profit nu este determinantă în înregistrarea cheltuielii ca fiind deductibilă în raport de TVA.

Cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor realizate de către ... – Sucursala ...care nu s-au acceptat la plată de către .., în contestație se reține că refuzul de acceptare al lucrărilor suplimentare de către beneficiar nu condiționează, nu limitează dreptul subscrisei de a înregistra T.V.A. ca fiind aferentă unei operațiuni taxabile și, implicit, deductibilă, considerente pentru care rezultă că achiziționarea serviciilor de către societate, persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A., care achiziționează în această calitate serviciile este cea care determină aplicarea sistemului de T.V.A. și prin urmare aplicarea sistemului de deducere. Potrivit argumentației din contestație ... consideră că lucrările efectiv realizate de către societate nu au fost considerate de reprezentantul beneficiarului, în speță inginerul inutile și fără legătură cu obiectul contractului, neputând fi în schimb prezentate la plată pentru motive legate de natura intrinsecă a contractului și a legislației achizițiilor publice aplicabile, adică limitarea substanțială a adăugării costurilor suplimentare. În context, în contestație este invocat și argumentul potrivit căruia accepând riscul unui contract cu preț fix pe baza setului de reguli de tip Fidic Galben, precum și a legislației achizițiilor publice rezultă că subscrisa se regăsește în situația unei cauze obiective „independente de voința sa, în ceea ce privește posibilitatea obținerii unor venituri suplimentare care să compenseze toate cheltuielile efectuate pentru șantier și din acest punct de vedere se consideră că societatea se încadrează în prevederile punctului 45 paragraful (6) din normele de aplicare ale art.145 din Codul fiscal.

În drept, în speță au aplicabilitate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) coroborat cu ale art.137 alin.(1) lit.a), art.147^ 1 alin.(1) și alin.(2), art.150 alin.(1) și alin.(2) și art.157 alin.(1)

și alin.(2) - Titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul căroră:

Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

...

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

a) operațiuni taxabile;

...

Art. 137 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

Art. 147¹ - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Art. 150 - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

Art. 157 - Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)".

Data fiind natura speței dedusă judecării se rețin, **în drept**, și dispozițiile punctelor 45 alin.(6) și 53 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:

"45. (6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal".

În temeiul reglementărilor legale învederate anterior se reține că, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii și de lucrări poate fi dedusă în situația în care persoana impozabilă demonstrează cu documente conforme că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea incidente, **în drept**, sunt și dispozițiile art.7 alin.(2), art.94 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) coroborat cu art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în interpretarea cărora:

Art. 7 - Rolul activ

...

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a

situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Art. 94 - Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) *Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

...

Art. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”.

De altfel, în vederea determinării stării de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală are obligația de a stabili relevanța acesteia utilizând toate informațiile și documentele edificatoare în cauză, după cum prevăd dispozițiile legale în speță. Documentele justificative și completarea lor cu alte probe se rezumă în final în stabilirea existenței sau inexistenței dreptului organului fiscal în a aprecia starea de fapt fiscală. Mai mult și în virtutea rolului său activ, organul de inspecție fiscală are obligația să administreze probe pertinente și concludente pentru a stabili situația fiscală a contribuabilului.

Aplicabile, **în drept**, sunt și dispozițiile art.64 "Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că: "Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la

stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

În context se justifică a fi reținute, **în drept**, la nivelul analizei per ansamblu dispozițiile art.11 alin.(1) ”Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Din reglementările legale reținute rezultă că, organul de inspecție fiscală poate să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Pe lângă recunoașterea unui drept de apreciere a stării fiscale a achizițiilor analizate, din perspectiva dispoziției normative de mai sus, doctrina relevă faptul că legiuitorul a dat forma, chiar în cuprinsul Codului fiscal, și anume a principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Potrivit acestui principiu, pentru ca informația contabilă să fie credibilă, trebuie ca evenimentele și operațiunile pe care le reprezintă să fie reflectate în contabilitate în concordanță cu realitatea economică și nu numai cu forma lor juridică.

În conexiune cu aspectele din precedent prin prisma evidențierii serviciilor în curs de execuție, **în drept**, au incidență prevederile pct. 52 din Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit cărora:

“(1) Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

(2) Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt următoarele:

- a) costurile de amenajare a amplasamentului;
- b) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- c) costurile de instalare și asamblare;
- d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;
- e) onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul etc.

(3) Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare”.

Pentru început se reține că, verificarea s-a efectuat pentru soluționarea decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, identificat sub nr...., iar potrivit rezultatelor acestei operațiuni consemnate în actele administrative fiscale atacate, din suma solicitată la rambursare de ... lei s-a aprobat ... lei și s-a respins diferența de ... lei.

La rândul său, **suma respinsă la rambursare de ... lei**, se prezintă în structură, astfel: T.V.A. nedeductibilă de ... lei (compusă din: ... lei + ... lei + ... lei + ... lei, pentru motivele redată în precedent) și T.V.A. necolectată aferentă avansurilor încasate de ... lei.

În atare situație analiza cauzei care privește T.V.A. în sumă de ... lei este necesar a se efectua în structura elementelor componente ale acesteia, potrivit celor redată în cele ce urmează.

În speță, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei se reține potrivit raportului de inspecție fiscală faptul că, aceasta este aferentă serviciilor prestate de către următorii parteneri:

▪ S.C., T.V.A. de ... lei, aferentă facturii nr.... (cu o valoare totală de ... lei), reprezentând "asistență de specialitate pentru evaluare amplasament în vederea participării la licitație pentru construcție centura mun.... și particip. la licitație autostrada ...-.... Conf. Contract înregistrat la client cu ...".

▪ S.C., T.V.A. de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + .. lei), potrivit facturii nr... (în valoare totală de lei), reprezentând "c/v prestări servicii conf. Contract consultanță Nr....", a facturii nr.... (în valoare totală de ... lei), constând în "c/v prestări servicii conf.contract consultanță ...", în baza facturii ... (în valoare totală de ... lei) care se referă la "servicii proiectare pentru întocmirea ofertei autostrada ... - .. LOT .." și a facturii nr. ... (în valoare totală de .. lei) vizând "servicii proiectare pentru întocmirea ofertei autostrada .. - .. LOT ...".

▪ S.C., T.V.A. de ... lei, conform facturii nr.... (în valoare totală de ... lei), reprezentând "propunere tehnică și documente de calificare pentru procedura de achiziție – proiectare și execuție autostrada ..., Lot. .. și . – ctr.....

▪ S.C. ... – Italia, T.V.A. de ... lei, aferentă achiziției intracomunitare de servicii efectuată în baza facturii nr.... în sumă de ... euro (.. lei) care s-a emis în baza contractului de servicii nr.....

▪ ... T.V.A. de ... lei (... lei + .. lei + .. lei +... lei + ... lei + .. lei), aferenta facturilor nr. ... (valoare totală de ...lei); nr.... (valoare totală de ... lei); nr.... (cu o valoare totală de ... lei); nr... (valoare totală de .. lei); nr... (valoare totală de ... lei) și nr... (valoare totală de ... lei), reprezentând "printări, scanări și xerocopii ale documentelor necesare participării la licitații: ... –..., ..-....".

În context se reține și faptul că, potrivit celor consemnate de către inspecția fiscală în raportul întocmit în cauză, ... – Sucursala ...a angajat o serie de costuri în vederea participării la licitațiile organizate de către ... pentru construcția Autostrăzii ... – .. și respectiv ... –

De menționat este și faptul că, prin adresa nr...., emisă de ... din către Asocieria ..., cu referire la „Proiectare și construcție autostrada ... –.. Lot ..-..” – LOT .., în condițiile celor comunicate s-a solicitat prelungirea perioadei de valabilitate a ofertei, a garanției de participare la licitație și a garanției de bună conduită până la data de ... (anexa nr. .. la raportul de inspecție fiscală în cauză). De asemenea, prin corespondența nr...., emisă de ... din către ... în condițiile celor precizate cu privire la procedura de atribuire a Contractului de concesiune de lucrări publice privind proiectarea, construirea, finanțarea, operarea și întreținerea Autostrăzii ... –... s-a solicitat a se lua toate măsurile necesare pentru prelungirea valabilității Scrisorii de Garanție de Participare nr.... până la data de ... (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală).

Edificator în speță este și dispozitivul Deciziei nr.... din ..., emisă de către Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a decis respingerea ca nefondată a contestației depusă, pentru lotul ... de ..., în calitate de lider al Asocierii ... și care s-a formulat împotriva adresei nr.... de comunicare a rezultatului procedurii de atribuire, emisă

de către ..., cu sediul în ... bd. ... nr...., sectorul .., în calitate de autoritate contractantă, în cadrul procedurii de licitație deschisă organizată în vederea atribuirii contractului de lucrări, divizat pe loturi, având ca obiect "Proiectare și Execuție autostrada ... – ..., Loturile ..., ..., și" (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală în speță). După cum se poate observa oferta de participare la procedura de licitație deschisă organizată în vederea atribuirii contractului de lucrări pentru Lotul ... s-a depus de către Asociera ... aceasta nefiind declarată câștigătoare de către autoritatea contractantă.

