



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrație Fiscală**

**Diracția Generală Regională a
Finanțelor Publice Galați
Structura specializată în soluționarea contestațiilor**



Diracția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Galați

Str. Portului, nr. 163, Galați

Tel : +40 236 460486

Fax +40 236 432466

e-mail: registratura.dgrfp.gl@anaf.ro

DECIZIA nr. din
de soluționare a contestației formulate de
SC X SRL, CUI X,
înregistrată la DGRFP Galați sub nr. X/23.12.2019

Diracția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare contestații 1 a fost sesizată de AJFP Galați– Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr. X/19.12.2019, înregistrată la DGRFP Galați sub nr. X/23.12.2019, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Galați, str. X, nr.X, parter, camera X, jud. Galați, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X/12.11.2019 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/12.11.2019, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Galați.

Obiectul contestației privește suma de **X lei**, reprezentând TVA, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X/12.11.2019, emisă de AJFP Galați.

Contestația a fost formulată și semnată de administratorul societății, domnul X, în conformitate cu prevederile art. 269, alin.(1), lit.e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare.

Analizând termenul de depunere a contestației se constată că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/12.11.2019 a fost comunicată contribuabilului prin remitere sub semnătură , în data de **12.11.2019**, iar contestația a fost depusă în data de **12.12.2019** și înregistrată la registratura AJFP Galați sub nr. **X** .

Prin urmare, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art.269 și art. 272 alin. (2) lit. a), coroborat cu alin.(7) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, coroborat cu prevederile H.G. nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați prin prin structura specializată în soluționarea contestațiilor este investită să soluționeze pe fond contestația formulată de **SC X SRL**, cu sediul în Galați, jud. Galați.

I. Prin contestația formulată, petenta invocă următoarele argumente:

În perioada 4 noiembrie 2019 -15 noiembrie 2019, X a fost supusa unei inspectii fiscale avand ca obiect solutionarea decontului cu suma negativa de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii septembrie 2019, in cuantum de **X RON**.

Mentionam ca o parte din soldul sumei negative de TVA solicitat la rambursare provine din achizițiile de servicii efectuate de catre Societate de la furnizorul SC X SRL (persoana impozabila, stabilita si inregistrata in scopuri de TVA in Romania) .

În acest sens, va aducem la cunostinta faptul ca Societatea a incheiat cu Furnizorul un contract de antrepriza in data de 26.07.2019, avand ca obiect prestarea de catre Furnizor a serviciilor de constructii aferente proiectului „Cladire birouri P+1 si hala productie X, nr.X, Galati” in valoare totala de X euro fara TVA.

În ceea ce priveste desfasurarea lucrarilor si modalitatile de plata, va prezentam pe scurt o serie de aspecte acoperite de prevederile contractului de antrepriza incheiat intre Societate si Furnizor:

- serviciile de constructii prestate de catre Furnizor se vor desfasura in doua faze: (i) faza 1 - constructie clădire birouri si (ii) faza 2 - constructie hala productie, anexe si spatii stocare;
- pentru fiecare faza de constructie, se prevede in mod clar un grafic de desfasurare a lucrarilor in timp cat si prețul fiecarui serviciu ce urmeaza a fi efectuat;
- Societatea va plati catre Furnizor contravaloarea serviciilor prestate fie in avans, fie pe baza de situatii de lucrări: -aceste aspecte sunt reglementate de art. 7.4 din contractul de antrepriza.

Avand in vedere cele de mai sus, mentionam ca in luna septembrie 2019, X a inregistrat o serie de facturi de achizitii emise de catre Furnizor in legatura cu lucrarile de constructii care fac obiectul contractului de antrepriza deducand TVA aferenta acestora.

Intrucat Societatea a procedat la solicitarea soldului sumei negative in cuantum total de X RON (sumă care contine si TVA aferenta facturilor emise de catre Furnizor) prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2019, organele de inspectie fiscala au procedat la verificari documentare si fizice pentru a stabili daca X ar fi avut dreptul să deduca TVA aferenta facturilor emise de catre Furnizor.

Astfel, ca urmare a finalizarii inspectiei fiscale efectuate de catre organele de control la nivelul Societatii, a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. X/12.11.2019 si pe baza acestuia a fost emisa Decizia de impunere nr. X /12.11.2019 privind TVA in cuantum de X RON neacceptata la deducere aferenta achizitiilor de servicii efectuate de catre Societate de la Furnizor.

