



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17

Sector 5, București,

CP 050741

Tel.: +021 319 97 54

Fax: +021 336.85.48

e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA NR. 22 / 2017

privind soluționarea contestației depusă de

**.X. S.R.L. înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor -
Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. A_SLP 2334/22.12.2016**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./19.12.2016 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP 2334/22.12.2016, asupra contestației formulată de .X. SRL, cu sediul în .X., B-dul. .X. sector X, înregistrată la ONRC sub nr..X./2009, CUI .X..

.X. SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoare adăugată.

Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC .X./20.10.2016 a fost comunicată societății prin remitere, sub semnătură, în data de **24.10.2016**, conform mențiunii olografe "am primit un exemplar" și semnăturii reprezentanților societății de pe decizia contestată, contestația fiind depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de **08.12.2016**, conform ștampilei Registraturii Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de .X. SRL.

De asemenea, în temeiul art.276 alin.5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara solicită **sustinerea orală a contestației**, procedură care a avut loc în data de

18.01.2017 fiind întocmită în acest sens *Minuta sedinței privind susținerea procedurii orale a societății .X., împotriva Deciziei nr.F-MC .X./20.10.2016.*

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F- MC .X./20.10.2016, societatea susține următoarele:

A. ASPECTE PROCEDURALE

1. Actele administrativ fiscale emise de organele de inspecție fiscală sunt nemotivate :

.X. S.R.L. susține că potrivit art.43 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, toate documentele care au valoare de act administrativ fiscal trebuie să conțină în mod obligatoriu motivele de fapt și de drept. În cazul actelor administrativ fiscale contestate, societatea susține că acestea lipsesc, întrucât sunt întemeiate pe argumente care privesc existența fiscală a altor societăți și nu propriile obligații fiscale.

Societatea consideră că această abordare reprezintă o încălcare a art.41 din Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene și art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului.

În susținere, societatea invocă Hotărârea CEDO dată în cauza Anghel împotriva României prin care s-a instituit principiul de "*garantare a dreptului de apărare și asigurarea unui proces echitabil*", principiu care, potrivit contestatarei, trebuie respectat de orice structură administrativă care interpretează și aplică legea, sarcina probei revenind organelor fiscale, neputând fi transferată contribuabilului într-o situație incertă și cauza Hüseyin Turan c. Turcia.

2.Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.10.2016 întocmit de echipa de inspecție fiscală este total lipsit de profesionalism, tendențios, fără o argumentare legală :

Societatea susține că prin interpretarea abuzivă a prevederilor legale au fost încălcate:

- principiile fiscalității prevăzute de art.3 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- principiul sistemului comun de taxă pe valoare adăugată care presupune existența unui impozit general pe consumație aplicat asupra bunurilor și serviciilor, direct proporțional cu prețul acestora, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție înaintea perceperii impozitului,

- dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA pe care o datorează TVA datorată sau achitată pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior și care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA instituit prin legislația Uniunii Europene,

- condițiile și termenii de exercitare a dreptului de deducere al TVA prevăzute la titlul VI din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- articolul 62, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au încercat să legitimizeze răspunderea pentru fapta altei persoane în sarcina sa, răspundere neprevăzută de legislația în vigoare.

.X. SRL menționează că nu există legătură de afiliere în sens fiscal conform art.7 pct.21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și raporturile dintre aceasta și furnizori sunt de natură contractuală care nu permit antrenarea răspunderii pentru fapta partenerilor de afaceri.

- articolul 148 alin.(2) din Constituția României.

De asemenea, susține că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene are caracter obligatoriu pentru statele membre ale Uniunii Europene și prevalează asupra dispozițiilor Codului fiscal, iar în acest sens societatea face referire la următoarele: cauzele reunite Garage Molenheide BVBA(C-286/94), Peter Schepens(C -340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV(BRD) (C-401/95), Sanders BVBA(C-47/96), cauza C-255/02 Halifax și alții, cauza C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku și Hotărârile Curții Europene de Justiție nr. C-354/03 și C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd., Fulcrum Electronics Ltd, and Bond House Systems Ltd cu privire la fraudă TVA.

-Jurisprudența CJUE cu privire la deductibilitatea TVA, în speță fiind menționate următoarele: cauza C-392/09, cauza C-371/07, Hotărârea din 17 iulie 2008 dată în cauza C-426/07, cauza C-95/07 Ecotrade Spa, Hotărârea Curții Europene de Justiție nr.C-80/11 și C142/2011, C-132/06, C-188/09, C-324/11 și C-277/14,

- obiectivele strategice pe termen mediu al administrației fiscale și anume: creșterea calității actului de inspecție fiscală, aplicarea unitară a prevederilor legislației fiscale și garantarea încrederii contribuabilului în integritatea și imparțialitatea administrației fiscale,

- prevederile Codului etic al inspectorului de control fiscal: credibilitatea și profesionalismul,

- princiipiile fundamentale ale Codului etic al inspectorului de control fiscal: integritatea, obiectivitatea și competența,

- conduita impusă de Codul etic al inspectorului de control fiscal referitoare la respectarea Constituției și a legilor țării precum și respectarea oricăror dispoziții interne cu caracter oficial.