În ceea ce privește Contractul de concesiune de lucrări publice privind proiectarea, construcția, finanțarea, operarea și întreținerea Autostrăzii ... –..., Tronsonul ...– ..., km ... + ... – km ... + .. (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală), după cum reține inspecția fiscală oferta depusă de către ...nu a fost declarată câștigătoare de către autoritatea contractantă, adjudecatorul fiind Asociera ...

În conexiune cu aspectele de mai sus se justifică a fi consemnate și răspunsurile domnului ..., în calitate de reprezentant legal al – Sucursala ... date prin nota explicativă din ... solicitată de către organul de inspecție fiscală cu privire la întrebarea nr....referitoare la participarea ... – Sucursala ... la licitația deschisă organizată de ... privind realizarea autostrăzii ... –.. (Lot .. și Lot ...), cât și la licitația de atribuire a contractului de concesiune de lucrări publice organizată de ... pentru execuția, exploatarea și întreținerea tronsonului de autostradă ... - ... în lungime de ... km (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală), astfel:

„ În primul rând trebuie să precizăm faptul că participantul la licitațiile menționate mai sus a fost asociația ..., actuala ... și nu ...– Sucursala ...”.

Cu privire la Proiectare și Execuție Autostrada ... –..., Lot .. se reține... „În data de ... ca urmare a reevaluării ofertei depuse de ... s-a primit a doua comunicare de la Autoritatea Contractantă cu privire la rezultat, conform căreia oferta a fost respinsă ca fiind neconformă cu criteriile specificate în fișa de achiziție, iar .. a fost declarată ofertantul câștigător. Astfel, ... a depus o contestație la ... solicitând anularea rezultatului de evaluare a ofertelor și declararea ofertei depusă de aceasta ca fiind un succes. Ulterior, ca urmare a respingerii cererii de către ..., cererea a fost depusă în continuare la Curtea de Apel București. Acum, contestația este în curs de analiză de către Curtea de Apel”.

Cu referire la Proiectare și Execuție Autostrada ... – .., Lot ... se menționează: „În data de ... s-a primit comunicarea rezultatului de evaluare a ofertelor, conform căreia oferta depusă de asociația ... a fost respinsă din cauza faptului că nu s-au respectat cerințele din specificațiile tehnice. Nicio altă acțiune nu a fost luată de către ... în ceea ce privește formularea unei contestații”.

În ceea ce privește Contractul de concesiune lucrări publice pentru proiectarea, construcția, finanțarea, funcționarea și întreținerea secțiunii de Autostradă ... – ..., ... –..., se precizează: „ În data de ... Autoritatea Contractantă a comunicat rezultatul de evaluare a ofertelor. Potrivit acestuia, oferta prezentată de asociera ... a fost considerată admisibilă, dar nu un succes”.

În atare context de fapt se reține pe de o parte faptul că, în situațiile expuse anterior ofertele depuse nu au fost declarate câștigătoare, iar pe de altă parte, la procedurile de achiziție la care s-a făcut referire în paragrafele din precedent a participat Asociera (asociația) ... și nu ... –Sucursala ..., care în schimb a procedat la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor generate de astfel de acțiuni.

Având în vedere aspectele reliefate mai sus în corelație cu textul de lege (art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal) care reglementează faptul că, o persoană impozabilă are

dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile, ... – Sucursala ... este în drept să deducă T.V.A. numai în cazul îndeplinirii acestei condiții. În caz contrar, taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă fiscal.

De altfel, ...– Sucursala ..., prin contestația formulată nu a demonstrat că achizițiile în speță sunt destinate operațiunilor taxabile, ci a afirmat numai faptul că “neatribuirea de către autoritatea contractantă a contractelor în cauză subscrisei nu are valoarea unei condiționări prealabile acordării dreptului de deducere a T.V.A” și aceasta în condițiile în care, în fapt, la procedurile de achiziție în cauză a participat Asociația ... și nu ... – Sucursala ...

Invocarea de către contestatoare în contestație a soluției Curții Europene de Justiție pronunțată în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa nu are relevanță în cauză, pe considerentul că inspecția fiscală nu a reținut faptul că nu era posibilă o angajare de cheltuieli anterior realizării veniturilor din exploatare, ci s-a analizat deductibilitatea lor prin prisma demonstrării realizării unor venituri ulterioare, care nu s-au concretizat în materialitatea lor, după cum se menționează de către organul de inspecție fiscală în actele administrative fiscale emise în cauză coroborat și cu aspectele redate în contestația la care ne referim. Concret, organul de inspecție fiscală reține că întrucât serviciile nu sunt utilizate în activitatea economică a societății, acestea nu pot fi direct atribuibile unor operațiuni taxabile (veniturilor impozabile ale societății) și, mai mult, se precizează că societatea verificată nu a aplicat prestarea către sine în ceea ce privește serviciile de consultanță analizate și neutilizate în activitatea economică, neemitând autofactura și necolectând T.V.A.

Prin urmare atâta timp cât ... – Sucursala ... nu a fost în măsură a demonstra că serviciile nominalizate anterior s-au angajat cu destinația utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, contestația cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă acestora urmează a se respinge ca neîntemeiată.

În speță, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei se reține potrivit raportului de inspecție fiscală faptul că, aceasta este aferentă lucrărilor prestate în zona alunecărilor de teren de către următorii parteneri:

▪ S.C., T.V.A. de ... lei, din totalul taxei neexigibile în sumă de ... lei aferentă facturii nr.... în valoare totală de ... lei (.. euro), reprezentând plata stagiului 3, etapele: analizarea tuturor informațiilor existente din punct de vedere geologic și geotehnic ținând seama de extinderea limitelor de expropriere; stabilirea adâncimii și pantelor taluzurilor, excavațiilor și umpluturilor în noile condiții geomorfologice, ținând seama de recomandările expertizelor aferente celor șapte zone analizate; asistență tehnică pentru realizarea tehnică și interpretarea rezultatelor din poligonul experimental organizat pentru studiul îmbunătățirilor proprietăților fizico-mecanice corespunzătoare argilelor fisurate din zonele 1+7; consultanță tehnică pentru elaborarea a două variante de referate tehnice pentru consultant și respectiv pentru ..., conform actului adițional nr.... la contractul nr....”.

▪ S.C., T.V.A. de ... lei, aferentă facturii nr.... în valoare totală de ... lei, constând în „servicii de consultanță și monitorizare inclinometrică (interval ... ianuarie - ... iunie ...) pentru investigații alunecări de teren conform act adițional nr... la ctr.... Ref. Internă proiect: .../Proces verbal recepție definitivă nr... – Anexa C la contract și devizul de cantități Anexa B. Servicii de foraj, consultanță tehnică pentru proiect experimental tratare termică (interval ... - ... mai .. și ... - .. iunie ...) pentru investigații alunecări de teren cf. act adițional nr.... la

ctr..... Ref. Internă proiect: ..; Proces verbal recepție definitivă nr... DIN .. – Anexa C la contract și devizul de cantități Anexa B”. Cu privire la aceste servicii organul de inspecție fiscală reține că, prin actele adiționale s-au prevăzut modificări ale clauzelor contractuale ale contractelor de servicii încheiate anterior al căror obiect a constat în efectuarea de probe de foraje, teste de penetrare cu penetrometru, analize laborator geotehnic (conform contractului nr....), respectiv servicii investigare alunecări de teren km ... + ... –km ... + ... (potrivit contractului nr....).

▪ S.C. ... T.V.A de ... lei, corespunzătoare facturii nr.... în valoare totală de ... lei, reprezentând „exploatare forestieră, sortare, încărcare și transport cf.Ctr...”. În legătură cu această prestare de serviciu organul de inspecție fiscală reține în baza Procesului verbal nr.... faptul că, masa lemnoasă rezultată este aferentă defrișării efectuate în partida ”Culoar autostrada Apoldu de Jos, sumal ... - - - 338 U.P.IV. Saliste, u.a. 67 A și partida Culoar Autostrada Apoldu de Jos, sumal ... - - - 338, U.P.IV. Saliste u.a. 67A, culoar Autostrada Apoldu” a fost predată de către reprezentantul, în curte la – District ..., iar conform avizelor primare de însoțire material lemnos și a centralizatorului întocmit în scopul dat nr.... rezultă un volum de masă lemnoasă de ... mc.