Astfel, organele de inspectie fiscala au considerat ca X nu ar fi fost indreptatita sa isi exercite dreptul de deducere a unei parti din TVA aferenta facturilor 1504/02.09.2019 si 1505/25.09.2019, intrucat, in opinia acestora, unele servicii facturate nu au fost inca prestate, dupa cum urmeaza:

A. Factura 1504/02.09.2019

Societatii i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei pentru urmatoarele servicii incluse in "*Situatia de plata si avansuri hala de productie*" atasata facturii 1504, mai exact la pozitiile 11-14:

- 11 - Volum de beton C25/30 in grinzile de fundare si cuzineti;
- 12 - Armaturi BST 500s-C pentru grinzile de fundatie si cuzineti;
- 13 - Cofraje pentru grinzile de fundatie si cuzineti;
- 14- Umplutura de pamant compactata intre fundatii, subpardoseala si in jurul constructiei, inclusiv testele necesare;

De asemenea, Societatii i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei pentru urmatoarele servicii incluse in "*Situatia de plata si avansuri la fundatii pentru cladirea de birouri*" atasata facturii 1504, mai exact la la pozitiile 11-16:

- 11- Volum de beton C25/30 in grinzile de fundare si cuzineti;
- 12- Armaturi BST500s-C pentru talpi, grinzi de fundatie si cuzineti;
- 13 - Cofraje pentru grinzile de fundatie si cuzineti;
- 14 - Umplutura de pamant compactata intrefundatii, sub pardoseala si in jurul constructiei, inclusiv testele necesare;
- 15 - Volum de balast compactat sub pardoseala, inclusiv testele necesare;
- 16 - Volum de beton C25/30 pentru placa de pardoseala.

Prin urmare, Societatii i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA in suma totala de X lei aferenta facturii nr. 1504/02.09.2019 emise de catre Furnizor.

B. Factura 1505/25.09.2019

Societatii i-a fost refuzat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei pentru urmatoarele servicii incluse in "*Situatia de plata hala de productie*" atasata facturii 1505, mai exact la pozitiile 14-16:

- 14 - Umplutura de pamant compactata intre fundatii, sub pardoseala si in jurul constructiei, inclusiv testele necesare;
- 15 - Volum de balast compactat sub pardoseala, inclusiv testele necesare;
- 16 - Volum de beton C25/30 pentru placa de pardoseala.

Astfel, conform verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au considerat ca Societatea nu ar fi fost indreptatita sa deduca o parte din TVA aferenta facturilor 1504/02.09.2019 si 1505/25.09.2019 in cuantum total de **X RON**.

Argumentele noastre

Avand in vedere toate cele de mai sus, va prezentam in cele ce urmeaza argumentele noastre cu privire la constatările echipei de inspectie fiscala pe baza considerentelor prezentate mai jos.

Facem trimitere la situatia in care organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de servicii efectuate de catre Societate considerand, in acest sens, ca X a inregistrat o operatiune economica nefinalizata la data solicitarii rambursarii TVA.

Principiul neutralitatii TVA este unul dintre principiile care stau la baza sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE si care, deseori, este invocat in deciziile emise de catre Curtea de Justitie a Uniunii Europene in judecarea diverselor cazuri privind TVA, potrivit caruia contribuabilii au dreptul la deducerea TVA facturate de catre alte persoane impozabile pentru serviciile / bunurile achizitionate si utilizate in vederea efectuării de operatiuni care dau drept de deducere a TVA.

Mentionam ca acest principiu este transpus si in legislatia locala in materie de TVA la art. 297 alin. 4 din Codul Fiscal

De asemenea, potrivit art. 299, alin. (1), litera a) din Codul Fiscal „*pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate ori serviciilor care i-*

au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 319 [...]".

Mai mult, potrivit pct. 67, alin. (1) din Normele de Aplicare a art. 297 din Codul Fiscal :
*„dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile /serviciile achizitionate destinate utilizarii in scopul operatiunilor prevazute la art. 297, alin. (4) din Codul Fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul Fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, in principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se **exercita imediat** pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate in amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie indeplinite in primul rand conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila in sensul titlului VII din Codul Fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate in aval de persoana impozabila in scopul operatiunilor prevazute la art. 297, alin. (4) din Codul Fiscal, iar in amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila”*.

Additional, conform pct. 67. alin. (2) din Norme, *„potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt in masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat in mod fraudulos sau abuziv”*.

Astfel, avand in vedere faptul ca hala de productie si cladirea de birouri care fac obiectul serviciilor de constructii achizitionate vor fi utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice a Societatii (taxabile din punct de vedere al TVA), precum si faptul ca Societatea a primit facturi emise de catre Furnizor in conformitate cu prevederile art. 319 din Codul Fiscal, consideram ca sunt indeplinite conditiile mentionate mai sus.

In ceea ce priveste momentul la care ia nastere dreptul de deducere a TVA, conform art. 297, par. (1) din Codul fiscal *„dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei”*. In acest sens, ca regula generala, conform art. 282, par. (1) din Codul Fiscal *„exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”*

Prin exceptie, conform art. 282, par. (2), lit. a) din Codul Fiscal, *„exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator”*.

De asemenea, in Norme se mentioneaza la pct. 25, par. (1) faptul ca *„prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplica in situatia in care facturile totale or partiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise inaintea faptului generator de taxa **si includ si situatia in care sunt emise facturi pentru avansuri inainte de incasarea acestora**”*.

In ceea ce priveste faptul generator, ca regula generala, conform art. 281, par. (1) din Codul Fiscal, *„faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor”*.