B. ASPECTE DE FOND

Cu privire la achizițiile efectuate de la furnizori de pe piața internă, societatea susține următoarele:

a. În perioada 01.02.2014 – 31.01.2016 a realizat achiziții de medicamente de pe piața internă în vederea efectuării de livrări intracomunitare către parteneri din Comunitatea Europeană.

T.V.A deductibilă înregistrată de societate provine din: achizițiile de medicamente și ambalaje, servicii de transport și reambalare/reetichetare medicamente, reparații și amenajare sediu și depozit, chirie sediu și depozit, achiziție materiale consumabile, utilități și taxare inversă achiziții intracomunitare.

Organele de inspecție fiscală au analizat informațiile existente în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală și au constatat existența unor lanțuri de achiziție în care au fost implicate societăți comerciale cu comportament fiscal neadecvat și societatea a efectuat achiziții de la furnizori care au devenit la scurt timp inactivi.

O parte din achiziții nu au fost recunoscute de organele de inspecție fiscală, deși acestea au constatat conformitatea cantităților de medicamente achiziționate de societate.

b. Cu privire la dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate în perioada februarie 2014-ianuarie 2016, societatea susține că acesta a fost exercitat în condițiile și termenii prevăzuți la titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu respectarea art.145, art. 146 și art.155 din actul normativ menționat și toate documentele justificative prezentate îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația fiscală în vigoare la data inspecției fiscale.

Prin neacordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv prin invocarea art.6 din Legea 82/1991, Legea Contabilității, precum și a prevederilor Ordinului 3512/2008 privind registrele și formularele financiar contabile, normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile, societatea susține că organele de inspecție fiscală au manifestat rea voință. Totodată, societatea invocă în susținere prevederile art.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatara afirmă că prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor de achiziție a medicamentelor, întrucât nu a fost stabilită proveniența reală a medicamentelor, în baza prevederilor art.146 alin. (1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au dovedit lipsă de profesionalism și obiectivitate, fiind încălcate prevederile legislației fiscale naționale și Hotărârile Curții Europene de Justiție, iar constatările sunt tendențioase și lipsite de justificare.

c. Cu privire la achizițiile efectuate de pe “presupuse” lanțuri de achiziție cu potențial risc fiscal ridicat, contestara precizează că toate achizițiile de

medicamente s-au efectuat cu respectarea prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea afirmațiilor societatea invocă Decizia CEJ, C-439/2004 Axel Kittel versus Statul belgian.

.X. SRL precizează că:

- pentru toate achizițiile efectuate a acționat ca un cumpărător de bună credință;

- toate documentele justificative care au stat la baza achizițiilor au fost întocmite cu respectarea prevederilor în vigoare;

- toate facturile furnizorilor au fost achitate prin bancă, iar organul de inspecție fiscală nu a constatat nici un alt fel de flux financiar între societate și furnizori, așadar nu există interes financiar al contestatarii la comiterea fraudei;

- la data efectuării tranzacțiilor, furnizorii au fost verificați și erau activi din punct de vedere fiscal și plătitori de TVA, iar organul fiscal competent în administrarea furnizorilor nu a demarat acțiuni de inspecție fiscală, având în vedere că asupra acestora plana suspiciunea de evaziune fiscală;

- existența necorelațiilor în declarațiile 394 depuse de furnizorii furnizorilor sau nedepunerea deconturilor de TVA de aceștia nu reprezintă informații publice și nu puteau fi consultate de .X. SRL, iar societatea nu poate fi considerată răspunzătoare de corectitudinea sau modul de declarare de parteneri a sumelor reprezentând livrările/prestațiile și achizițiile efectuate pe teritoriul național;

- fraudă de tip carusel, aflată în stadiu de cercetare penală pe lanțul de achiziție, nu poate atrage responsabilitatea .X. SRL. Frauda TVA a fost efectuată de către furnizorii furnizorilor prin nedeclararea unor achiziții, iar furnizorii direcți ai societății recunosc livrările efectuate și implicit colectarea TVA;

- organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale întemeiate pe comportamentul fiscal al unora dintre furnizori, fără să existe legături de afiliere în sens fiscal între aceștia și societate;

- începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene are caracter obligatoriu pentru statele membre, iar practica Curții este constantă în sensul respingerii măsurilor luate de statele membre care încalcă principiile dreptului european, prin impunerea unor obligații referitoare la probe care fac dificilă sarcina probei, iar cu privire la dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru achiziții de bunuri sau servicii folosite în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, statelor membre nu le este permis să încalce principiul neutralității fiscale și nu pot aplica un tratament diferit în cazul operațiunilor similare. Dreptul de deducere este prevăzut în legislația națională și europeană la art.145 și 146 din Codul fiscal, art.17 din Directiva 77/388/CE și art.168 și 178 din Directiva 2006/112/CE;

- în susținerea cauzei sunt invocate hotărârile CEJ, respectiv: cauzele reunite Garage Molenheide BVBA(C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan – Business Research & Development NV(BRD) (C-401/95), Sanders BVBA (C-47/96), Hotărârea CEJ nr. C-255/02 Halifax și alții, C-188/09 Dyrektor Skarbowej w Białymstoku, C-392/09, C-371/07, C-426/07, C-95/07, C-132/06, C-188/09, C-324/11, C-277-14, C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-80/11 și C-142/2011, conform cărora organele de inspecție fiscală nu trebuie să judece o

operațiune efectuată de o persoană impozabilă luând în considerare intenția unei alte persoane decât cea în discuție, fiecare operațiune trebuie privită separat și nu prin prisma întregului lanț din care face parte și dreptul de deducere al unei persoane impozabile nu poate fi afectat de fraudă săvârșită de altă persoană care face parte din lanțul de distribuție, atâta timp cât aceasta nu avea cunoștința și nici mijloacele de a cunoaște respectiva fraudă.

Referitor la achizițiile efectuate de la .X. SRL, în calitate de furnizor indirect al societății, prin .X. SRL și .X. SRL, societatea susține că dreptul de deducere al TVA a fost exercitat în condițiile prevăzute de art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere, întrucât societatea nu a prezentat argumente referitoare la achizițiile de medicamente, în baza art.6, alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborate cu prevederile art.155, alin.(19), lit.d) și art.134, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru achizițiile efectuate de .X. SRL de la .X. SRL și provenind de la .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei și achizițiile de la .X. SRL, identificate ca provenind de la .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Societatea susține că achiziția și vânzarea produselor s-a realizat în mod legal și invocă următoarele:

- prin raportul de inspecție fiscală nr. F-AG .X./29.05.2015 întocmit la .X. SRL prin care s-a constatat nedeductibilitatea TVA aferentă relațiilor comerciale cu .X. SRL, .X. SRL, .X.SRL și .X. SRL, societatea a fost sancționată prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor considerate suspecte de organele de inspecție fiscală, dar i-au fost recunoscute livrările de medicamente ca și operațiuni impozabile, prin urmare nu există dubiu cu privire la existența produselor și realitatea tranzacțiilor.

- .X. SRL a atacat în instanță actele administrativ fiscale emise în urma inspecției fiscale și prin Hotărârea nr.189/2016 din 12.10.2016, Curtea de Apel .X. a admis cererea și a anulat în parte Deciziile de impunere, Raportul de inspecție fiscală și Dispoziția de măsuri.

.X. SRL, consideră că în mod intenționat organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile în materie de TVA, principiul Neutralității, art.145 pct.2 lit.a) titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea Curții Europene nr.C-80/11, C-142/2011, C-132/06, C-277/14, C-354/03 și C-484/03.

- referitor la achizițiile efectuate de la .X. provenite de la .X. în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei, societatea susține că în raportul de control încheiat la firma .X., cantitatea de medicamente aferentă acestei sume este asociată cu livrarea către .X. SRL, așadar nu avea cum să mai fie vândută și către .X. SRL.

- referitor la achizițiile efectuate de .X. SRL pe lanțurile de distribuție:

- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei,

- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL în sumă de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei,
- .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL în valoare de X lei și TVA în sumă de X lei,
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei,

societatea precizează că toată cantitatea achiziționată a fost destinată revânzării, în conformitate cu prevederile legale.

.X. SRL afirmă că, deși organele de inspecție fiscală recunosc livrările intracomunitare efectuate și prin urmare realizarea de operațiuni taxabile, totuși nu recunosc dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor de medicamente, fiind încălcate principiul neutralității, prevederile art.145 pct.2 lit. a) titlul VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Hotărâri ale Curții Europene de Justiție, respectiv: nr.C-80/2011, C-142/2011 și Jurisprudența Curții Europene de Justiție, conform căreia statele membre trebuie să verifice declarațiile persoanelor impozabile, conturile acestora și documentele aferente.

Totodată, prin neacordarea dreptului de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au încălcat Hotărârile Curții Europene de Justiție nr.C-354/03, C-355/03 și C-484/03.