De asemenea, în raportul de inspecție fiscală în cauză cu trimitere la raportul lunar de lucru nr...., întocmit de către prestatorul ... pentru perioada ... cu privire la contractul de proiectare și execuție autostrada ... –... nr...., respectiv la totalitatea demersurilor efectuate de către societatea verificată în legătură cu acest contract, incluzând aici și acțiunile privind execuția de către ... – Sucursala .., a lucrărilor neprevăzute s-au reținut următoarele aspecte:

▪ Conform memorandumului de înțelegere încheiat în data de ... între beneficiar și antreprenor ”Beneficiarul pune la dispoziție, ca parte a responsabilității sale, toate zonele necesar a fi expropriate; Beneficiarul oferă asistența sa pentru obținerea Acordului de mediu necesar noilor soluții tehnice; Beneficiarul oferă asistență Antreprenorului în procesul de aprobare în cadrul ... al pentru fiecare zonă în parte în vederea accelerării lucrărilor, obținerea Autorizației de Construire sau orice alte documente de aprobare pentru accelerarea execuției lucrărilor neprevăzute, sprijinite de documentația corespunzătoare și în conformitate cu legislația națională.

▪ Un act adițional va fi semnat între părți luând în considerare noua durată de execuție și noul preț al contractului care va include toate lucrările suplimentare pentru zonele afectate de alunecările de teren.

▪ Antreprenorul va începe lucrările suplimentare imediat după semnarea memorandumului de înțelegere și după ce accesul și toate autorizațiile legale pentru noile lucrări vor fi eliberate.

▪ În data de ..., în cadrul sesiunii ..., beneficiarul a aprobat Proiectul tehnic pentru zonele cu instabilitate a versanților.

▪ În data de ... s-a emis Certificatul de Urbanism nr.... pentru autostrada ... –..., lotul ... – Intervenție de primă urgență în zonele cu instabilitate ridicată a versanților. Prin scrisoarea nr... din data de ... s-a înaintat către ... Certificatul de Urbanism în Regim de urgență emis în data de ..de către C.J. ..., în vederea eliberării în cel mai scurt timp posibil a Autorizației de construire pentru zonele ..., ... ,... ,.. ,.. ,.. ,.. (tunel artificial) .., .. și .. afectate de alunecările de teren.

▪ Lucrările prevăzute în contractul nr.... privind „Proiect și execuție autostrada ... –... au fost autorizate în baza Acordului de mediu ... revizuit în data de ... și a Autorizației de construire nr.... și Autorizației de Construire nr.....

▪ Potrivit unei inspecții efectuată pe șantier, reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții a redactat un Proces Verbal de control inopinat, în data de ..., unde a menționat că lucrările executate în zonele afectate de alunecări de teren se desfășoară fără Autorizație de construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii.

În considerarea acestor aspecte consemnate organul de inspecție fiscală reține și următoarele aspecte:

▪ Urmare a alunecărilor imprevizibile de pământ, societatea a fost nevoită să realizeze lucrări suplimentare față de cele menționate în Contractul de proiectare și execuție autostrada ... – ... nr....., reprezentând lucrări de consolidare executate atât în afara, cât și în coridorul aprobat inițial prin contractul încheiat cu

▪ Conform răspunsului formulat de reprezentantul societății, acesta susține că societatea verificată a efectuat „lucrări de siguranță”, lucrări executate înăuntrul coridorului de autostradă menționat în contractul de proiectare și execuție autostrada ... – ... nr.....

▪ Societatea nu putea executa lucrări suplimentare de consolidare în baza contractului încheiat în anul ... cu .. întrucât la acea dată nu erau cunoscute efectele imprevizibilelor fenomene privind alunecările de teren, deci lucrările suplimentare/neprevăzute la acea dată nu puteau face obiectul acestui contract. Mai mult decât atât societatea a fost nevoită, după cum rezultă din nota explicativă a reprezentantului acesteia să angajeze o serie de lucrări reprezentând studii/consultanță în vederea adoptării unor soluții optime pentru întocmirea Proiectului tehnic pentru zonele afectate de alunecări. În acest sens se reține faptul că a fost necesară emiterea documentelor de avizare pentru proiectele tehnice – modificări soluții pentru zonele de instabilitate ridicată, și anume: Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele ..., ... și ..; Documentul de avizare nr... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele ..., .. și ...; Documentul de avizare nr... pentru proiectul tehnic – modificare soluție zonele cu instabilitate ridicată a versanților zona km ...+...-km ...+...; Documentul de avizare nr.... subliniindu-se „Prezentul aviz se referă strict la soluțiile de consolidare în zonele fără alte modificări ale proiectului tehnic inițial”; Documentul de avizare nr.... pentru Proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților în zonele .. (km ...+...-km ...+..) și .. (km ...+...-km..+..), ceea ce înseamnă că se impunea avizarea realizării unor noi lucrări în zonele afectate de alunecări de teren, indiferent dacă acestea se realizau în afara sau înăuntrul culoarului aprobat inițial, acestea fiind lucrări de altă natură decât cele contractate inițial prin contractul încheiat cu ...

▪ Pentru lucrările executate în afara culoarului de autostradă aprobat inițial privind consolidarea zonelor afectate de alunecări de teren societatea verificată nu deține Autorizație de construcție, respectiv Aviz de mediu.

Potrivit celor constatate și consemnate de către inspecția fiscală se reține în primul rând faptul că, în baza memorandumului încheiat între părți beneficiarul pune la dispoziție, ca parte a responsabilității sale, zonele necesar a fi expropriate, oferă asistența sa pentru obținerea acordului de mediu necesar noilor soluții tehnice, a autorizației de construire sau orice alte documente de aprobare pentru accelerarea execuției lucrărilor neprevăzute, sprijinite de documentația corespunzătoare și în conformitate cu legislația națională, iar

antreprenorul va începe lucrările suplimentare imediat după semnarea memorandumului (...) și după ce accesul și toate autorizațiile legale pentru noile lucrări vor fi eliberate, conform unui act adițional care va fi semnat între părți luând în considerare noua durată de execuție și noul preț al contractului care va include toate lucrările suplimentare pentru zonele afectate de alunecările de teren.

În al doilea rând se reține că urmare unei inspecții efectuată pe șantier, reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții a redactat un Proces Verbal de control inopinat, în data de ..., unde a menționat că lucrările executate în zonele afectate de alunecări de teren se desfășoară fără Autorizație de construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii. Corelativ este important de menționat că aceste lucrări nu pot fi atribuite contractului nr.... privind „Proiect și execuție autostrada ... –... încheiat cu ..., care au fost autorizate în baza Acordului de mediu ... revizuit în data de ... și a Autorizației de construire nr.... și Autorizației de Construire nr...., constatare în raport de care se reține că dacă respectivele lucrări vizau contractul invocat atunci nu s-ar fi impus sistarea lor.

În conexiune cu aspectele redate anterior se justifică a fi consemnate și răspunsurile domnului ..., în calitate de reprezentant legal al ... – Sucursala ... date prin nota explicativă din .. solicitată de către organul de inspecție fiscală la întrebările referitoare la lucrările contractate cu prestatorii .., .. și .., după cum urmează (anexa nr... la raportul de inspecție fiscală):

□ Prestarea serviciilor de către – C.U.I. ..., reprezentând „exploatare forestieră, sortare, încărcare și transport” se referă la lucrări efectuate în coridorul aprobat al autostrăzii, conform Procesului – verbal nr....

□ Activitățile efectuate de S.C. ... și de S.C. se referă la studii și consultanță pentru zonele cu alunecări de teren, analize geologice, geotehnice, sondaje inclinometrice și teste, lucrări premergătoare pentru analiza terenului în vederea adoptării unor soluții optime pentru întocmirea proiectului Tehnic pentru zonele afectate de alunecări de teren.

În context se reține faptul că, potrivit procesului verbal nr..., masa lemnoasă rezultată este aferentă defrișării efectuate în partida ”Culoar autostrada Apoldu de Jos, sumal ... - - - ... U.P.IV. Saliste, u.a. 67 A și partida Culoar Autostrada Apoldu de Jos, sumal ... - - - ..., U.P.IV. Saliste u.a. 67A, culoar Autostrada Apoldu” și a fost predată de către reprezentantul ..., în curte la ... – District ... iar conform avizelor primare de însoțire material lemnos și a centralizatorului întocmit în scopul dat nr... rezultă un volum de masă lemnoasă de ... mc. (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, potrivit celor reținute de către echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală în cauză edificatoare sunt și aspectele consemnate cu privire la necesitatea emiterii documentelor de avizare pentru proiectele tehnice-modificări soluții pentru zonele de instabilitate ridicată, și anume: Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele ..., .. și ..; Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților – zonele ..., .. și ..; Documentul de avizare nr.... pentru proiectul tehnic – modificare soluție zonele cu instabilitate ridicată a versanților zona km ...+...-km ...+...; Documentul de avizare nr.... subliniindu-se „Prezentul aviz se referă strict la soluțiile de consolidare în zonele fără alte modificări ale proiectului tehnic inițial”; Documentul de avizare nr.... pentru Proiectul tehnic – modificare soluție pentru zonele cu instabilitate ridicată a versanților în zonele .. (km ...+..-km ..+..) și .. (km ..+..-km..+...), ceea ce înseamnă că se impunea avizarea realizării unor noi lucrări în zonele afectate de

alunecări de teren, indiferent dacă acestea se realizau în afara sau înăuntrul culoarului aprobat inițial, acestea fiind lucrări de altă natură decât cele contractate inițial prin contractul încheiat cu

În aceeași ordine de idei relevanță în cauză revine și răspunsului reprezentanților societății nr.... având drept subiect ”rezolvarea măsurilor dispuse prin adresa nr....din data de ...” de organul de inspecție fiscală, identificat în acest document la pct.5, respectiv: „menționăm că până la această dată nu s-a semnat niciun act adițional cu Beneficiarul (.. referitor la Zonele afectate de fenomenele imprevizibile ale alunecărilor de teren și nu s-au efectuat lucrări suplimentare de consolidare ca urmare a alunecărilor de teren, în șantier fiind în curs doar lucrări de punere în siguranță a zonelor afectate de fenomenele de alunecare de teren” (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală în cauză).