Totusi, conform art. 281, par. (7) din Codul Fiscal, *„prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de către beneficiari”*.

Practic, conform prevederilor legislative mentionate anterior, putem distinge urmatoarele situatii:

A. In cazul in care exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, TVA colectata de catre un furnizor ar putea fi dedusa de catre beneficiar dupa cum urmeaza:

- la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, sau
- în cazul decontărilor sau plăților succesive, în funcție de prevederile contractului încheiat între părți, la o dată precum cea în care sunt emise situații de lucrări / la data acceptării situațiilor de lucrări de către beneficiar, etc.

B. În cazul în care exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi. înainte de data la care intervine faptul generator, TVA colectată de către un furnizor ar putea fi dedusă de către beneficiar la data facturii totale sau facturii parțiale emise de către furnizor pentru avansurile care nu au fost încasate.

Prin urmare, dorim să vă aducem la cunoștință următoarele prevederi stabilite prin contractul de antrepriză încheiat între Societate și Furnizor cu privire la situațiile de lucrări și modalitățile de plată pentru serviciile de construcții în cauză:

- articolul 7.4. - *"situațiile de lucrări vor fi prezentate de către Antreprenor (i.e. Furnizor) **pentru toate lucrările terminate** pe baza planurilor de execuție puse la dispoziție de către Beneficiar (i.e. Societatea) Antreprenorului*

- **articolul 7.4.1.** - *"Antreprenorul transmite Beneficiarului situațiile de lucrări pentru lucrările efectiv realizate la finalizarea fiecărei faze de execuție, astfel cum sunt identificate în calendarul de realizare a lucrărilor. Situațiile de lucrări comunicate de către Antreprenor vor fi verificate de către Beneficiar în termen de maxim 5 zile lucrătoare de la primire. Acceptarea situațiilor de lucrări pe faze de execuție fără obiecțiuni de către beneficiar reprezintă condiția esențială pentru efectuarea plăților în avans pentru următoarele faze de execuție";*

- **articolul 7.4.2.** - *"facturile finale ale Antreprenorului vor cuprinde lucrările executate efectiv în perioada cu privire la care a fost întocmită situația de lucrări respectivă";*

- **articolul 7.4.3.** - *"beneficiarul va efectua plăți în avans, în vederea executării lucrărilor, în conformitate cu prevederile prezentei clauze. Antreprenorul va utiliza sumele reprezentând plata în avans exclusiv pentru operațiuni aferente executării contractului. [...] Valoarea (care poate fi exprimată sub formă de valoare procentuală) fiecărei tranșe din plățile în avans, numărul și data tranșelor vor fi cele specificate în graficul de plăți ce constituie Anexa 5 la contract.*

Sumele plătite drept avans se vor regulariza de către Antreprenor în baza situațiilor de lucrări întocmite la finalul fiecărei faze de execuție, aprobate fără obiecțiuni din partea Beneficiarului.

Având în vedere prevederile contractuale menționate mai sus, putem observa în mod clar faptul că, așa cum au fost acestea redactate, Furnizorul va efectua lucrările de construcție în conformitate cu graficul de execuție stabilit de comun acord cu Societatea incasând avansuri de la Societate pentru desfasurarea lucrărilor în baza graficului de plăți ce constituie Anexa 5 la contract (Anexa C) - i.e. furnizorul utilizează sumele plătite drept avans de către Societate pentru desfasurarea lucrărilor de construcții, conform contractului.

Ulterior, la finalul fiecărei faze de construcție (așa cum am menționat la secțiunea "1. Situația de fapt", există 2 faze de construcție), furnizorul va regulariza sumele plătite de către Societate cu sumele totale de plată aferente celor două faze, emitând situațiile de lucrări executate efectiv și, de asemenea, facturile finale pentru restul de plată aferent lucrărilor executate.

. Astfel, în ceea ce privește cele două facturi (i.e. 1504/02.09.2019 și 1505/25.09.2019) pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că Societatea nu ar fi fost îndreptățită să deducă o parte din TVA aferentă (i.e. X RON), dorim să precizăm că acestea au fost emise de către Furnizor în conformitate cu prevederile art. 7.4.2 coroborat cu prevederile Anexei 5 la contractul antrepriză, reprezentând facturi de avans pentru lucrările de

construcție ce urmau a fi executate si nu reprezentau facturi pentru servicii ce fusesera deja prestate.

De asemenea, precizam faptul ca anexele facturilor 1504 / 02.09.2019 si 1505 / 25.09.2019 nu reprezintă situații de lucrări în sensul dispozițiilor contractuale, acestea reprezentand, in fapt, situatii de plati, detaliate pe fiecare element specific lucrării ce urma a fi executata.

Prin urmare, consideram ca indiferent de faptul ca cele doua facturi mentionate anterior contin la sectiunea „denumire produs / serviciu” mentiuni cum ar fi „prestari servicii conform contract [...]”, in esenta, acestea reprezinta facturi de avans pentru lucrarile ce urmau a fi prestate de catre Furnizor in beneficiul Societatii, conform contractului de antrepriza.

