

DECIZIA nr. 122/2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AJFP Ilfov, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in sat x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, comunicata in data **14.10.2015**, emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

De asemenea, societatea contesta si Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x, comunicata in data **14.10.2015**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu dispozitiile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

- I.** Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:
- vanzarile de bunuri catre societate au fost facute cu respectarea grilei de preturi angro;
 - nu exista diferenta in ceea ce priveste cota de TVA intre vanzarile angro si en-detail, cota fiind unica;
 - legislatia in vigoare nu prevede nedeductibilitatea TVA pentru bunurile destinate consumatorului final;
 - toate bunurile, fara exceptie, sunt receptionate de catre contestatara fiind intocmite note de receptie si constatare de diferente pentru fiecare factura;
 - toate bunurile au o trasabilitate clara, se poate vedea de unde au venit si unde au plecat, ca atare sunt verificabile 100%;
 - toate bunurile au fost achizitionate de la societatile indicate in facturi, acest aspect rezultand si din notele explicative;
 - realitatea tranzactiei poate fi aratata de existenta facturii fiscale inregistrata la ambii parteneri, existenta notei de intrare receptie, existenta platilor reciproce, trasabilitatea bunurilor si existenta facturii de vanzare, confirmata de client;
 - toate facturile indeplinesc conditiile prevazute la art. 155 alin 19 din Codul fiscal.

Toate bunurile achizitionate de societate au fost revandute, respectiv au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru bunurile livrate intracomunitar "nu s-a adaugat TVA".

In legatura cu bunurile provenind din relatia comerciala cu SC x SRL, angrenata intr-un lant de frauda, contestatara nu avea obligatia si nici posibilitatea legala sa cunoasca date despre furnizori. In raportul RISCO, SC x SRL este functionala, desfasoara activitate, nu are datorii restante la bugetul de stat, se aprovizioneaza si are in derulare diferite litigii comerciale, astfel ca nu are interdictie cu privire la desfasurarea activitatii.

Organele de inspectie fiscala au invocat in mod eronat dispozitiile art. 11 alin 1 din Codul fiscal, intrucat tranzactiile desfasurate de societate sunt reale, aceasta cumparand si vanzand medicamente, astfel ca exista un scop economic.

De asemenea, societatea invoca si jurisprudenta CJUE.

Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x trebuia emisa pentru intreaga perioada supusa inspectiei fiscale si nu doar pentru perioada 01.01.2015 - 28.02.2015.

In concluzie, societatea solicita anularea deciziei de impunere atacata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, AJFP Ilfov a emis:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, din care societate contesta suma de x lei;
- Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x:

Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov au efectuat inspectia fiscala la **SC x SRL**. Controlul a fost finalizat prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x.

Din constatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x, rezulta ca TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, contestata, provine din:

- x lei - TVA nedeductibila provenind din facturi emise de farmacii comunitare care nu detin autorizatie de distribuire angro prevazuta de lege;
- x lei - TVA nedeductibila provenind din facturi de achizitii de la SC x SRL, care a disimulat operatiuni comerciale cu societati care au un comportament fiscal neadecvat;
- x;
- x lei - TVA nedeductibila provenind din facturi emise de SC x SRL pentru produsele (medicamente de uz uman) tranzactionate pe lantul de aprovizionare: x;

- x lei - TVA nedeductibila provenind din facturi emise de SC x SRL pe lantul tranzactional: x.

Constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

3.1.1 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei):

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capat de cerere, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, urmare verificării efectuată la **SC x SRL**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au stabilit că societatea nu poate justifica realitatea achizițiilor de la SC x SRL si SC x SRL, efectuate în perioada 01.07.2014 - 30.09.2014, înregistrând în evidența contabilă tranzacții nereale, care au generat diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat.

În baza acestor constatari, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, Sesizarea penală nr. x, care vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de x lei (x lei + x lei + x lei) reprezentând TVA, valoare ce se regăsește în Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, contestată, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 8 alin (1) si art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 214 (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 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 care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale în sumă de x lei (x lei + x lei + x lei) reprezentând TVA prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite 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 pune problema achizitiei de bunuri care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale reprezentând TVA, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat în sumă totală de x lei.

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 (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

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

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 (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Totodată, 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 [...].”

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Ilfov, Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x, ce cuprinde constatările inspecției fiscale desfășurate la **SC x SRL**, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat în sumă totală de x lei, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8 alin (1) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, sumă ce se regăsește integral în decizia de impunere contestată.