Din coroborarea celor redată anterior în corelație cu răspunsurile furnizate de către reprezentanții societății se desprinde ideea potrivit căreia lucrările contractate de către – Sucursala ... și facturate de prestatorii, ... și privind extinderea limitelor de expropriere, consultanță pentru investigații alunecări de teren și respectiv exploatare forestieră zone expropriate suplimentar nu pot fi atribuite unor „lucrări de siguranță”, ci sunt lucrări/servicii suplimentare executate în afara culoarului de autostradă aprobat prin contractul încheiat cu ... privind consolidarea zonelor afectate de alunecările de teren și pentru care nu s-a încheiat un act adițional. De altfel, potrivit adresei ..., emisă de către ... – Sucursala către ... și adresată spre știință ... din având drept subiect: „suspendarea lucrărilor în zonele de alunecări de teren, conform Subclauzei 8.8 din Contract, din cauza lipsei Autorizației de Construcții se rețin următoarele elemente de conținut: „în opinia Antreprenorului, astfel de nerespectări duc la următoarele încălcări substanțiale...3. Până acum nu s-au emis nici Instrucțiunile de Modificare și nici Actul Adițional, încâlcându-se evident acordul semnat la ..., precum și sub-clauzele 13.3 și 20.4 din Condițiile de Contract și din legislație; În fapt, din cauza acestor încălcări substanțiale, până acum Antreprenorul a fost forțat să finanțeze din bani proprii lucrările pe care le execută și puteți înțelege că această situație nu mai poate merge mai departe...după o inspecție efectuată pe șantier, reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții a redactat un Proces - Verbal de Control, la data de, în care a menționat că lucrările executate în zonele afectate de alunecări de teren se desfășoară fără Autorizație de Construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii...Antreprenorul are obligația clară, conform legii, de a întrerupe lucrările la km ... + ... la km ..+ ... și de la km ..+... la km ..+ ..” (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală).

Data fiind natura cauzei dedusă judecătii se justifică a se reține faptul că, în raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a specificat că, societatea nu poate dovedi că serviciile efectuate în vederea executării de lucrări suplimentare vor fi recunoscute/aprobate de către beneficiarul și, totodată, a precizat că pentru lucrările executate în afara culoarului de autostradă aprobat inițial privind consolidarea zonelor afectate de alunecări de teren ... – Sucursala ... nu deține Autorizație de construcție, respectiv Aviz de mediu.

După cum se poate observa analiza de către organul de inspecție fiscală a deductibilității taxei pe valoarea adăugată în speță nu s-a realizat în legătură directă cu lipsa Autorizației de construire, respectiv a Avizului de mediu, ci prin reținerea acestor constatări s-a subliniat imposibilitatea beneficiarului, și anume a de a recepționa serviciile la care ne referim, contractate fără respectarea procedurilor legale în materie. Drept urmare, afirmația din contestație, potrivit căreia inspecția fiscală a stabilit caracterul nedeductibil al

T.V.A., în sumă de ... lei, în raport de înscrieri precum autorizație de construcție și autorizație de mediu excede textului legal aplicabil în stabilirea deductibilității taxei nu este fundamentată cu trimitere la situația de fapt descrisă de către organul de inspecție fiscală.

Interesant de menționat în contextul de mai sus este și faptul că, potrivit memorandumului de înțelegere din ..., părțile au convenit încheierea unui act adițional care va include toate lucrările suplimentare pentru zonele afectate de alunecările de teren, precum și noul preț al contractului, iar Antreprenorul urma a începe lucrările suplimentare imediat după semnarea memorandumului de înțelegere și după ce accesul și toate autorizațiile legale pentru noile lucrări vor fi eliberate. Așadar, antreprenorul, în speță ... – Sucursala ... se obliga să înceapă lucrările suplimentare pentru zonele afectate de alunecările de teren numai după obținerea autorizațiilor prevăzute de lege, pentru care printr-un act adițional încheiat cu beneficiarul, respectiv urma a fi stabilită și valoarea lor.

Cu privire la afirmația din contestație, conform căreia „existența disputelor între și societatea în speță probează prin sine însăși realizarea lucrărilor în cauză în vederea realizării de operațiuni taxabile, în cuprinsul Deciziei Adjudecatarului Unic privind Disputa 1 stabilindu-se dreptul subscrierii la o prelungire a perioadei de execuție corespunzător întârzierilor înregistrate și la plata costurilor suplimentare de ... lei, reprezentând studii și investigațiile geotehnice și expertizele efectuate”, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr...., organul de inspecție fiscală precizează că ”aceste servicii nu fac obiectul prezentelor constatări ale inspectorilor fiscali. Acestea privesc o perioadă anterioară celei verificate de prezenta echipă de inspecție fiscală și conțin, totodată, și costuri cu productivitatea nerealizată de societate, respectiv costuri financiare nepurtătoare de T.V.A.”, considerent pentru care nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În atare situație de fapt coroborat și cu împrejurarea potrivit căreia ...– Sucursala ...nu a fost în măsură a demonstra contrariul celor reținute de către inspecția fiscală cu privire la lucrările vizate și anume a faptului că s-au angajat cu destinația utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, contestația cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă acestora urmează a se respinge ca neîntemeiată.

În speță, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei se reține potrivit raportului de inspecție fiscală faptul că, aceasta este aferentă lucrărilor de construcții neacceptate de către beneficiarul ..., iar situația rezidă din aspectele ce se prezintă în continuare.

În analiză, în considerarea faptului că ...– Sucursala ... până la data prezentei decizii nu a dat curs solicitării organului de soluționare competent din adresa nr.... (confirmată de primire în data de ...) cu privire la depunerea, în copie, a Contractului de prestări servicii proiectare și execuție autostrada ... –..., identificat sub nr. ..., încheiat între ...– Sucursala ... și se vor reține în continuare informațiile necesare, potrivit elementelor de structură ale dosarului cauzei.

Cu trimitere la adresa emisă de către ... –Sucursala ..nr.... (p....și ... dosar cauză) referitoare la Contractul de Proiectare și Execuție Autostrada ... –... LOT ...: km ... + ... – km ... + ... Contract/..., având drept subiect: Rezolvarea măsurilor dispuse prin adresa nr.... din data de ... de organul de inspecție fiscală, din conținutul acesteia se rețin următoarele lămuriri suplimentare:

□ “Tipul contractului nostru cu Beneficiar (..) este FIDIC GALBEN, Sumă Fixă, fără acte adiționale pentru variația valorii contractului până la această dată. În schimb pentru

Subcontractorii contractele sunt de tip măsură, cu cantități estimative, cu acte adiționale în cazul în care se depășesc cantitățile.

□ Certificarea cantităților de către Inginer aferente lucrărilor executate se face conform contractului nostru cu Beneficiarul pe baza Listelor de cantități (...) transmisă către Inginer și ... prin adresa ... în data de ..., în baza prețului contractului fără nicio variație a valorii contractului. Valoarea totală a Listelor de Cantități se încheie la valoarea contractului de ... lei. Deoarece valoarea contractului nu acoperă toate costurile există Disputa CAD nr.1.

□ Certificarea cantităților aferente lucrărilor executate pentru Subcontractorii se face conform contractelor dintre și Subcontractor, cu întocmirea de Acte Adiționale dacă se depășesc valorile contractelor, justificate de lucrările conform Proiectului Tehnic.

□ Între articolele din Lista de Cantități și articolele din contractele cu Subcontractorii nu se poate realiza o corelare punctuală, deoarece nu au aceeași unitate de măsură sau pentru un articol din Listele de cantități pentru Subcontractorii există mai multe articole.