Avand in vedere toate cele de mai sus, conform art. 282, par. (2), lit. a) din Codul Fiscal coroborat cu pct. 25, par.(1) din Norme, consideram ca exigibilitatea TVA aferenta facturilor de achizitii 1504, respectiv 1505 emise de către Furnizor a intervenit la data emiterii acestora, si anume pe data de 02.09.2019 pentru factura 1504 si pe data de 25.09.2019 pentru factura 1505.

In acest sens, conform art. 297, par. (1) din Codul Fiscal, consideram ca dreptul de deducere al TVA aferenta facturilor 1504 / 02.09.2019 si 1505 / 25.09.2019 a luat nastere la data emiterii acestora.

Aditional fata de cele mentionate mai sus, dorim sa subliniem faptul ca, potrivit pct. 40 din Decizia emisa de catre CJUE in cazurile conexe C-660/16 *Kollroß* si C-661/16 *Wirtl* „pentru ca TVA sa poata deveni exigibila, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, si anume livrarea sau prestarea viitoare, sa fie deja cunoscute și prin urmare, in special ca, **la momentul platii avansului, bunurile sau serviciile sa fie determinate cu precizie** (a se vedea in acest sens Hotararea din 21 februarie 2006, *BUPA Hospitals si Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, punctul48).”

In plus, concluzia CJUE in cazul mai sus citat mentioneaza ca „dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferente platii unui avans nu poate fi refuzat potentialului cumparator al bunurilor respective atunci cand acest avans a fost platit si incasat si, la momentul acestei plati, toate elementele pertinente ale viitoarei livrari puteau fi considerate ca fiind cunoscute de cumparator, iar livrarea acestor bunuri apare astfel ca fiind certa. Un asemenea drept va putea fi insa refuzat respectivului cumparator daca se stabileste, in raort cu elemente obiective, ca, la momentul platii avansului, acesta stia sau nu putea in mod rezonabil sa ignore ca aceasta livrare era **incerta**.”

Astfel, avand in vedere cele mentionate in prezenta contestatie, nu exista niciun element de incertitudine cu privire la finalizarea contractului de catre Furnizor.

Astfel, a doua teza a concluziei de mai sus nu este aplicabila cazului de fata. Pe cale de consecinta, X era indreptatita sa isi exercite dreptul de deducere pentru TVA aferenta facturilor emise de catre Furnizor, aceste facturi fiind emise pentru a finanta achizitia de materii prime necesare furnizorului pentru a presta serviciile contractate.

In plus, suntem de parere ca simpla mentiune pe factura emisa de furnizor „servicii conform contract” nu induce automat ideea ca acele servicii au fost prestate la momentul facturarii.

Anexele prezentate la aceste facturi dovedesc faptul ca, de fapt, sumele inscrise in facturi reprezinta de fapt avansuri pentru elementele mentionate in acele desfasuratoare.

In cazul in care simpla mentiune pe facturile emise de catre Furnizori, in baza prevederilor din Normele de Aplicare a art. 330 din Codul Fiscal, „organele de inspectie fiscala vor permite deducerea taxei pe valoarea adaugata in cazul in care documentele controlate aferente achizitiilor nu contin toate informatiile prevazute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator in conformitate cu art. 330 din Codul fiscal.”

Avand in vedere toate argumentele prezentate, precum si faptul ca nu s-a inregistrat un fenomen de fraudă la care X sa fi fost parte, suntem de parere ca X este indreptatita sa isi exercite dreptul de deducere la momentul emiterii acelor facturi de avans de catre Agios SRL.

Concluzii

In concluzie, luand in considerare faptul ca:

- cele doua facturi (i.e. 1504/02.09.2019 si 1505/25.09.2019) au fost emise de catre Furnizor in conformitate cu prevederile art. 7.4.2 coroborat cu prevederile Anexei 5 la contractul de antrepriza, reprezentand facturi de avans pentru lucrarile de constructie ce urmau a fi executate, TVA devenind exigibila la data emiterii acestora
- facturile mentionate anterior au fost emise de catre Furnizor in conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal,
- hala de productie si cladirea de birouri care fac obiectul serviciilor de constructii achizitionate de catre Societate vor fi utilizate in scopul desfasurarii activitatii sale economice (taxabile din punct de vedere a TVA), consideram ca Societatea a indeplinit toate conditiile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA și prin urmare, a fost indreptatita sa deduca TVA in suma de X RON aferenta facturilor 1504/02.09.2019 și 1505/25.09.2019 emise de catre Furnizor.”