De asemenea, în cuprinsul sesizării penale se menționează:

“Cu adresa nr. AMF x, înregistrată la AJFP Ilfov sub nr. x, Direcția Generală Antifrauda Fiscală a formulat următorul răspuns la adresele subscrisei:

Verificarea societății x SRL a fost inițiată în contextul controlului efectuat la SC x SRL (CIF x), pe motivul existenței suspiciunii rezonabile a interpunerii celor două entități juridice potrivit bazelor de date ANAF, pe lanțul de tranzacționare x SRL, x SRL, x SRL - x - SC x SRL - livrări intracomunitare, în condițiile în care societățile comerciale inițiatoare a acestuia prezentau un comportament fiscal inadecvat, de tip fantoma. În contextul celor menționate mai sus, menționez că SC x SRL a avut un rol de beneficiar al produselor farmaceutice a caror origine reală a fost disimulată prin dezvoltarea și operationalizarea acestui lanț de tranzacționare.”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, 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 elementele 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).

Se reține că 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, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

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 în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi**

determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, organul de soluționare a contestației nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 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. 10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. [...].”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulată de **SC x SRL**, cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, urmand a fi reluată la data la care societatea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

3.1.2 Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA nedeductibila in suma de x lei, in conditiile in care argumente si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile acestora.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x, societatea a dedus TVA in suma de x lei provenind din facturi emise de farmacia comunitare care nu detin autorizatie de distribuire angro prevazuta de lege.

Drept pentru care, in temeiul dispozitiilor art. 11 si art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta acestor achizitii, stabilind suplimentar TVA in suma de x lei prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 140 alin (2) si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale:

“**Art. 140 (2) Cota redusă de 9%** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

e) **livrarea de medicamente de uz uman și veterinar.**”

“**Art. 145 (2)** Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile.**”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor, se retin urmatoarele:

În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, **al realitatii economice**, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. I

În sfârșit, principiul **prevalentei substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În speta, potrivit constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-IF x:

Contestatarul deține Autorizația de distribuție angro nr. x emisă de Ministerul Sănătății - Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale care autorizează activități de procurare, comercializare, depozitare, manipulare, transport și export de medicamente, dispozitive medicale și suplimente alimentare.

În perioada 01.07.2014 - 30.09.2014, aceasta a dedus TVA în cota de 9% aferentă achiziției realizată în țară de medicamente pentru uz uman, de la farmacii comunitare, înființate și autorizate să comercializeze astfel de medicamente, conform normelor și reglementărilor emise de Ministerul Sănătății.

În ceea ce privește vânzarea și eliberarea de medicamente de către farmaciile comunitare, conform prevederilor art. 2 alin 7 din Legea farmaciei nr. 266/2008, republicată:

“Art. 2. - (1) Farmacia comunitară asigură asistența farmaceutică a populației prin următoarele activități:

a) **eliberarea la preț cu amănuntul** a medicamentelor care se acordă pe bază de prescripție medicală;

b) **eliberarea la preț cu amănuntul**, în conformitate cu prevederile legale, a medicamentelor fără prescripție medicală;

c) prepararea medicamentelor magistrale și oficinale sau a altor produse de sănătate;

d) eliberarea medicamentelor de uz veterinar;

e) vânzarea de produse cosmetice, produse parafarmaceutice, dispozitive și aparatură medicală de uz individual și consumabile pentru acestea, suplimente alimentare și alimente cu destinație specială, plante anodine și produse pe bază de plante anodine, produse de puericultură, articole destinate întreținerii igienei personale, echipamente, materiale sau produse destinate protecției ori îmbunătățirii sănătății, produse pentru protecția împotriva bolilor cu transmitere sexuală sau cu acțiune contraceptivă, produse homeopate, produse destinate aromaterapiei, alte produse destinate utilizării în unele stări patologice;

f) informarea și consilierea pacienților privind utilizarea corectă și rațională a medicamentelor și întreținerea stării de sănătate;

g) testarea unor parametri biologici cu aparatură destinată utilizării individuale de către pacienți, precum și administrarea de vaccinuri numai în condițiile prevăzute prin ordin al ministrului sănătății. (...)

