

DECIZIA nr. 618/29.09.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
X S.R.L.,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.33075/14.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/13.07.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.33075/14.07.2016, completata cu adresa nr.X/26.07.2016 si nr.X/01.08.2016, inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr.X27.07.2016 si nr.X/03.08.2016, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L., CIF X, cu sediul in Str. X, nr.X, parter, apt.X, cod postal X, Sector 5, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sectorului 5 a Finantelor Publice sub nr.X/24.06.2016, completata cu adresa inregistrata sub nr.X/19.07.2016 la AS5FP si la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.X/27.07.2016, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.X/23.05.2016, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr.X/23.05.2016, comunicata prin semnatura de primire in data de 25.05.2016, prin care s-a stabilit in sarcina X T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei, T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei si T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei.

Contribuabila contesta T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin.(1), art. 270 alin.(1) si art. 272 alin.(1) si alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X S.R.L. solicita anularea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele juridice nr. X/23.05.2016 in ceea ce priveste T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei (X lei T.V.A. respinsa la rambursare + X lei T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata) si pe cale de consecinta exonerarea de la plata a sumei de X lei reprezentand T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata si rambursarea sumei de X lei cu titlu de T.V.A.

In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

X este o societate ce are ca obiect principal de activitate "Comertul cu ridicata al produselor farmaceutice" - cod CAEN 4646, detinand autorizatia de distributie angro nr.X/23.03.2015 eliberata de Ministerul Sanatatii – Agentia Nationala a Medicamentului

si a Dispozitivelor Medicale. In vederea desfasurarii activitatii societatea a vandut/cumparat produse farmaceutice de la/catre diversi parteneri comerciali, printre care si X S.R.L., de la care a achizitionat in perioada mai-iunie 2016 produse farmaceutice in valoare totala de X lei din care T.V.A. in suma de X lei. Totodata, societatea a incheiat cu X S.R.L. contractul de prestari servicii nr.X/15.08.2013 avand ca obiect preluarea, manipularea, depozitarea si livrarea marfurilor.

Societatea a depus doua deconturi de T.V.A. pentru perioada mai-iunie 2015 prin care a solicitat rambursarea T.V.A. in valoare totala de X lei.

1. Referitor la aspectele de ordin procedural, efectuarea inspectiei fiscale fara aviz.

Societatea sustine ca raportul de inspectie fiscala este nul intrucat organele de inspectie fiscala au procedat la efectuarea inspectiei fiscale fara emiterea si comunicarea unui aviz, cu incalcarea dispozitiilor art.101 alin.1 si art.102 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in anul 2015.

2. Cu privire la respingerea la rambursare a T.V.A. in suma totala de X lei aferenta deconturilor din luna mai 2015 si luna iunie 2015.

- unicul furnizor direct al societatii X S.R.L., emitent al facturilor cuprinse in deconturile de T.V.A. cu optiune de rambursare, este X, aceste tranzactii ar fi trebuit analizate pentru solutionarea deconturilor de T.V.A. Totodata, societatea sustine ca toate societatile analizate in detaliu de organele de inspectie fiscala in cuprinsul raportului de inspectie fiscala (cu titlu de exemplu: X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L.) nu sunt furnizorii directi ai societatii, ci reprezinta furnizori ai furnizorilor – furnizorilor societatii si nu ar fi trebuit sa faca obiectul analizei efectuate de AFP Sector 5 pentru solutionarea deconturilor de T.V.A. depuse de societate;

- o societate nu are parghiile necesare pentru a verifica eventualele tranzactii frauduloase (baza de date);

- societatea precizeaza ca atat ea cat si furnizorul sau X au raspuns solicitarilor formulate de organele de inspectie fiscala, dovedind astfel buna credinta si disponibilitate pentru colaborare si au procedat la completarea lantului de tranzactionare cu furnizori ai furnizorilor, furnizorilor, furnizorilor;

- organele fiscale nu au analizat in niciun fel societatea X sau tranzactiile dintre aceasta si X, efectuand controale incrucisate la diverse societati, care nu au legatura directa cu X, fiind al doilea, treilea sau chiar al patrulea furnizor, potrivit lantului tranzactional efectuat de organele fiscale. De asemenea, societatea considera abuziva maniera de analiza a unor operatiuni care nu aveau nicio relevanta pentru solutionarea deconturilor de T.V.A., organele fiscale incalcand atat legislatia nationala in materie de T.V.A., cat si principiile generale si jurisprudenta CJUE;

- societatea arata ca indeplineste conditiile pentru a beneficia de deducerea T.V.A. in suma de X lei, respectiv ca detine facturi intocmite conform prevederilor legale si ca bunurile achizitionate sunt in folosul operatiunilor taxabile. Totodata, societatea arata ca bunurile achizitionate de la X au fost receptionate de catre X in temeiul contractului de prestari servicii incheiat, asa cum rezulta din cele 24 de note intrare/receptie si din procesele verbale de diferente cantitative/calitative de receptie;

- clientii societatii au confirmat primirea produselor care au facut obiectul tranzactiilor considerate fictive;