II. În Raportul de inspectie fiscală nr. X/12.11.2019 care a constituit suportul informațional pentru emiterea Deciziei de impunere nr. X/12.11.2019, referitor la aspectele contestate, s-au consemnat următoarele:

„...Fata de taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate, echipa de inspectie fiscala a stabilit diferențe in cuantum de X lei astfel:

-Factura scria X nr. 1504/02.09.2019, reprezentand prestari servicii de constructii conform contract nr. X/26.07.2019. valoare fara T.V.A. X lei, T.V.A. X lei. valoare totală X lei, din care valoare neadmisa la deducere in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata valoare factura fara TVA in suma de X lei, TVA in suma de X lei valoare totala in suma de X lei;

-Factura seria X nr. 1505/25.09.2019, reprezentand prestari servicii de construcții conform contract nr. X/26.07,2019, valoare fara T.V.A. X lei, T.V.A. X lei,
-valoare totală X lei, din care valoare neadmisa la deducere in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata valoarea factura fara TVA in suma de X lei. TVA in suma de X lei valoare totala in suma de X lei.

Facturile mai sus menționate sunt emise de societatea X SRL pentru servicii prestate conform contract de antrepriza nr. X/ 26.07.2019 pentru realizarea proiectului "Cladire birouri P+1 si hala de productie Calea X. Nr. X, Galati"

Pentru identificarea stadiului lucrarilor inregistrate in balanta de verificare in contul 231 „Imobilizari corporale in curs”, incheiata la data de 30.09.2019, a contribuabilului verificat, echipa de inspectie fiscala a instiintat administratorul despre intentia de a se deplasa la locul de desfasurare acestora in vederea efectuarii investigatiilor pe teren, conform procedurilor de inspectie fiscala.

In data de 04.11.2019, organele de inspectie fiscala s-au deplasat la adresa din municipiul Galati, Str. Calea X nr. X, adresa proiectului, Cladire birouri P+1 si hala de productie, unde in prezenta d-lui imputernicit X, au procedat la verificarea lucrarilor efectuate pornind de la Situatiile de plata si avansuri anexate la facturile prestari servicii nr. 1504/02.09.2019 si nr. 1505/25.09.2019 emise de societatea X SRL si inregistrate la data de 30.09.2019 in evidenta contabila a contribuabilului verificat.

In urma deplasarii in teren echipa de inspectie a constatat ca stadiul lucrarilor inregistrate in evidenta contabila nu reflecta realitatea privind stadiul lucrarilor efectuate pe teren.

In cadrul procedurii de efectuare a investigatiilor pe teren echipa de inspectie fiscala a intocmit Fisa investigatiilor in teren (formular FIT) in care au fost consemnate rezultatele cercetarilor efectuate.

Pentru clarificarea constatarilor aferente stadiului lucrarilor efectuate care nu sunt la nivelul documentelor prezentate si inregistrate in evidenta contabila in contul 231" Imobilizari corporale in curs" (Situatii de plata/devize), echipa de inspectie fiscala a solicitat contribuabilului explicatii prin doua note explicative din data de 05.11.2019 prin care sa se determine starea de fapt a operatiunilor economice astfel la intrebarile daca prestarile de servicii cuprinse in facturile nr. 1504/02.09.2019 si nr. 1505/25.09.2019 sunt efectuate in proportie de 100% reprezentatul contribuabilului, dl X. a raspuns ca in opinia sa prestarile de servicii sunt efectuate in proportie de 80% respectiv 50% din ambele facturi.

In completarea primei note explicative pentru stabilirea cu exactitate a realitatii si starii de fapt echipa de inspectie a solicitat stabilirea cu exactitate a stadiului lucrarilor, astfel reprezentantul contribuabilului a raspuns ca din factura nr.1504/02.09.2019 sunt efectuate lucrarile detaliate in "Situatia de plata pentru cladirea de productie" si "Situatia de plata pentru cladirea de birouri" de la pozitia 1 la pozitia 10, iar din factura nr. 1505/25.09.2019 lucrarile au fost efectuate ulterior datei de 30.09.2019, pana la data controlului.

Conform prevederilor Contractului de antrepriza nr. X/9/26.07.2019 incheiat intre X SRL si Beneficiar X SRL referitor la modul de facturare si prezentare a situatiilor de lucrari si plati se stipuleaza astfel:

- Articolul 7.4 Situatii de lucrari - Plati

" Situatiile de lucrari vor fi prezentate de catre Antreprenor pentru toate lucrarile terminate pe baza planurilor de executie puse la dispozitie de catre Beneficiar Antreprenorului"

Punctul 7.4.1.

„Antreprenorul transmite Beneficiarului situatiile de lucrari pentru lucrarile efectiv realizate, la finalizarea fiecărei faze de executie, astfel cum sunt identificate in Calendarul de realizare a lucrarilor . Situatiile de lucrari comunicate de catre Antreprenor vor fi verificate de catre beneficiar in termen de maxim 5 zile lucratoare de la primire. Acceptarea situatiilor de lucrari pe faze de executie fara obiectiuni reprezinta conditia esentiala pentru efectuarea platilor in avans pentru urmatoarele faze de executie"

Punctul 7.4.2.

„Facturile finale ale Antreprenorului vor cuprinde lucrari executate efectiv in perioada cu privire la care a fost intocmita situatia de lucrari respectiva.”