Referitor la achizițiile efectuate de la .X. SRL, societatea precizează că în perioada februarie-martie 2014 a achiziționat servicii constând în *“contactare a potențialilor clienți și de promovare a serviciilor și produselor societății în scopul vânzării conform cu planificarea lunară”*.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziții, întrucât societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de activitate.

Contestara preizează că documentele solicitate au fost ridicate de organele de poliție în vederea cercetării, iar în urma demersurilor efectuate, au fost restituite la domiciliul fiscal pentru o perioadă de timp aprobată. Întrucât în urma analizei acestor documente nu au fost găsite rapoartele de activitate, TVA aferentă acestor facturi nu a fost acceptată la deducere.

De asemenea, societatea susține că serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni impozabile, iar furnizorul .X. SRL, în perioada desfășurării contractului, era activ din punct de vedere fiscal.

Fată de cele menționate mai sus, societatea mai susține următoarele:

- organele de inspecție fiscală au refuzat nejustificat să demonstreze în cuprinsul actului fiscal emis, intenția societății de a participa la aceste lanțuri de fraudă, iar constatarea acestora cu privire la faptul că documentele justificative ale operațiunilor de achiziție a medicamentelor conțin operațiuni neregulate, adică au fost falsificate, este contrazisă de furnizorii care au declarat toate vânzările către .X. SRL și au achitat TVA aferentă tranzacțiilor, iar organele de inspecție fiscală au ignorat principiul personalității răspunderii fiscale atunci când au pretins în sarcina societății răspunderea furnizorilor furnizorilor pentru neregulile săvârșite,

- faptul că furnizorii furnizorilor nu pot dovedi în totalitate proveniența mărfurilor nu conduce la concluzia că mărfurile nu au fost livrate și că documentele de însoțire au fost falsificate.

În concluzie, societatea solicită acceptarea la deducere a sumei de .X. lei, reprezentând TVA deductibilă aferentă achizițiilor de medicamente și servicii, anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016, și emiterea unei Decizii finale de rambursare pentru suma de .X. lei.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.10.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016, constatându-se următoarele:

Referitor la achizițiile de medicamente destinate revânzării, organele de inspecție fiscală au încadrat societatea în categoria contribuabililor cu risc fiscal mare, întrucât activitatea acesteia făcea obiectul unei cercetări penale la momentul solicitării rambursării TVA, constatându-se existența unor lanțuri de achiziție în care au fost implicate societăți cu un comportament fiscal neadecvat.

S-a constatat că societatea a efectuat achiziții de la furnizori care după finalizarea colaborării au devenit inactivi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că următoarele lanțuri de achiziție prezintă risc fiscal ridicat:

- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL – .X. SRL – .X. SRL.
- .X. SRL – .X. SRL - .X. SRL - .X. SRL.
- .X. SRL – .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL– .X. SRL - .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL – .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL – .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL.
- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL– .X. SRL.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat controale încrucișate pentru societățile care figurează ca furnizori direcți ori indirecti ai societății, respectiv: .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL, .X. SA, .X. SRL și .X. SRL, iar pentru societățile .X. SRL și .X. SRL au fost solicitate informații și documente.

Din analiza documentelor puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Referitor la Procesul verbal nr. .X./23.06.2016, încheiat la .X. SRL de echipa de control a D.R.G.F.P. .X.:

- bunurile achiziționate de către .X. SRL și livrate către .X. SRL provin de la furnizori diverși printre care .X. SRL, .X. SRL, .X.SRL, .X. SA, .X. SRL ;

- bunurile achiziționate de către .X. SRL de la .X. SRL au fost livrate către .X. SRL ;

- bunurile achiziționate de către .X. SRL de la .X. SRL au fost livrate către .X. SRL.

1.a) în ceea ce privește verificarea tranzacțiilor pe lanțul de achiziție cu furnizorul .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din produsele farmaceutice achiziționate de la acesta au fost livrate și către .X. SRL. Totodată, aceasta a asigurat transportul medicamentelor vândute către .X. SRL.

Societatea .X. SRL este considerată o societate cu comportament fiscal inadecvat, întrucât inspectorii antifraudă din cadrul D.R.G.F.P. .X. nu au identificat dovezi care să ateste realitatea și legalitatea tranzacțiilor comerciale declarate, iar comportamentul său este caracteristic firmelor fantomă, întrucât prin intermediul depozitului a rulat un fond de mărfuri nesemnificativ în comparație cu capacitatea de depozitare, nefiind identificate livrări către .X. SRL.

Astfel s-a constatat că .X. SRL deține doar calitatea de simplu intermediar al societății .X. SRL, întreaga activitate logistică presupusă de un depozit de produse farmaceutice fiind gestionată de .X. SRL.