□ Referitor la valoarea de ... lei solicitată de Antreprenor în Situația Interimară de Plată nr.15 (SIL nr.15) necertificată la plată în Certificatul Interimar de Plată nr.16...se referă la Disputa CAD nr.1...În lipsa unei Decizii CAD pentru această dispută agreată de ambele părți, a unui Act Adițional pentru Variația Prețului Contractului această valoare nu a fost certificată. Dorim să subliniem că Decizia Adjudicatorului CAD nu este Executivă și Obligatorie. Valoarea solicitată în Disputa nr.1 de ... RON (fără TVA) la data de ... se referă la revendicările pentru evenimentele care au avut loc până la data de ..., iar valoarea de ... RON (fără TVA) solicitată în Disputa nr.1 la data de ... se referă la revendicările pentru evenimentele care au avut loc până la data de

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală întocmit în speță se reține că, societatea a efectuat lucrări suplimentare generate de alunecările de teren care nu au fost autorizate (avizele, autorizațiile, revizuire soluții tehnice etc) la momentul efectuării acestora și, totodată, se face precizarea că acestea s-au realizat atât în culoarul aprobat inițial, cât și în afara acestuia.

Cu privire la subcontractorii care au efectuat lucrările suplimentare în cauză inspecția fiscală a reținut următoarele informații cu privire la:

□ Subcontractorul S.C. – „lucrări suplimentare”- la contractul nr...., potrivit actelor adiționale la acesta nr.: ... (privind majorarea valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (cu referire la efectuarea de lucrări de excavare în perioada ... - ...); ... (pentru „lucrări suplimentare de terasamente”, cu majorarea valorii contractate de la ... lei la .. lei), la contractul numărul ..., în baza actelor adiționale la acesta, identificate sub nr.: .. (pentru „alte lucrări de umpluturi”, cu majorarea valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); .. (care se referă la „lucrări construire terasamente” până la data de ...); ... (cu privire la „lucrări ulterioare și, mai exact, referitoare la protecția zonelor cu alunecări de teren”, prin majorarea valorii de la ... lei la ... lei, până la ...), la contractul nr...., conform actelor adiționale privind pe acesta, și anume: nr.: ... (care vizează „lucrări construire terasamente” până la ...); ... (pentru „alte lucrări de umpluturi”, cu majorarea valorii contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A. și indicarea terminării lucrărilor până la data de ...).

□ Subcontractorul S.C. – „lucrări suplimentare”- la contractul nr...., potrivit actelor adiționale la acesta, respectiv: nr.: .. (referitor la ”alte activități privind completarea aripilor în beton armat conform modificării proiectului și creșterii relative a cantităților indicate în ctr.

inițial”, cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A., având drept termen de terminare a lucrării ...); ... (pentru „alte activități privind completarea podurilor și pasajelor peste autostradă”, cu o majorare a valorii contractului de la ... lei la ... lei, fără T.V.A., și indicarea datei de terminare a lucrărilor ca fiind ...), la contractul nr..... conform actelor adiționale la acesta, și anume: nr.... (privind „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton, accesorii de legătură între elem. prefabricate diverse” și o majorare a valorii inițiale a contractului de la .. lei la .. lei, fără T.V.A., perioadă lucrări ...); .. (care vizează „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton, accesorii de legătură între elem. prefabricate diverse”, inclusiv o majorare a valorii contractului de la suma de .. lei la .. lei, fără T.V.A., perioadă lucrări ...).

□ Subcontractorul S.C. ... - „lucrări suplimentare”- la contractul nr....., în baza actelor adiționale ale acestuia, și anume: nr.: ... (pentru „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton...”, și o majorare a valorii inițiale a contractului de la ...lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (referitor la „alte activități de punere în operă a elem. Prefabricate în beton...”, precum și o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.).

□ Subcontractorul S.C. – „lucrări suplimentare”- la contractul nr....., potrivit actelor adiționale privind pe acesta, identificate, prin următoarele numere: ... (cu referire la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la ... lei la .. lei, fără T.V.A.); ... (privind „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii,, și o majorare a valorii inițiale a contractului de la .. lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (care vizează „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (referitor la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, precum și o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); ... (cu referire la „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, inclusiv majorarea valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.); „...” (care vizează „furnizări suplimentare pentru închirieri utilaje, echipamente și personal transferat pentru dezvoltarea lucrărilor de construcție a autostrăzii”, cu o majorare a valorii de la ... lei la ... lei, fără T.V.A.).

□ Subcontractorul S.C. ... - „lucrări suplimentare”- la contractul nr....., conform actelor adiționale aferente acestuia, și anume a celor având numerele: ... (pentru „evaluarea lucrărilor de monitorizare lunară a facturilor de mediu”, prelungirea duratei contractului începând cu ... până la ... și a valorii de la ... lei la ... lei); ... (cu referire la „evaluarea lucrărilor de monitorizare lunară a facturilor de mediu”, prelungirea duratei contractului începând cu „... până la ...”, precum și a modificării valorii de la ... lei la ... lei).

□ Subcontractorul S.C. ... - „lucrări suplimentare”- la contractul nr....., în baza actului adițional nr.... (privind ” consultanță pentru activitatea de inginerie pentru redactarea unui studiu de fezabilitate tehnico-economic cu scopul realizării de opere de artă majore și minore pentru a stabili o variantă de execuție a lucrărilor la autostrada ...-...., respectiv: zona ... -pod îngropat: predimensionarea și estimarea soluției prof. Chirca, zona7 - verificarea soluției fără diafragme și individualizarea de soluții alternative pentru reducerea costurilor, zonele de la ... - ... – analizarea de soluții cu reducerea operelor de susținere”, termen de finalizare ... și modificarea valorii de la ... lei la ... lei).

□ Subcontractorul S.C. ... - „lucrări suplimentare”- potrivit actelor adiționale la contractul nr.... și anume a celor identificate prin numerele: ... (privind „furnizarea și instalarea de predale pentru placa viaductului, hidroizolație armată continuă a plăcii viaductului de la Aciliu, borduri prefabricate, grinzi beton pentru poduri minore, etc... se precizează că furnizarea în operă în ceea ce privește art. Menționate la pct.5,6,7 anulează și înlocuiesc cele prevăzute în ctr. Principal”, cu o suplimentare a valorii de la ... lei la ... lei, având termen finalizare ... și „trebuie să fie efectuată în conformitate cu programul ce urmează să fie convenit între client și antreprenor”); ... (pentru „realizarea sistemului de hidroizolație partea exterioară a tunelului prefabricat în beton armat și realizarea sistemului de protecție anticorozivă partea interioară a aceluiași tunel și a plăcilor de suprabetonare marginale ale viaductului Aciliu”, cu o suplimentare de valoare de la ... lei la ...lei, termen finalizare ...); ... (cu referire la „construirea galeriei artificiale cu două căi separate de secțiune circulară”, precum și o suplimentare de valoare de la .. lei la ... lei).

□ Subcontractorul S.C. - „lucrări suplimentare”- potrivit actelor adiționale la contractul nr....., respectiv a celor identificate sub numerele: ... (privind „echipa suplimentară și echipament aferent – topograf și ajutor topograf” , cu o majorare a valorii inițiale a contractului de la .. lei la ... lei, fără T.V.A. și o perioadă a lucrărilor: ... - ...); ... (care se referă la „adăugare servicii închiriere antene GPS” și o majorare a valorii inițiale a contractului cu suma de ... lei/lună, privind ca și perioadă de lucrări: ... -...); ... (care vizează „adăugare servicii închiriere antene GPS” și o prelungire a perioadei de lucrări, astfel: ... - ...).

În completarea acestor informații se reține și constatarea organului de inspecție fiscală din raportul în speță, conform căreia din analiza CIP/SAL (Certificate interimare de plată/Situații acceptate lucrări) emise de către subantreprenorii vizați a rezultat că s-au efectuat lucrări în baza unor acte adiționale la contractele inițiale de prestări servicii, iar anumite facturi emise de către aceștia în perioada verificată conțin mențiunea: „lucrări neprevăzute”, în timp ce potrivit principalelor contracte de servicii încheiate de societatea verificată cu subcontractorii și a actelor adiționale ale lor s-a înscris mențiunea că aceștia „acceptă și se obligă să urmeze” lucrări suplimentare.

În contextul dat se justifică a fi reținut răspunsul reclamantului la susținerea apărării respondentului în cazul Disputei nr.1 din data de ... vizând Proiectare și Execuție Autostrada ... – ..., Lot ...: km ... + .. – km ... + .. (p....și .. dosar cauză) și anume: „500... Antreprenorului nu i-au fost achitate toate Lucrările suplimentare efectuate în zonele cu alunecări de teren din lipsa aprobării oficiale din partea Beneficiarului. Suma datorată pentru aceste lucrări suplimentare este de ... RON. Prin urmare, suma totală pretinsă fără Actul Adițional, dar plus evenimentele 5 și 6 este următoarea: 501. Totalitatea Costurilor Suplimentare la care Antreprenorul este pe deplin îndreptățit este centralizată în tabelul...FĂRĂ ACTUL ADIȚIONAL, DAR PLUS LUCRĂRILE SUPLIMENTARE AFERENTE Evenimentelor nr.5 și 6 categoria b) ȘI TOATE LUCRĂRILE SUPLIMENTARE EFECTUATE ÎN ZONELE CU ALUNECĂRI DE TEREN PÂNĂ LA 30.11.2013 RĂMASE NEACHITATE...503...Antreprenorul este pe deplin îndreptățit la o compensație de ... RON plus dobânda legală fără actul adițional la contractul nostru și un timp suplimentar ... zile, conform anexei IPW”.