Avand in vedere situatia de fapt prezentata echipa de inspectie constata ca in perioada verificata societatea inregistreaza in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata dedusa in baza unor prestari de servicii care in fapt nu au fost integral realizate la data inregistrarii celor doua facturi fiscale emise de antreprenorul X SRL., situatie care a fost prezentata si in notele explicative acordate de imputernicitul societatii in data de 05.11.2019. Conform celor declarate la data de 30.09.2019 situatia lucrarilor neefectuate dar cuprinse in facturi se prezinta astfel:

A Pentru factura nr 1504/02.09.2019 nu au fost efectuate lucrarile cuprinse in Situatie de plata si avansuri hala de productie de la pozitia 11 pana la pozitia 14 in valoare X lei si TVA in cuantum de X lei la un curs EURO/LEU de 4,7294 astfel:

- 11- Volum de beton C25/30 in grinzile de fundare si cuzineti - 9.380,10 Euro;
- 12-Armaturi BST 500s-C pentru grinzile de fundatie si cuzineti- 20.249,46Euro;
- 13-Cofraje pentru grinzile de fundatie si cuzineti- 6.242,33 Euro;
- 14- Umplutura de pamant compactata intre fundatii, sub pardoseala si in jurul constructiei, inclusiv testele necesare -9.149 Euro.

Situatie de plata si avansuri la fundatii pentru cladirea de birouri de la pozitia 11 la pozitia 16 in valoare de X lei si TVA in cuantum de X lei la un curs EURO/ LEU de 4,7294 astfel:

- 11-Volum de beton C25/30 in grinzile de fundare si cuzineti- 6.442,90 Euro;
- 12-Armaturi BST500s-C pentru talpi, grinzi de fundatie si cuzineti- 13.190,76 Euro;
- 13-Cofraje pentru grinzile de fundatie si cuzineti- 4.430,42 Euro;
- 14-Umplutura de pamant compactata intre fundatii, sub pardoseala si in jurul constructiei, inclusiv testele necesare -19.647,22 Euro;
- 15-Volum de balast compactat sub pardoseala, inclusiv testele necesare- 1.198,69Euro;
- 16-Volum de beton C25/30 pentru placa de pardoseala- 1.791,03 Euro.

B. Pentru factura nr 1505/25.09.2019 nu au fost efectuate lucrarile cuprinse in Situatie de plata hala de productie de la pozitia 14 pana la pozitia 16 in valoare de X lei si TVA in cuantum de X lei la un curs EURO/LEU de 4,7485 astfel:

- 14-Umplutura de pamant compactata intre fundatii, sub pardoseala si in jurul constructiei, inclusiv teslele necesare -34.587,10 Euro;
- 15-Volum de balast compactat sub pardoseala, inclusiv testele necesare- 6.371,13 Euro;
- 16-Volum de beton C25/30 pentru placa de pardoseala - 3.041,77 Euro.

Avand in vedere starea de fapt prezentata anterior(conditiile de fond nu sunt indeplinite) respectiv ca o parte din serviciile inscrise in facturile emise de societatea XSRL nu au fost efectuate la data emiterii facturilor si a situatiilor de plata asa cum prevedea contractul incheiat intre parti, contribuabilul a inregistrat o operatiune economica care de fapt nu a avut loc(...)

Echipa de inspectie fiscala nu a acordat exercitarea dreptului de deducere pentru suma de X lei, reprezentand taxa pe valoarea adugata aferenta unor operatiuni economice (prestari de servicii) care nu au avut loc asa cum prevede contractul incheiat intre parti la data solicitarii rambursarii taxei pe valoarea adaugata.”

Prin referatul cu propuneri de solutiune a contestației nr. X/18.12.2019, întocmit de către reprezentanții A.J.F.P. Galați se propune „respingerea ca neîntemeiată a contestației” .

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de rambursare a TVA în sumă de X lei aferentă prestărilor de servicii facturate de SC X SRL, în condițiile în care argumentele prezentate de societate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate cu ocazia soluționării decontului pentru luna septembrie 2019 cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare s-a constatat că societatea a dedus TVA aferentă prestărilor de servicii facturate de SC X SRL în baza Contractului de antrepriză nr.X/26.07.2019 pentru realizarea obiectivului „Clădire birouri P+1 și hala de producție Calea X, nr.X, Galați”.

Urmare investigațiilor în teren, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările facturate și înregistrate în evidența contabilă, aferent cărora a fost dedusă TVA nu au fost executate în totalitate.

Astfel, s-a solicitat reprezentantului societății în data de 05.11.2019 explicații referitoare la gradul de realizare a lucrărilor facturate, acesta precizând că sunt executate integral doar lucrările de la pozițiile 1-10 consemnate în situațiile de lucrări anexate la facturi.

În aceste condiții, având în vedere explicațiile reprezentantului societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă prestărilor de servicii facturate și neexecutate.