- motivele invocate de organele fiscale pentru respingerea dreptului de deducere pentru achizițiile de la X au la baza aspecte privind realitatea tranzacțiilor dintre furnizorii furnizorului X, respectiv societățile Kratos, X, X, X și nu aspecte privind relația comercială dintre societate și X. Mai mult, organele fiscale au respins dreptul societății de deducere a T.V.A., fără a arăta dacă societatea a fost implicată în vreun fel în tranzacțiile aparent frauduloase efectuate de X, sau ca aceasta ar fi desfășurat asemenea tranzacții frauduloase cu X sau ca ar fi avut cunoștința de un asemenea comportament fraudulos al celui de-al treilea furnizor în lanțul de tranzacționare, respectiv să știe ca operațiunile invocate pentru justificarea dreptului de deducere erau implicate într-o fraudă savarsită de un operator care intervine în amonte în lanțul tranzacțional societatea nu avea nici competența și nici obligația de a le verifica, aceasta obligație revenind organelor fiscale (Hotărârile Kittel și Recolta Recycling, Mahageben și David și Cauzele C-444/12, C-80/11, C-142/11). De asemenea, arată că neregulile constatate de organele fiscale cu privire la furnizorul furnizorului societății au la baza numai supozitii, nefiind dovedite.

Societatea X invocă și incidența jurisprudenței CJUE referitoare la dreptul contribuabililor la deducerea T.V.A., principiul neutralității T.V.A., care impune ca deducerea T.V.A. aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, limitarea acestuia reprezentând o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili (cauzele C-255/02, C-268/83, C-37/95, C-32/03, C-438/09, C-566/07 și C-435/05). De asemenea, invocă și principiul eficacității care impune ca condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere nu trebuie să facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere.

Urmare susținerii orale a contestației au fost reiterate motivațiile societății din cuprinsul contestației, fiind încheiată Minuta nr. X/X/14.09.2016, conform prevederilor pct. 9.12 din OPANAF nr. 3741/2015.

În concluzie, societatea consideră că nu avea obligația verificării furnizorilor furnizorului sau și nici nu i se poate nega dreptul de deducere T.V.A. pe motiv că acești furnizori subsecvenți ar avea un comportament fiscal neadecvat, atâta timp cât a arătat că a primit efectiv bunurile achiziționate și că achizițiile îndeplinesc condițiile referitoare la deducerea T.V.A. prevăzute de Codul fiscal.

Pentru considerentele menționate solicită anularea deciziei de impunere nr.X/25.03.2016 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr.X/23.05.2016 și pe cale de consecință exonerarea de la plata sumei de X lei reprezentând T.V.A. stabilit suplimentar de plată, precum și recunoașterea dreptului la deducerea T.V.A. în suma de X lei.

II. Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice, Activitatea de Inspecție Fiscală a efectuat inspecția fiscală parțială la X S.R.L., pentru perioada 01.05.2015-30.06.2015, în vederea soluționării deconturilor de T.V.A. cu opțiune de rambursare nr.INTERNT-X-2015 din 25.06.2015, aferent lunii mai 2015, cu control anticipat, pentru T.V.A. în suma de X lei și nr.INTERNT-X-2015 din 27.07.2015 aferent lunii iunie 2015, cu control anticipat, pentru T.V.A. în suma de X lei.

Prin decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata nr.X/23.05.2016 si a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr.X/23.05.2016, AS5FP a stabilit T.V.A. suplimentar in suma de X lei, reprezentand T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei si T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei.

1. T.V.A. colectata de X pe perioada supusa inspectiei fiscale.

Din verificarea jurnalelor de vanzari, a balantelor de verificare si a deconturilor de T.V.A., organele fiscale au constatat ca T.V.A. colectata aferenta lunii mai 2015 este in suma de X lei, respectiv T.V.A. colectata aferenta lunii iunie 2015 este in suma de X lei, taxa pe valoarea adaugata ce coincide cu cea inregistrata si declarata de societate.

2. T.V.A. deductibila de X pe perioada inspectiei fiscale, respectiv pe perioada mai-iunie 2015.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila, aferenta perioadei mai - iunie 2015, contribuabila a dedus T.V.A. in suma totala de X lei (mai- X lei + iunie- X lei) , organele de inspectie fiscala constatand suma de X lei (mai – X lei + iunie – X lei).

Urmare verificarii tranzactiilor comerciale derulate de societate si a analizei informatiilor existente in aplicatiile din baza de date ANAF, pe lantul de tranzactionare furnizori/clienti, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in luna mai 2015 si in luna iunie 2015 – X a achizitionat medicamente in valoare de X lei + T.V.A. de X lei si respectiv de X lei + T.V.A. de X lei ce au avut ca provenienta societatea Kratos Wood S.R.L. pe lanturile de tranzactionare:

1. – X si X (X S.R.L.) – X S.R.L. – X – X – X – X;

2. – X – X – X – X – X;

- societatea X (CIF X) nu a depus nicio declaratie informativa D394 si a depus decontul de T.V.A. doar pe trimestrul I 2015, decont in care nu a inregistrat T.V.A. deductibila si T.V.A. colectata;