Cu privire la lanțul de achiziții .X. SRL .X. SRL și .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014 .X. SRL a declarat mai multe livrări către .X. SRL, iar achizițiile de bunuri au fost de la furnizorul .X. SRL, care la rândul său a declarat achiziții în proporții de peste 90% de la furnizorul .X. SRL, furnizor care la data de 12.12.2014 este declarat inactiv ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative. Acesta a declarat achiziții de la .X. SRL și .X. SRL. Din analiza bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a constatat că societatea .X. SRL este declarată inactivă din punct de vedere fiscal și niciunul dintre furnizorii menționați ca fiind sursa achizițiilor de societatea .X. SRL nu au declarat livrări către aceasta.

Urmare a constatărilor prezentate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de .X. lei, în baza art.146 alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6, alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, întrucât facturile de achiziție emise de furnizorul .X. SRL și provenind de la .X. SRL, nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

1.b) în ceea ce privește verificarea tranzacțiilor pe lanțul de achiziții cu furnizorul .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că produsele farmaceutice achiziționate de .X. SRL de la această societate au fost livrate către .X. SRL, .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

Colaborarea cu .X. SRL s-a realizat conform contractului încheiat, iar de livrarea produselor s-a ocupat .X. SRL.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorul .X. SRL nu a desfășurat activități producătoare de venituri în anul 2013-2014 iar .X. SRL nu figurează ca furnizor sau client.

De asemenea, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada efectuării operațiunilor sau intrării în gestiune a bunurilor și întreaga activitate logistică a fost gestionată de .X. SRL.

În ceea ce privește lanțul de achiziții .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2014, .X. SRL a declarat livrări către .X. SRL, în baza achizițiilor de la .X. SRL, contribuabil declarat inactiv datorită neîndeplinirii obligațiilor declarative. .X. SRL a declarat achiziții în proporție de 100% de la .X. SRL, societate pentru care niciunul din furnizorii menționați nu au declarat livrări către aceasta.

Urmare controlului încrucișat solicitat la .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a demonstrat realitatea operațiunilor de achiziție a produselor farmaceutice provenind de la .X. SRL, societate care nu a desfășurat activitate economică.

2. Referitor la Procesul-verbal nr.X/15.07.2016, încheiat la .X. SRL de organele de control din cadrul D.R.G.F.P. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL, nu a efectuat niciun transport de medicamente către .X. SRL, marfa fiind ridicată direct de la furnizori de contestatară, fără să ajungă fizic în gestiunea .X.. Mai mult, aceasta nu a înregistrat adaos comercial aferent operațiunilor realizate și implicit nu a colectat TVA și nu a datorat impozit pe profit.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat și procesul verbal nr. .X./16.12.2014 încheiat de inspectorii antifraudă la .X. SRL și au constatat un comportament fiscal neadecvat al acesteia precum și al unora dintre furnizorii săi: .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL.

.X. SRL a declarat livrări către .X. SRL și .X. SRL, în condițiile în care furnizor era .X. SRL, societate pentru care potențialii furnizori nu au recunoscut livrările către aceasta, sediul social era la un cabinet de avocat și nu avea declarate puncte de lucru.

Cu privire la furnizorul .X. SRL, s-a constatat că aceasta nu a desfășurat activitate comercială la sediul social și la punctele de lucru și nu a dovedit transportul mărfurilor și realitatea tranzacțiilor.

În ceea ce privește furnizorul .X. SRL, inspectorii antifraudă au constatat că societatea a înregistrat achiziții nedeclareate de furnizori și livrări către .X. SRL și .X. SRL.

Față de cele prezentate mai sus, inspectorii antifraudă au concluzionat că cele trei unități furnizoare ale societății .X. SRL nu au dispus de suportul necesar pentru a efectua achiziții și livrări de produse farmaceutice și au fost interpușe artificial în lanțul de achiziții, în scopul disimulării originii reale a bunurilor ce au fost tranzacționate pe filiera .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL, urmărind înregistrarea unor cheltuieli cu achiziții de mărfuri nereale, având scop final micșorarea bazei de calcul a impozitului pe profit și a TVA și prejudicierea bugetului de stat prin neplata acestora.

Totodată, organele de inspecție fiscală au analizat și raportul de inspecție fiscală F-AG .X./29.05.2015, întocmit la .X. SRL prin care a fost constatată nedeductibilitatea TVA aferentă relațiilor comerciale cu .X. SRL- .X. SRL și .X. SRL, în baza prevederilor art.6, alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu prevederile art.155, alin.(19), lit.d), art.134, alin.1) și art.145, alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală rezultate prin analiza bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, confirmate de rezultatul controlului încrucișat la .X. SRL și prin constatările inspectorilor antifraudă cu privire la lanțurile de achiziție:

- .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL- .X. SRL,
- .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL – .X. SRL,
- .X. SRL – .X. SRL – .X. SRL,
- .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL – .X. SRL – .X. SRL,

sumele reprezentând TVA aferentă facturilor de achiziție a produselor farmaceutice înregistrate de către .X. SRL în perioada februarie 2014- octombrie 2014, provenind de la .X. SRL, sunt reîncadrate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, acestea nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, provenită din facturile de achiziții emise de furnizorul .X. SRL, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și (2) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată.