Societatea contestă constatările organelor de inspecție fiscală argumentând că în baza prevederilor contractuale, prestatorul a facturat avansuri pentru lucrările de construcții care urmau a fi executate, exigibilitatea taxei intervenind la data emiterii facturilor, indiferent de denumirea produselor sau serviciilor înscrisă în factură.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- **Legea nr.227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Art. 271 (1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri,(...)*

Art. 281 - (1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor(...)*

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

Art. 282 - (1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.(...)*

Art. 297 – (1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) operațiuni taxabile;(...)

Art. 299 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

- **HG nr.1/2016** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

Conform constatărilor consemnate de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. X/22.04.2016 SC X SRL a dedus TVA în sumă de X lei aferentă prestărilor de servicii facturate de SC X SRL în baza Contractului de antrepriză nr.X/26.07.2019 pentru realizarea obiectivului „Clădire birouri P+1 și hala de producție Calea Prutului, nr.146, Galați”.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA în sumă de X lei, motivat de faptul că lucrările facturate și înregistrate în evidența contabilă, aferent cărora a fost dedusă TVA nu au fost executate.

La întrebările formulate de organele de inspecție fiscală prin Notele explicative din data de 05.11.2019, referitor la efectuarea serviciilor cuprinse în situațiile de lucrări anexate la facturile care au stat la baza deducerii TVA în sumă de X lei, reprezentantul societății a răspuns astfel:

In ceea ce privește lucrările din factura nr. 1504/02.09.2019

„1. In opinia mea, prestările de servicii cuprinse în factura 1504/02.09.2019 sunt efectuate în proporție de 80% (...)

1. - *Din situația de plată la clădirea de birouri au fost executate în proporție de 100% lucrările de la poziția 1 la 10 inclusiv*
- *Din situația de plată la fundații hală producție au fost executate în proporție de 100% lucrările de la poziția 1 la 10 inclusiv*

In ceea ce privește lucrările din factura nr. 1505/25.09.2019

„ 2. In opinia mea, prestările de servicii cuprinse în factura 1505/25.09.2019 sunt efectuate în proporție de 50% (...)

2. La data facturării, lucrările nu erau finalizate.”

iar la raspunsul nr.3, reprezentantul societății a adăugat: *„Lucrările menționate în situațiile de plată au fost executate și ulterior datei de 30.09.2019, până la data controlului”*

În Contractul de antrepriză nr. X/X/26.07.2019 încheiat între Antreprenor -SC XSRL și Beneficiar-SC X SRL, referitor la modul de facturare și prezentare a situațiilor de lucrări și plăți, se stipulează astfel:

- Articolul 7.4 Situatii de lucrari - Plati

" Situațiile de lucrari vor fi prezentate de catre Antreprenor pentru toate lucrarile terminate pe baza planurilor de executie puse la dispoziție de catre Beneficiar Antreprenorului

7.4.1. Antreprenorul transmite Beneficiarului situațiile de lucrari pentru lucrarile efectiv realizate, la finalizarea fiecărei faze de executie, astfel cum sunt identificate in Calendarul de realizare a lucrarilor . Situațiile de lucrari comunicate de catre Antreprenor vor fi verificate de catre beneficiar in termen de maxim 5 zile lucratoare de la primire. Acceptarea situațiilor de lucrari pe faze de executie fara obiecțiuni reprezinta conditia esentiala pentru efectuarea platilor in avans pentru urmatoarele faze de executie

7.4.2. Facturile finale ale Antreprenorului vor cuprinde lucrari executate efectiv in perioada cu privire la care a fost intocmita situatia de lucrari respectiva.

7.4.3. Beneficiarul va efectua plati in avans, in vederea executarii lucrarilor, in conformitate cu prevederile prezentei clauze.

Antreprenorul va utiliza sumele reprezentand plata in avans exclusiv pentru operatiuni aferente executarii contractului. [...]

Valoarea (care poate fi expirmata sub forma de valoare procentuala) fiecărei transe din platile in avans, numarul si data transelelor vor fi cele specificate in graficul de plăți ce consituie Anexa 5 la contract.

Sumele platite drept avans se vor regulariza de catre Antreprenor in baza situatiilor de lucrari intocmite la finalul fiecărei faze de executie, aprobate fara obiecțiuni din partea Beneficiarului.”

Societatea contestă constatările organelor de inspecție fiscală și susține că TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere este aferentă avansurilor pentru lucrările ce urmează a fi executate, conform prevederilor contractuale.

De asemenea, prin contestație, societatea a solicitat susținerea orală a acesteia, organul de soluționare a contestațiilor stabilind prin adresa nr.X/14.01.2020, ca susținerea orală să aibă loc în data de 29.01.2020.

Astfel, în data de 29.01.2020, cu ocazia susținerii orale a contestației s-a încheiat MINUTA nr.X, argumentele prezentate de societate nefiind diferite de cele din cuprinsul contestației, respectiv faptul că prestările de servicii facturate reprezintă în fapt avans plătit conform prevederilor contractuale.