În antiteză, prin prisma importanței asociate acestuia se reține și răspunsul reprezentanților societății nr.... având drept subiect ”rezolvarea măsurilor dispuse prin adresa nr.... din data de ...” de organul de inspecție fiscală, identificat în acest document la

pct.5, respectiv: „menționăm că până la această dată nu s-a semnat niciun act adițional cu Beneficiarul (...) referitor la Zonele afectate de fenomenele imprevizibile ale alunecărilor de teren și nu s-au efectuat lucrări suplimentare de consolidare ca urmare a alunecărilor de teren, în șantier fiind în curs doar lucrări de punere în siguranță a zonelor afectate de fenomenele de alunecare de teren” (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală în cauză).

Demn de menționat este și faptul că, potrivit adresei ... (anexa nr.... la raportul de inspecție fiscală, p.... dosar cauză), emisă de către ... – Sucursala .. către ... și adresată spre știință ... din având drept subiect: „suspendarea lucrărilor în zonele de alunecări de teren, conform Subclauzei 8.8 din Contract, din cauza lipsei Autorizației de Construcții se reține că...după o inspecție efectuată pe șantier, reprezentantul Inspectoratului de Stat în Construcții a redactat un Proces - Verbal de Control, la data de, în care a menționat că lucrările executate în zonele afectate de alunecări de teren se desfășoară fără Autorizație de Construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii...”

Așadar, indiferent de natura lor se observă că lucrările realizate în zonele afectate de alunecări de teren s-au efectuat atât în lipsa autorizațiilor prevăzute de lege, precum și în absența încheierii, în prealabil, a unui act adițional la contractul inițial între părțile implicate, în speță Antreprenorul (... – Sucursala ... și Beneficiarul (...din ...).

Suportul factual al acestei observații rezidă și din conținutul adresei emisă de Biroul Inginerului din ... (locația Șantierului de lucru declarată la O.R.C.) către (unde se identifică sub nr....) și adresată spre știință ...referitoare la Proiectare și Execuție Autostradă ... – ..., Lot ..., km ... + .. – km .. + .. Contract ... și având drept subiect: Certificat interimar de plată nr.16, prin care s-au comunicat următoarele ”...Inginerul nu poate certifica la plată suma de ... lei solicitate de Antreprenor în cadrul SIL nr.15 întrucât nu există acte adiționale sau alte documente care să precizeze sau să modifice valoarea contractului” (p.... dosar cauză).

În conexiune cu aspectele menționate anterior se justifică a fi reținute și următoarele aspecte consemnate de către inspecția fiscală, urmare a verificării la care ne referim respectiv: în opinia clientului ..., lucrările realizate în baza actelor adiționale încheiate de societatea verificată reprezintă achiziții făcute fără respectarea procedurilor privind achizițiile publice, după cum rezultă din Decizia CAD a Adjudecatarului Unic din Comisia de adjudecare a disputelor, și anume: „5.9.1.2 În opinia Respondentului ..., Reclamantul ...nu este îndreptățit la compensări pentru pierderea productivității și nici pentru lucrări suplimentare achiziționate, achizițiile fiind făcute fără respectarea procedurilor legale de achiziții publice astfel încât Reclamantul nu este îndreptățit la vreo extensie de timp și la compensațiile solicitate pentru evenimentele și circumstanțele prezentate și care fac subiectul Disputei nr.1”.

La acest punct al analizei se justifică a fi consemnată și modalitatea de reflectare în evidența contabilă a producției în curs de execuție/serviciile în curs de execuție la nivelul entității verificate, respectiv ... – Sucursala

Potrivit răspunsurilor formulate de către Contabilul șef al ... – Sucursala ... respectiv ale doamnei ... la întrebările adresate de către inspecția fiscală în scopul menționat, astfel cum rezultă acestea din Nota explicativă din data de ... (p...-... dosar cauză) se rețin următoarele: ”activitatea de producție a lucrărilor de construcție a fost înregistrată în evidența contabilă, trimestrial, în conformitate cu prevederile O.M.F. 3055/2009, O.M.F.3512/2008”; „...inventarierea producției în curs se poate face trimestrial, noi am determinat și înregistrat în evidența contabilă costul lucrărilor în curs de execuție la nivelul

fiecărui trimestru ...nu avem înregistrări lunare ale costului lucrărilor în curs”; „ ...noi am înregistrat valoarea producției în curs trimestrial, întrucât nu există obligativitatea lunară a înregistrării acesteia”.

Cu privire la răspunsurile de mai sus în coroborare cu aspectele rezultate din verificare echipa de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală întocmit în speță a consemnat următoarele constatări: Contabilul șef nu a precizat elementele de cheltuială care trebuiau incluse în costul de producție al obiectivului vizat, și anume: Tronsonul ... al autostrăzii ... –..., pentru perioada mai – noiembrie ..., (astfel cum s-a solicitat prin întrebarea nr.1 din nota explicativă); înregistrarea producției/serviciilor în curs de execuție trimestrial este în contradicție cu prevederile pct.23 și pct.27 din O.M.F.P. nr.3512/2008; societatea nu numai că nu a evidențiat lunar valoarea la cost de producție a serviciilor realizate, ci mai mult decât atât a înregistrat venituri din refacturarea serviciilor aferente achizițiilor în cazul lunilor iulie, octombrie și noiembrie ... inferioare cheltuielilor înregistrate în evidența contabilă. În completare este importantă și mențiunea organului de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr...., potrivit căreia societatea nu conduce contabilitate de gestiune.

Dacă ne referim la cadrul legal incident este justificat să reținem acele prevederi legale din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care reglementează aspecte de natura celor vizate, și anume: pct.259 „Venituri din prestarea de servicii” – (1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora...(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de către beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentelor de execuție.; (4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție” pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”. În aceeași ordine de idei, se justifică a fi aduse în analiză și prevederile pct.23 din Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:” Cartea mare este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de activ și pasiv, la un moment dat...”, precum și cele ale pct.27, potrivit cărora: „Cartea mare servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor conturilor și stă la baza întocmirii bilanței de verificare...”.

În temeiul acestor prevederi legale, în cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de către beneficiar, iar contravaloarea lucrărilor nerecepționate de către beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție” pe seama contului 712 ”Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”.

În legătură cu aspectele la care ne referim echipa de inspecție fiscală a consemnat în raportul de inspecție fiscală și următoarele constatări: din analiza CIP/SAL emise de subcontractori rezultă că societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de lucrări și materiale în baza actelor adiționale încheiate cu subcontractorii. Întrucât acestea au fost întocmite fără respectarea regimului achizițiilor publice (așa cum se menționa în Decizia CAD 1 ca fiind susținut de ...), lucrările nu au fost acceptate de beneficiar prin majorarea valorii contractului ...; deși societatea a solicitat unei comisii independente compensații

pentru costurile suplimentare angajate nu a procedat la reflectarea din punct de vedere contabil a pretenției sale.

Această modalitate de abordare a situației date rezidă chiar din demersurile societății, precum din decizia sub condiție a acesteia cu privire la recuperarea de la beneficiar a costurilor suplimentare angajate, după cum rezultă din pagina nr.... la Raportul lunar nr... (indicat și cu alte elemente în completare, în precedent) unde s-au consemnat următoarele: „prin adresa ... din data de ..., Antreprenorul trimite către CAD răspunsul său la susținerea apărării Respondentului în cazul disputei nr.1. Prin această revendicare actualizată se solicita CAD acordarea unei compensații totale de ... RON. În cazul în care părțile vor semna un Act Adițional în sumă de cel puțin ... din Prețul contractului (adică de ... RON), precum și o prelungire proporțională a termenului de ... zile care, în cazul semnării Actului Adițional este redusă cu ... de zile. În cazul în care Actul Adițional nu va fi semnat, Reclamantul solicita CAD acordarea către Antreprenor a unei compensații totale de ... RON, precum și o extindere a termenului de ...zile.” În schimb, potrivit celor înscrise la pagina ... din documentul invocat se reține: „prin adresa ... nr.... din data de ..., Beneficiarul transmite Adjudecătorului Unic al CAD și Antreprenorului, în conformitate cu documentele CAD – Răspunsul Respondentului la Răspunsul Reclamantului la Răspunsul Beneficiarului la susținerea cazului - și solicită CAD să constate că Antreprenorul nu este îndreptățit la compensațiile solicitate și nici la extensia duratei de execuție a lucrărilor” (p.... și ... dosar cauză).