3. Referitor la achizițiile de produse farmaceutice de la furnizorul .X. SRL, echipa de inspecție fiscală a constatat, din analiza completă a tuturor documentelor avute la dispoziție (proces – verbale de control încrucișat, procese - verbale ale structurilor antifraudă și rapoarte de inspecție fiscală anterioare), că societatea a înregistrat și dedus TVA aferentă unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, întrucât nu sunt cunoscuți furnizorii și nu a fost confirmată realitatea operațiunilor înregistrate.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de .X. lei, aferentă facturilor de achiziție emise de furnizorul .X. SRL, pentru bunurile provenite de la .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, în baza art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.(1) și (2) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată.

4. Referitor la achizițiile de bunuri de la firma .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că acest furnizor a avut rol de intermediere în lanțul de tranzacționare .X. SRL – .X. SRL- .X. SRL, întrucât medicamentele achiziționate de la .X. SRL au fost revândute către .X. SRL la același preț, prin acordarea de discounturi atât la cumpărare cât și la vânzare.

Organele de inspecție fiscală au constatat din analiza procesului – verbal nr.X/26.01.2015 emis de inspectorii antifraudă, coroborat cu procesul – verbal

nr. .X./23.06.2016, că .X. SRL a intermediat tranzacții cu medicamente a căror proveniență reală nu a fost stabilită, fiind comercializate doar scriptic, fără să fie recepționate în depozitul societății, beneficiarul real fiind în mod direct .X. SRL. De asemenea, urmare controalelor încrucișate realizate și analizei bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu a fost confirmată realitatea operațiunilor iar facturile emise de furnizorii analizați nu pot fi considerate documente justificative.

Urmare a constatărilor de mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, aferentă facturilor de achiziție a medicamentelor emise de furnizorul .X. SRL și care proveneau de la .X. SRL cu furnizor .X. SRL, în baza art.146 alin.(1) lit.a), art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) și (2) din Legea Contabilității nr.82/1991, republicată.

5. Referitor la achizițiile de bunuri și servicii necesare desfășurării activității .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie – august 2014, societatea a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii provenite de la furnizorul .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat rapoarte de activitate/situații de lucrări prin care să dovedească prestarea serviciilor menționate în contract și achitate furnizorului.

Mai mult, din analiza situației privind neconcordanțele rezultate din încrucișarea datelor conținute de declarațiile cod 394 la nivel național, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a fost radiată la data de 19.08.2014, data ultimei facturi înregistrată în jurnalele de cumpărări ale .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în baza prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1), lit.a), coroborate cu art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. .X. AIF/16.11.2016, însoțită de Procesul verbal nr. .X./06.10.2016, având aceleași constatări în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-MC .X./20.10.2016, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legislația în vigoare.

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

A. ASPECTE DE PROCEDURĂ

1. În ceea ce privește argumentul societății contestatare referitor la nelegalitatea emiterii deciziei de impunere întrucât aceasta nu cuprinde motivele de fapt și temeiurile de drept pe baza cărora au fost calculate obligațiile suplimentare, fiind încălcate astfel prevederile art.43 din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Având în vedere că, așa cum reiese din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 inspecția fiscală a început la data de 16.03.2016, în speță sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece decizia de impunere contestată a fost emisă cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

De asemenea, decizia de impunere contestată este emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016, act administrativ în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate de organele de inspecție fiscală, acesta constituindu-se în anexă la decizia de impunere, respectivele motive fiind reluate și în cuprinsul acesteia.

Din analiza actului administrativ fiscal contestat, în speță Decizia de impunere nr.F-MC .X./20.10.2016, rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului *"Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"*, în speță cuprinde motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei. Faptul că societatea contestatară nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală nu echivalează cu nemotivarea actului atacat.

În ceea ce privește afirmația referitoare la încălcarea prevederilor art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului referitoare la dreptul la apărare, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu a fost pusă în imposibilitatea de a-și exercita dreptul de apărare, societății contestatare acordându-i-se posibilitatea de a-și exprima obiecțiunile față de constatările organelor de inspecție fiscală și de a depune documente în susținerea cauzei, fapt confirmat de depunerea contestației ce face obiectul prezentei cauze.