La art.319, alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

Art. 319 “(6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate; (...)

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).”

Astfel, se reține că, persoana impozabilă trebuie să emită o factură în situația livrării de bunuri sau prestării de servicii efectuate, dar și în cazul în care se încasează avansuri în legătură cu aceste operațiuni.

Din facturile nr.1504/02.09.2019 și nr.1505/25.09.2019 în baza cărora societatea a dedus TVA în sumă de X lei, se rețin următoarele:

- Factura nr. 1504/02.09.2019 a fost întocmită pentru:

1. Prestări servicii conform contract X/26.07.2019 – în valoare de X lei și TVA X lei
2. Prestări servicii conform contract X/26.07.2019 – în valoare de X lei și TVA X lei

La această factură sunt anexate Situații de plată și avansuri pentru clădire birouri, fundații pentru hala de producție, organizare de șantier și infrastructură garduri și spații verzi, în care sunt nominalizate lucrări pentru fiecare situație în parte în sumă totală de X euro.

Din totalul TVA în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferent lucrărilor de la pozițiile 11-14 din Situația de plată și avansuri hala de producție și a lucrărilor de la pozițiile 11-16 din Situația de plată și avansuri la fundații pentru clădirea de birouri, având în vedere răspunsurile reprezentantului societății din Notele explicative din data de 05.11.2019.

-Factura nr. 1505/25.09.2019 a fost întocmită pentru:

1. Avans Suprastructură pereți, acoperiș, ferestre, uși, scări – în valoare de X lei și TVA X lei;
2. Prestări servicii conform contract X/26.07.2019 – în valoare de X lei și TVA X lei.

La această factură este anexată Situație de plată pentru hala de producție, în care sunt nominalizate la pozițiile 14-16 lucrări în sumă totală de X euro.

Din totalul TVA în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferent lucrărilor de la pozițiile 14-16 din Situația de plată pentru hala de producție.

Referitor la gradul de realizare a lucrărilor cuprinse în Situație de plată pentru hala de producție și având în vedere răspunsurile reprezentantului societății din Notele

explicative din data de 05.11.2019, organul de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. X/14.01.2020 lămuriri suplimentare referitoare la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză.

În adresa nr. X/27.01.2020, înregistrată la DGRFP Galați sub nr. X/27.01.2020, organele de inspecție fiscală precizează că: „...aceste servicii nu au fost prestate la data de 04.11.2019, în urma deplasării la locația investiției, echipa de inspecție constatând că aceste lucrări nu sunt demarate/inițiate.(...)”

Având în vedere constatarea faptică a echipei de inspecție, precum și răspunsurile incomplete date de reprezentantul agentului economic referitoare la stadiul lucrărilor efectuate, s-a constatat că serviciile facturate în baza „Situăției de plată pentru hala de producție la 25.09.2019” nu au fost prestate.”

Concluzionând aspectele prezentate, se reține că SC XSRL a emis facturile menționate pentru “Prestări servicii conform contract X/26.07.2019” în valoare totală de X lei cu TVA aferentă de X lei și pentru „Avans Suprastructură pereți, acoperiș, ferestre, uși, scări” în valoare de X lei cu TVA aferentă de X lei.

Din investigațiile în teren efectuate și explicațiile reprezentantului societății s-a constatat că prestările de servicii facturate nu au fost efectuate în totalitate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei aferentă lucrărilor cuprinse în cele două facturi, dar care au fost nefinalizate.

Argumentul societății referitor la faptul că TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere este aferentă avansurilor pentru lucrările ce urmează a fi executate, conform prevederilor contractuale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât nu au fost emise facturi pentru avansuri, conform prevederilor art.319, alin.(6) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, antecitate, iar cu ocazia formulării contestației nu a prezentat documente care să confirme aceste susțineri, conform pct.108, alin.(3) din HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se precizează:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 330 din Codul fiscal.(...)”

Se reține faptul că, deși petenta contestă starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală, pentru care pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, nu și-a exercitat dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile art.269 alin.(1) lit.d) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)
d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”**

Incidente speței sunt și prevederile art.213, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează:

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

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

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

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

Astfel, societatea contestatoare avea obligația de a dovedi pe baza de documente, că sumele plătite către prestator reprezintă contravaloarea avansurilor, respectiv prezentarea de documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, în raport de situația de fapt prezentată și temeiurile de drept antecitate în materie de TVA, precum și având în vedere faptul că pe parcursul căii administrative de atac contestatoarea nu prezintă alte documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată pentru suma de X lei, reprezentând TVA stabilită prin Decizia de impunere nr.X/12.11.2019.

Pe cale de consecință, pentru considerentele arătate și în temeiul actelor normative în vigoare pentru speța în cauză, și în temeiul art. 279, alin (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare:

SE DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL**, cu sediul în Galați, str. X, nr.X, parter, camera X, jud. Galați, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.X/12.11.2019, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Galați pentru suma de X lei, reprezentând TVA.

În temeiul art. 273, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate 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,