(7) **Vânzarea și eliberarea medicamentelor se fac numai cu amănuntul**, cu excepția medicamentelor eliberate prin farmaciile cu circuit închis, a medicamentelor care, potrivit reglementărilor legale, sunt destinate truselor de urgență, precum și a medicamentelor destinate unei unități medicale autorizate. Excepție fac farmaciile și

oficinele locale de distribuție din sistemul penitenciar unde, conform reglementărilor interne, se realizează eliberarea medicamentelor, produselor parafarmaceutice, consumabilelor și a altor produse destinate asigurării asistenței medicale pentru deținuți, conform legislației execuțional penale.”

Mai mult, conform prevederilor art. 788 și art. 791 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății:

“**Art. 788.** - (1) Agenția Națională a Medicamentului și a Dispozitivelor Medicale ia toate măsurile necesare pentru a se asigura că distribuția angro de medicamente se face de către posesorii unei autorizații pentru desfășurarea activității de distribuitor angro de medicamente, care precizează sediul/sediile de pe teritoriul României pentru care este valabilă.

(2) Persoanele juridice autorizate să elibereze medicamentele către populație nu pot, conform legislației naționale, să desfășoare și activitate de distribuție angro de medicamente.”

“**Art. 791.** - Deținătorii autorizației de distribuție trebuie să îndeplinească următoarele cerințe minime:

(...) b) **să își constituie stocurile de medicamente numai de la persoane care, la rândul lor, dețin o autorizație de distribuție** sau sunt exceptate de la obținerea unei astfel de autorizații conform prevederilor art. 788 alin. (4).”

De asemenea, potrivit Ghidului de bună practică de distribuție (94/C63/03) elaborat de Comisia Europeană, în baza prevederilor art. 10 din Directiva Consiliului Comunităților Europene 92/25/CEE din 31 martie 1992 privind distribuția angro a medicamentelor de uz uman, completat cu prevederile Ghidului privind buna practică de distribuție pentru produse farmaceutice (WHO Technical Report Series, No. 937, 2006) elaborat de Organizația Mondială a Sănătății:

“**Art. 43.** – (1) **Medicamentele trebuie să fie distribuite angro** numai persoanelor juridice care sunt autorizate în România, conform legii, să distribuie (angro, en détail) astfel de produse.

(2) Înainte de a distribui medicamentele, unitatea de distribuție angro trebuie să obțină de la solicitant dovada scrisă a existenței unei autorizații de distribuție valide, eliberate conform legii.”

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu este legal ca distribuitorii angro sa achiziționeze medicamente din farmacii comunitare, aspect subliniat și de Ministerul Sănătății - Agenția Națională a Medicamentelor și a Dispozitivelor Medicale prin adresa nr. x.

Mai mult, urmare solicitărilor exprese ale organelor de inspecție fiscală, aceeași instituție a comunicat următoarele:

“Urmare verificării raportărilor transmise la ANMDM de către contestatara, conform OMS nr. 502/2013, am constatat ca în perioada 01.07.2014 - 30.06.2015 **au fost raportate numai achiziții efectuate de la distribuitori angro autorizați.** Rapoartele au fost însoțite de declarație de proprie răspundere pentru conformitatea datelor transmise. În următoarea perioadă, inspectorii ANMDM vor efectua o inspecție de verificare a modului în care unitatea a respectat conformitatea cu prevederile ghidului de bună practică de distribuție angro, precum și a modului în care au fost transmise raportările lunare la ANMDM.”

Tinand cont de precizarile Ministerul Sanatatii - Agentia Nationala a Medicamentelor si a Dispozitivelor Medicale, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov au procedat la verificarea documentelor justificative si contabile puse la dispozitie de societate si au identificat in sistemul informatic ANAF si INFOPC, societatile comerciale care au ca activitate principala declarata comert cu amanuntul al produselor farmaceutice, in magazine specializate, cod CAEN 4773, detinatoare a autorizatiilor de vanzare/eliberare a medicamentelor cu amanuntul si care au efectuat livrari de medicamente catre contestatara.

De asemenea, in baza informatiilor accesate pe site-ul ANMDM au fost selectate din cadrul societatilor comerciale mentionate mai sus, farmaciile comunitare care nu detin autorizatii de distributie angro, acestea fiind cuprinse in Anexa nr. 5 a raportului de inspectie fiscala.

Urmare analizei efectuate a rezultat ca societatea a dedus TVA in suma de x lei provenind din facturi emise de farmacii comunitare care nu detin autorizatie de distribuire angro, fapt ce contravine dispozitiilor legale, aspect subliniat si de Ministerul Sanatatii - Agentia Nationala a Medicamentelor si a Dispozitivelor Medicale prin adresa nr. x.