2. În ceea ce privește afirmația societății potrivit căreia concluziile și reținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la furnizorii furnizorilor exced atribuțiilor date de legiuitor inspectorilor fiscali, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze

relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute de normele legale. Pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt organele de inspecție fiscală pot proceda la verificarea relațiilor comerciale desfășurate cu partenerii contractuali, folosind toate informațiile de care dispun.

3. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Procesul verbal nr. .X./06.10.2016, aceleași cu cele din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. .X. AIF/16.11.2016, care a fost înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni prevăzute de legislația în vigoare.

In fapt, organele de inspecție fiscală au încadrat .X. SRL, în categoria contribuabililor cu risc fiscal mare întrucât la data solicitării rambursării de TVA a făcut obiectul unei cercetări penale. Din analiza informațiilor conținute de baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală acestea au constatat existența unor lanțuri de achiziție în care au fost implicate societăți comerciale cu un comportament fiscal neadecvat. Totodată, societatea a efectuat achiziții de la furnizori, care după încetarea colaborării au devenit, la scurt timp, inactivi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. SRL a înregistrat și a dedus TVA aferentă unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate fiind considerate fără documente legale de proveniență. Mai mult, urmare a controalelor încrucișate realizate și analizei bazei de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală nu a fost confirmată realitatea operațiunilor iar facturile emise de furnizorii analizați nu pot fi considerate documente justificative.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA provenită din:

- achizițiile de la furnizorul .X. SRL și provenind de la .X. SRL, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei.

- facturile emise de .X. SRL, cu proveniența bunurilor de la .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, cu TVA în sumă de .X. lei.

- achizițiile de la .X. SRL și proveniența bunurilor de la .X. SRL, .X. SRL și .X. SRL, cu TVA în sumă de .X. lei.

- facturile de achiziție a medicamentelor emise de furnizorul .X. SRL, cu TVA în sumă de .X. lei și proveniența bunurilor de la .X. SRL cu furnizor .X. SRL.

În baza acestor deficiențe constatate în legătură cu operațiunile de mărfuri destinate revânzării, înregistrate de .X. SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă fiscal în sumă de .X. lei.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr. .X.AIF/16.11.2016, însoțită de Procesul verbal nr. .X./12.10.2016, având aceleași constatări cu cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței infracțiunilor prevăzute de legislația în vigoare.

În drept, potrivit prevederilor art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.10.2016 contestată, și existența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legea penală sau legi speciale, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că în speță se ridică problema realității operațiunilor înregistrate de societate, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei, prejudiciind astfel bugetul de stat cu suma de .X. lei.

Astfel, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a înregistrat și dedus TVA aferentă unor facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor achiziționate și operațiunile consemnate sunt considerate fără documente legale de proveniență, iar în urma tranzacțiilor s-a obținut o creștere a valorii TVA deductibilă, având ca scop obținerea unei sume rambursate cât mai mari din bugetul de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor

fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CJUE –Cauza 255/02 Halifax & alții).

Prin Sesizarea penală nr. .X.AIF/16.11.2016, aflată în copie la dosarul cauzei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., cu privire la cele consemnate în Procesul verbal nr. .X./06.10.2016, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X./20.10.2016 contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legislația în vigoare.

Prin sesizarea penală mai sus menționată se precizează că societatea a înregistrat achiziții de bunuri de la societățile comerciale amintite, în scopul obținerii unor avantaje, concretizate în prejudicierea bugetului de stat prin solicitarea la rambursare a TVA.

De asemenea, prin sesizarea penală anterior menționată se precizează că **prejudiciul adus bugetului de stat prin săvârșirea faptelor este estimat a fi în sumă de .X. reprezentând TVA**, sumă ce se regăsește în totalitate în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC .X./20.10.2016, contestată.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece cauza materială unică a celor X acțiuni este săvârșirea infracțiunii **sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni**, astfel încât se reține că instituția suspendării este deosebit de utilă pentru realizarea unei optime administrări a justiției, fiind menită să preîntâmpine pronunțarea unor hotărâri greșite sau contradictorii.

Pentru a detalia concluzia mai sus enunțată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care :

“ constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în

considerentele Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Se reține că speța se circumscrie jurisprudenței europene ilustrată în cauza C-225/02 Halifax și alții, CEJ precizând următoarele:” *atunci când o persoană imposibilă sau un grup de persoane imposibile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare; orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația normală care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.*”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv.(a se vedea Hotărârea Fini H. C-32/03; Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04; Mahayben și David C-80/11 și C-142/11 și Bonik C-285/11).