Din coroborarea aspectelor reținute anterior rezultă că ... – Sucursala ... a efectuat lucrări suplimentare generate de alunecările de teren (situație în care a beneficiat de prestația subcontractorilor enumerați în precedent) care nu au fost autorizate, potrivit legii (fapt atestat urmare a unui control al Inspectoratului de Stat în Construcții, prin care s-a constatat că lucrările executate în zonele afectate de alunecările de teren se desfășoară fără Autorizație de Construcție și, astfel, acestea sunt în afara legii, motiv pentru care au fost sistate) și pentru care nu s-a încheiat un Act adițional cu Beneficiarul ... la Contractul de prestări servicii proiectare și execuție autostrada ... –..., identificat sub nr. ... și, în plus, acesta solicita CAD să constate că Antreprenorul (... – Sucursala ..) nu este îndreptățit la compensațiile solicitate cu privire la acestea. De asemenea, se justifică a fi subliniată poziția Antreprenorului în privința acestor compensații care este condiționată de încheierea sau nu a unui act adițional cu beneficiarul, după cum s-a prezentat, în detaliu, mai sus, în conexiune cu faptul că suma aferentă lor nu s-a reflectat în evidența contabilă a societății, potrivit dispozițiilor legale în materie, aspecte necontestate de către societate.

În atare situație de fapt, precum și a succesiunii acțiunilor societății corelat cu executarea unor lucrări suplimentare în absența acceptului Beneficiarului (prin încheierea unui act adițional la contractul de bază) nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei motivarea din contestație, potrivit căreia „accepând riscul unui contract cu preț fix pe baza setului de reguli de tip Fidic Galben, precum și a legislației achizițiilor publice rezultă că subscrisa se regăsește în situația unei cauze obiective independente de voința sa, în ceea ce privește posibilitatea obținerii unor venituri suplimentare care să compenseze toate cheltuielile efectuate pentru șantier,, și din acest punct de vedere se consideră că societatea se încadrează în prevederile punctului 45 paragraful (6) din normele de aplicare ale art.145 din Codul fiscal. Prin identificarea unui astfel de motiv prin contestația formulată ...– Sucursala ... (Antreprenorul) admite faptul că angajând aceste costuri suplimentare în absența obținerii autorizațiilor prevăzute de lege pentru lucrările efectuate, precum și a

încheierii, în prealabil, a unui act adițional cu (beneficiarul) dublat de faptul că Decizia Adjudicatorului CAD nu este executivă și obligatorie a procedat la o finanțare dincolo de contractul de bază fără posibilități reale de recuperare a acesteia și a atribuirii lucrărilor în scopul operațiunilor sale taxabile. Corelativ și printr-o altă afirmație din contestație se recunoaște situația dată și anume atunci când se reține: „lucrările efectiv realizate de subscrisa nu au fost considerate de reprezentantul beneficiarului, în speță inginerul ca fiind inutile și fără legătură cu obiectul contractului, neputând fi în schimb prezentate la plată pentru motive legate de natura intrinsecă a contractului și a legislației achizițiilor publice aplicabile, adică limitarea substanțială a adăugării costurilor suplimentare”.

În condițiile informațiilor din adresa emisă de către ... – Sucursala ...nr.... (p....dosar cauză) referitoare la Contractul de Proiectare și Execuție Autostrada ... –... LOT ..: km ... + ...– km .. + ... Contract..., având drept subiect: Rezolvarea măsurilor dispuse prin adresa nr....din data de ... de organul de inspecție fiscală, în speță a celor privind valoarea totală a listelor de cantități se încheie la valoarea contractului de ... lei, iar deoarece valoarea contractului nu acoperă toate costurile există Disputa CAD nr.1, precum și a faptului că între articolele din lista de cantități și articolele din contractele cu subcontractorii nu se poate realiza o corelare punctuală, deoarece nu au aceeași unitate de măsură sau pentru un articol din listele de cantități pentru subcontractorii există mai multe articole nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația din contestație, potrivit căreia: ”așa zisele lucrări suplimentare realizate de către subscrisa prin intermediul subantreprenorilor apar ca fiind suplimentare doar față de lista inițială cantitativă de defalcare a contractului, pentru că în realitate ele nu au avut caracterul de lucrări suplimentare, acestea fiind de fapt lucrări necesare a fi realizate conform proiectului real de execuție întocmit de societate și conform realității indubitabile din teren”.

În atare situație de fapt, echipa de inspecție fiscală a procedat la identificarea achizițiilor aferente lucrărilor destinate execuției și construcției tronsonului ... – ... (șantierului – singurul obiectiv investițional din perioada verificată) din totalul achizițiilor înregistrate în evidența contabilă în perioada verificată. Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a întocmit situația achizițiilor destinate lucrărilor de construcție pentru realizarea tronsonului de autostradă, potrivit anexei nr.... la raportul de inspecție fiscală în speță. Totodată, echipa de inspecție fiscală a centralizat valorile înscrise în facturile emise de societate în perioada verificată, în funcție de perioadele înscrise în acestea, fapt pentru care a întocmit anexa nr....la raportul de inspecție fiscală în cauză. Aceste demersuri întreprinse de către organul de inspecție fiscală au dus la determinarea următorilor indicatori de calcul: T.V.A. dedusă de societate aferentă serviciilor în sumă totală de ... lei, T.V.A. colectată de ... lei, diferență nefacturată de ... lei, cu privire la care se reține faptul că este aferentă lucrărilor de construcții care nu au fost acceptate de clientul

În fundamentarea celor de mai sus, în raportul de inspecție fiscală s-a înscris precizarea, potrivit căreia „algoritmul de lucru stabilit de echipa de inspecție se bazează tocmai pe răspunsurile evazive date de reprezentanții societății care în urma solicitării echipei de a preciza care sunt lucrările prestate/materialele furnizate de către subantreprenori (cantități și valori/prestatori) înregistrate în perioada ... și care nu au fost acceptate la plată de către beneficiar motivat de lipsa încheierii unui act adițional/altor documente cu beneficiarul ... cu prezentarea documentelor anexe (facturi, situații de lucrări/procese verbale de recepție) a făcut trimitere la Disputa CAD 1 (așa cum rezultă din Adresa de solicitare a informațiilor nr....)”. În exercitarea dreptului de apreciere în raport cu

documentele, informațiile și lămuririle prezentate de contribuabilul verificat, organul de inspecție fiscală s-a prevalat de dispozițiile art.6 și 7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, precum și de prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal, în speță ale celor inserate în cuprinsul art.11 alin.(1), aspect care poate fi observat din conținutul raportului de inspecție fiscală întocmit în speță.

În considerarea celor de mai sus, deși în contestație s-au formulat afirmații referitoare la modul de determinare a sumei în speță și s-a invocat faptul că raportul de inspecție fiscală s-a întocmit cu încălcarea prevederilor art. 6 și 7 din O.G. nr.92/2003, precum și că acesta nu este fundamentat prin constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în speță, nu s-au adus dovezi de natură a combate aspectele constatate de către inspecția fiscală, prin prisma dispozițiilor legale incidente, respectiv ale art. 65 (1) - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora: *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*. De altfel, prin contestația formulată nu s-au avut în vedere demersurile în concret ale societății, precum și modalitatea deficientă de evidențiere în contabilitate a serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei, prezentate, în detaliu, în precedent, coroborat și cu faptul că perioada fiscală pentru T.V.A. este luna calendaristică, ci s-a menționat numai faptul că *“societatea a determinat în șantier foarte exact la finele fiecărei luni situația reală cantitativă și valorică a producției în curs, doar că înregistrarea în evidența contabilă se face pe sold la sfârșitul fiecărui trimestru calendaristic”*.

Plecând de la faptul că, încă de la începutul demersurilor sale ... – Sucursala ... cunoștea faptul că s-a angajat într-un contract cu sumă fixă, având obligația, după cum se reține în contestație, de a realiza atât proiectarea cât și execuția efectivă a tronsonului de drum (autostradă) contractat a proceda la angajarea de lucrări suplimentare care nu s-au recunoscut de către beneficiar, din motivele redate anterior, sunt elemente de natură a nu susține intenția obiectivă a societății de a realiza operațiuni taxabile. Ori, în raport cu această situație de fapt nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei afirmația din contestație, potrivit căreia contestatoarea ”beneficiază conform prevederilor art.167 și urm.din Directivă de dreptul de a deduce imediat taxa achitată asupra cheltuielilor de investiții efectuate de către subcontractori în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere la dreptul de deducere și că, elementul intenției se apreciază conform prevederilor H.G. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice prin care se statuează, potrivit punctului 45 alin.1 determinarea intenției persoanei care trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice”. Mai mult, se justifică a fi subliniat faptul că, taxa pe valoarea adăugată este deductibilă în limitele și condițiile prevăzute de lege, îndeosebi, a celei privind destinația achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile și nu după cum se reține în contestație și anume: „în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive dreptul de deducere odată născut rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile”. De altfel, invocarea în contestație a unor hotărâri CJUE trebuie justificată prin prisma elementelor comune și nu a soluțiilor convenabile la care se referă și care s-au pronunțat strict în cauzele dezbătute și în limitele spețelor judecate.