Fata de cele mai sus rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. TVA este o taxa pe consumul final care se plateste esalonat la data la care bunurile ajung la consumatorii finali in urma mai multor operatiuni. De asemenea, TVA pentru operatiunile desfasurate intr-o anumita tara este o taxa proportionala care se aplica la pretul de vanzare a bunurilor si serviciilor si este suportata „in cele din urma”, dar intotdeauna de catre consumatorul final.

Se presupune astfel ca, o persoana impozabila transmite intotdeauna clientului sau orice TVA pe care este posibil sa nu o poata deduce in conditiile legislatiei TVA. Daca si clientul este o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA aceasta TVA nedeductibila devine parte din baza de impunere, TVA urmand a fi calculata raportat la aceasta; in oricare alt caz, **clientul va trebui doar sa plateasca taxa ca facand parte din pret.** In acest context, **consumatorul final este orice persoana care nu are dreptul de a deduce TVA care ii este aplicata sau pe care o plateste.**

Prin urmare, in speta, preturile la care farmaciile comunitare au comercializat medicamente catre contestatara, au aplicata o taxa pe valoarea adaugata destinata consumatorului final, ce trebuie achitata fara posibilitatea deducerii sau recuperarii acesteia.

2. Pe lantul tranzactional de operatiuni succesive cu medicamente de uz uman, in conditiile in care farmaciile sunt autorizate sa comercializeze **numai catre consumatori finali**, suma totala a TVA colectata datorata Ministerului Finantelor se considera a fi incasata la momentul comercializarii medicamentelor de catre aceasta, **fara posibilitatea deducerii sau recuperarii TVA.**

3. Jurisprudenta europeana invocata in sustinerea contestatiei nu ii este aplicabila societatii.

Drept pentru care, rezulta ca, in mod corect, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu este deductibila TVA in suma de x lei, motiv pentru care contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere, urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2. Referitor la Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au emis corect Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x pentru perioada 01.01.2015 - 28.02.2015, in conditiile in care acestea au constatat ca, pentru perioada 01.07.2014 - 31.12.2014 si 01.03.2015 - 31.03.2015, societatea datoreaza suplimentar diferente de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin contestatia formulata, societatea se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x, pentru perioada 01.01.2015 - 28.02.2015.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art. 205 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art. 109 (3) Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) **deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.**

In speta sunt aplicabile si prevederile OMFP nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspectie fiscală:

“B. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, se va menționa acest lucru. În această situație se vor prezenta următoarele:

- perioadele efectiv verificate;

- documentele care au stat la baza concluziei că obligația fiscală este corect determinată.

4. Soluționarea deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare

Soluționarea fiecărui decont de TVA cu sume negative cu opțiunea de rambursare se va finaliza astfel:

- **în cazul în care nu se constată sume suplimentare în baza raportului de inspectie fiscală, se va emite decizia de nemodificare a bazei de impunere**, care, împreună cu un exemplar al raportului de inspectie fiscală, se va transmite după avizare și aprobare compartimentului de specialitate pentru emiterea deciziei de rambursare;

- **în cazul în care se constată sume suplimentare în baza raportului de inspectie fiscală, se va emite decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată** stabilite de inspectia fiscală, care în acest caz are și rol de decizie de rambursare.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x, contestata, a fost emisa in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. F-IF x, pentru perioada 01.01.2015 - 28.02.2015.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia societatii potrivit careia decizia privind nemodificarea bazei de impunere trebuia emisa pentru intreaga perioada verificata, cata vreme, astfel cum am aratat la punctele 3.1 si 3.2 ale prezentei decizii, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru perioada 01.07.2014 -

31.12.2014 si 01.03.2015 - 31.03.2015, aceasta datoreaza suplimentar diferente de taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

Drept pentru care, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 140 alin (2) si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, jurisprudenta CJUE, art. 2 alin 7 din Legea farmaciei nr. 266/2008, art. 788 si art. 791 din Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, Ghidul de bună practică de distributie (94/C63/03) elaborat de Comisia Europeană, pct. 10.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 2906/2014, OMFP nr. 1181/2007, art. 109, art. 214 alin. (1) lit. a), art. 216 alin (1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

1. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, emisa de AJFP Ilfov, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei, solutionarea contestatiei urmand a fi reluata la data la care societatea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, emisa de AJFP Ilfov, cu privire la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

3. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.