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedură Penală, preluat de art.28 alin.1 din Legea 135/2010 privind Codul de procedură penală potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”

Prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție

fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au transmis Sesizarea penală nr..X.AIF/16.11.2016 către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., însoțită de Procesul verbal nr. .X./06.10.2016, având aceleași constatări ca cele din Raportul de Inspecție Fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC.X./20.10.2016 contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale vreunei infracțiuni, prevăzute de legislația în vigoare.

Justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii.

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind Decizia nr. .X./04.12.2012 pronunțată de I.C.C.J., prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că "există suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate, la existența unei fraude în care este implicată societatea reclamantă, instanța apreciind că autoritatea recurentă este în imposibilitate obiectivă de a soluționa contestația administrativă în sensul de a stabili cu certitudine, din punct de vedere administrativ dacă reclamanta intimată a urmărit prin tranzacțiile încheiate cu societățile menționate prejudicierea bugetului de stat prin rambursarea TVA.

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează că *"contestația administrativă, pe fond, în mod obiectiv nu poate fi soluționată într-un sens sau altul, în lipsa unei soluții pe latură penală în condițiile în care reclamanta a dedus TVA pentru unele tranzacții asupra cărora există indicii privind săvârșirea unor infracțiuni, iar în baza acelorași tranzacții apreciate fictive de organele fiscale, reclamanta solicită TVA, respectiv recunoașterea dreptului de deducere TVA de la bugetul de stat.*

Iar acest drept nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clar și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor."

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art.28 alin.(1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care**

a determinat suspendarea[...]”

De asemenea, pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea laturii penale, se va suspenda soluționarea cauzei, pentru suma de .X. lei reprezentând TVA, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citat anterior.

B. ASPECTE DE FOND

1. Referitor la TVA în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestării de servicii facturate de .X. SRL, în condițiile în care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în baza unui contract fără a prezenta documente prin care să facă dovada prestării serviciilor.

În fapt, în perioada februarie - august 2014, în baza facturilor emise de .X. SRL, societatea contestatară a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din care contestă valoarea de .X. lei, provenită din prestări de servicii.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei în temeiul prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1), lit.a), coroborate cu art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea nu a prezentat documente din care să reiasă că serviciile au fost efectiv prestate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale .X. SRL.

În drept, art. 145 alin.(1) și alin (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada de referință, precizează:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA devine exigibilă și este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ stipulează :

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

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

Mai mult, prin Normele metodologice de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui punct, în vigoare în perioada în care au fost efectuate operațiunile:

”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78 [...]”.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, aplicabile în speță sunt și prevederile art.134¹ alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Totodată, conform prevederilor art.134² alin.1 din același act normativ:

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

Din prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere al taxei pe valoare adăugată ia naștere în momentul în care intervine faptul generator, la data livrării bunurilor/serviciilor, iar aceasta este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

În materia TVA, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor/serviciilor ca

fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării regulilor comunitare în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației reiese că între .X. S.R.L. și .X. S.R.L. a fost încheiat Contractul X/01.06.2013 și Actul Adițional nr.X/01.7.2013, în baza căruia au fost emise următoarele facturi:

- XXXX.

Obiectul Contractului prevede următoarele: *“prestarea de servicii de contactare a potențialilor clienți și de promovare către aceștia a serviciilor și produselor societății în scopul vânzării conform cu planificarea lunară”*.

Se reține că societatea contestatară nu prezintă la dosarul cauzei documente prin care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii în vederea realizării de operațiuni taxabile, ci doar susține că documentele aferente perioadei februarie - august 2014 au fost ridicate de organele de poliție în vederea cercetării.

Totodată, precizează că în timpul inspecției fiscale *“s-a obținut aprobarea pentru a se aduce actele la domiciliul fiscal”*, dar la dosarul cauzei nu sunt prezentate documente probatorii.

Referitor la documentele justificative care sunt necesare pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA se reține că pe lângă documentele care trebuie să demonstreze că achizițiile de servicii sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, respectiv pe lângă factură și contract, societatea trebuie să prezinte și alte documente individualizate pentru obiectul contractului nr.X/01.06.2013, or în situația dată nu sunt îndeplinite cerințele prevăzute de lege.

Referitor la susținerea contestatarei că serviciile achiziționate au fost destinate realizării de operațiuni impozabile, aceasta nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a contestației, întrucât intenția societății nu s-a concretizat și nu a fost generatoare de operațiuni taxabile.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Referitor la documentele justificative se reține faptul că la art.145 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Totodată, la pct.46 alin.(1) de explicitare a art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, aprobat prin HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2009, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct.73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. [...]”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA

datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

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

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

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la taxa pe valoare adăugată în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu

prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .X. lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **.X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC.X./20.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoare adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **.X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-MC.X./20.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.10.2016 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoare adăugată .

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

DIRECTOR GENERAL

X