În contextul dat relevant este și faptul că, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care procedează la deducerea taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii. În acest sens este de menționat că, la paragraful 23 din speța C-110/94 Inzo se face trimitere la paragraful 24 a speței C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art.4 din Directiva a VI-a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Potrivit considerentelor reliefate în precedent coroborat cu situația de fapt fiscală redată de către inspecția fiscală în conexiune cu afirmațiile societății din contestație, nesusținute cu dovezi în raport cu aceasta, nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei nici celelalte motive din acțiunea formulată în calea administrativă de atac.

Așadar, întrucât ... – Sucursala ... nu a fost în măsură a demonstra că lucrările suplimentare la care ne-am referit s-au angajat cu destinația utilizării lor în folosul operațiunilor sale taxabile, contestația cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă acestora (astfel cum s-a determinat de către inspecția fiscală) urmează a se respinge ca neîntemeiată.

În speță, cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei se reține potrivit raportului de inspecție fiscală faptul că, aceasta este aferentă unor cheltuieli nedeductibile corespunzătoare unor facturi reprezentând prestări de servicii externe efectuate de către următorii parteneri intracomunitari:

□ Prestatorul ... CUI ... pentru servicii în sumă de ... euro (... lei) reprezentând traduceri autorizate aferente ofertelor efectuate pentru ..., facturate potrivit facturii nr....

□ Prestatorul IT ... pentru servicii reprezentând consiliere cu privire la șantier facturate în baza: facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei), din care comision în cotă de ..., reprezentând ... euro, având echivalentul în lei de ... lei; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei), din care comision în cotă de ..., reprezentând ... euro, cu un echivalent în lei de ... lei; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei) pentru servicii constând în „prezența de zi cu zi în șantier a unui expert tehnic în Ingineria Civilă cu competență geotehnică și structurală”, din care comision de ..., reprezentând ... euro cu o echivalență în lei de ... lei; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei) constând în „inserări în cadrul lucrărilor de excavare, tâmplărie și armătură de tehnică de curenți de stuf, dulgherie și armură la cele două portaluri de intrare, Diagrama fazelor de construcție”, din care comision în cotă de ..., reprezentând ... euro, cu un echivalent în lei de ... lei; facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei), reprezentând „comision pentru pregătirea ofertei tehnice privind lotul ...”, cu un comision în cotă de ..., respectiv ... euro, având echivalent în lei de ... lei.

□ Prestatorul ... IT ... în cazul serviciilor reprezentând consiliere în construcția de drumuri efectuată în baza facturii nr.... în sumă de ... euro (... lei) din care comision în cotă de ... , reprezentând ...euro și recuperări costuri deplasare în cuantum de ..euro.

În raportul de inspecție fiscală s-a reținut faptul că referitor la contravaloarea comisionului achitat pentru serviciile prestate de partenerii intracomunitari rezultă o cheltuială nedeductibilă de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei + ... lei), având o taxă dedusă de ... lei (... lei *24%), din care s-a analizat în cadrul constatărilor din precedent

suma de ... lei (... lei *24%) aferentă facturii nr..... – prestatorul, considerent pentru care analiza echipei de inspecție fiscală a vizat numai suma de ... lei (... lei - ... lei).

Cu privire la suma de ... lei echipa de inspecție fiscală a menționat că, „întrucât pentru cota de comision aferentă serviciilor ce i-au fost prestate societatea înregistrează cheltuieli nedeductibile, considerând că aceasta nu este aferentă operațiunilor sale taxabile, se constată că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art 145 privind deductibilitatea taxei, motiv pentru care societatea verificată este obligată la plata taxei în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) –(6)”.

Potrivit dispozițiilor incidente referitoare la plata taxei la buget, în speță a celor de la art.157 alin.(2) din Codul fiscal se reține că...”*persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6)*”. Așadar, pentru aceste servicii nu se efectuează plata taxei la organul fiscal, ci se evidențiază în decontul de T.V.A. taxa aferentă, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, însă taxa este deductibilă în limitele și condițiile stabilite la art.145-147¹ din Codul fiscal. În caz contrar societatea colectează T.V.A fiind persoană obligată la plata T.V.A. în România, dar nu are drept de deducere a T.V.A. aferentă.

După cum constată organul de inspecție fiscală suma de ... lei este aferentă unor servicii pe care societatea le-a considerat că nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care invocarea din contestație potrivit căreia ”determinarea unei înregistrări ca fiind nedeductibilă în raport de baza de impozitare nu comportă implicații asupra regimului aferent taxei pe valoarea adăugată” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei. Când privește opinia exprimată de către Ministerul Finanțelor Publice adusă în argumentarea contestației se reține că aceasta se referă la o speță ale cărei elemente de conținut nu se cunosc, în detaliu, pentru a fi posibilă a stabilire a incidenței și în cauza dată, care oricum trebuie interpretată în contextul cadrului legal aplicabil în materie pentru perioada supusă analizei.

Drept consecință, contestația cu privire la suma de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă comisionului corespunzător prestărilor de servicii externe la care ne referim, considerat de către societate ca nefiind aferent unor operațiuni taxabile urmează a se respinge ca neîntemeiată.

2. Cu trimitere la obligația fiscală stabilită suplimentar în sumă de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată necollectată aferentă avansurilor încasate se consemnează următoarele aspecte:

Cauza supusă soluționării este dacă ... – Sucursala ... datorează bugetului de stat obligația fiscală stabilită suplimentar în quantum de ... lei, potrivit Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ..., în condițiile în care societatea nu a prezentat motive de fapt și de drept în susținerea acesteia.

În fapt, organul de inspecție fiscală a stabilit o taxă pe valoarea adăugată necollectată în sumă de ... lei aferentă avansurilor încasate.

În context, cu trimitere la această constatare, în raportul de inspecție fiscală s-a reținut faptul că, în perioada verificată societatea a înregistrat încasarea prin bancă a sumei de ... lei, potrivit extrasului de bancă nr...., reprezentând contravaloarea facturilor emise de aceasta, iar din verificarea fișei contului 411 client „...” a rezultat o creanță de încasat de ... lei. Pentru diferența de ... lei (... lei - ... lei) exigibilitatea taxei, potrivit legii, intervine la data la care se încasează avansul, motiv pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit faptul că, societatea la data de ... avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă acesteia și anume: ... lei (... lei * 24/124)

Împotriva sumei invocate, deși contestatoarea solicită anularea acesteia nu prezintă motive de fapt și de drept în susținerea pretenției sale.

În drept, în speță devin aplicabile dispozițiile art.206 alin.(1) lit.b) - d) coroborat cu ale art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în temeiul cărora:

“Art. 206 - Forma și conținutul contestației

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

- ...
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;*

...

Art. 65 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În interpretarea acestor dispoziții normative relevante în speță sunt și cele dispuse de pct.2.5. și de pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.2906/25.09.2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“2.5. 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.

11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Așadar potrivit celor reținute și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ..., emisă de organul de inspecție fiscală abilitat și cu referire la obligația fiscală la care ne referim, **în cuantum de ... lei**, urmează a se **respinge ca nemotivată contestația formulată de ... – Sucursala ...** privind acest capăt de cerere.

3. În ceea ce privește capătul de cerere din contestație referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., întocmită de către organul de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Galați – Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea contestației și cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., întocmită de către organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili în condițiile în care aceasta nu reprezintă un act administrativ fiscal din sfera de competență, potrivit legii.

În fapt, prin contestația formulată ... – **Sucursala** ... se îndreaptă și împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., întocmită de către organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

În drept, în speță au aplicabilitate prevederile art.205 alin.(1) –(3) coroborat cu ale art. 209 alin.(1) lit.a) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, în reglementarea căroră:

“Art. 205 - Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

Art. 209 - Organul competent

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

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control.

...

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

În atare condiții coroborat cu prevederile O.P.A.N.A.F. nr.3333/2011, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Galați constată necompetența materială privind soluționarea contestației referitoare la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr...., întocmită de către organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili. Prin urmare, pentru acest capăt de cerere contestația se transmite spre competență soluționare la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili –Activitatea de Inspecție Fiscală în calitate de emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(2) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 2007, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de ... – **Sucursala ...** cu sediul în municipiul ... strada ... nr..., et..., ap..., județul ... CUI ..., împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...**, emisă de organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili cu privire la **taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de ... lei, respinsă la rambursare.**

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de ... – **Sucursala ...**, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...**, emisă de organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili referitoare la **obligația fiscală stabilită suplimentar în sumă de ... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată necolectată aferentă avansurilor încasate.**

3. Transmiterea spre competență soluționare către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspecție Fiscală a **contestației** formulată de ... – Sucursala ..., **împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.....**

În temeiul art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial nr. 513 din 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă în condițiile legii, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,