- in lantul de tranzactionare X – X S.R.L. – X – X, furnizorul X nu a declarat livrarile in valoare de X lei + T.V.A. de X lei catre societatea X S.R.L.;

- ulterior, in data de 16.10.2015 societatea X a depus cu intarziere decontul de T.V.A. (D300) si declaratia informativa D394 pentru trimestrul II 2015 in care a declarat livrari catre societatea X si achizitii de la societatile X si X. Societatea X a declarat livrari de bunuri cu cota de T.V.A. 9% catre societatea X, in conditiile in care nu detinea in stoc medicamente cu cota de T.V.A. de 9%, livrarile fiind mai mari decat achizitiile, conform declaratiilor D394 si D300 pentru perioadele fiscale anterioare;

- din analiza documentelor societatii X s-a constatat ca medicamentele vandute de aceasta firma catre X provin in cea mai mare parte de la societatea X, iar diferenta de la furnizorii X, X S.A. si X. Totodata, organele de inspectie au constatat ca societatea X a achitat prin banca facturile emise de X S.R.L. in suma de X lei si de X in valoare de X lei in numele societatii X S.R.L.;

- societatea X a raportat in declaratia informativa D394 achizitii doar de la furnizorii X si X, societati care nu recunosc aceste tranzactii conform declaratiilor date de reprezentantii celor doua societati;

- societatea X a raportat in declaratia informativa D394 livrari catre societatea X (cu T.V.A. 24%), fara a fi inregistrat achizitii de medicamente, iar in decontul de T.V.A.

nu declara livrari de bunuri si nu colecteaza T.V.A. In urma neindeplinirii obligatiilor declarative societatea este X este declarata inactiva si neplatitoare de T.V.A. din data de 09.05.2015.

Prin adresa nr.X/31.08.2015 transmisa A.N.M.D.M. organele fiscale au solicitat informatii si documente suplimentare cu privire la denumirea producatorilor si provenienta produselor farmaceutice achizitionate de X de la X S.R.L.

Prin adresa de raspuns nr.X/17.09.2015 A.N.M.D.M. precizeaza ca lista unitatilor de distributie angro de medicamente autorizate se poate accesa pe site-ul X, persoanele autorizate sa comercializeze angro medicamentele mentionate sunt distribuitori autorizati, medicamentele receptionate provin din loturi puse pe piata in Romania de catre X prin distribuitori care detin autorizatii de distributie angro si ca din cauza sistemului informatic si a volumului mare de date monitorizeaza trasabilitatea medicamentelor in limita posibilitatilor si nu poate transmite datele referitoare la producatorii, importatorii, distribuitorii pe piata interna si a tuturor participantilor pe lantul de tranzactionare a medicamentelor achizitionate de societatea X.

Din verificarea site-ului X, organele fiscale au constat ca societatile X, X, X si X nu detin autorizatii de distributie angro de medicamente emise de A.N.M.D.M.

Prin adresa nr.X/16.09.2015 transmisa X, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii suplimentare cu privire la provenienta medicamentelor vandute in lunile mai si iunie 2015 catre societatea X, medicamente pentru care inspectia fiscala nu a putut identifica facturile de achizitie, intrucat au fost receptionate de societate cu un alt numar de lot decat cel inscris pe facturile de achizitie, conform NIR-urilor si proceselor verbale de diferente cantitative/calitative.

Prin adresa de raspuns nr.X/06.10.2015 societatea X precizeaza „ca nu are cunostinta de faptul ca marfa livrata nu ar fi corespuns cu loturile mentionate in facturi, neexistand in acest sens nicio sesizare verbala sau scrisa din partea societatii” X.

Pentru finalizarea inspectiei fiscale partiale la societatea X, AS5FP a intocmit si transmis solicitarea de control incrucisat nr.X/28.10.2015 catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Dambovita pentru verificarea societatii X.

Prin adresa nr.X/28.01.2016 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Dambovita au comunicat urmatoarele:

- societatea nu a pus la dispozitie documentele de evidenta contabila, iar in baza datelor raportate in deconturile de T.V.A., a declaratiilor informative D394 si a datelor transmise de bancile la care societatea avea deschise conturi bancare au intocmit raportul de inspectie fiscala nr.X/27.01.2016, prin care au stabilit in sarcina societatii T.V.A. de plata pentru perioada 01.01.2012-30.09.2015 in suma de X lei, impozit pe profit pentru perioada 01.01.2012-30.09.2015 in suma de X lei si impozit pe veniturile din alte surse in suma de X lei. Totodata, organele de inspectie fiscala au intocmit si plangerea penala nr.X/27.01.2016 impotriva administratorilor societatii, pentru incalcarea prevederilor art.4 si art.9 din Legea nr.241/2005.

In concluzie organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea X nu dispunea de cantitatile de produse farmaceutice necesare efectuării livrarilor in final

catre societatea X, constatand inexistenta unor livrari efective intre societatile mentionate.

Avand in vedere aspectele constatate de inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au concluzionat urmatoarele:

- societatile X, X, X X, X si X au inregistrat in evidenta contabila si au declarat achizitii si livrari de bunuri avand la baza facturi ce au fost intocmite si introduse in circuitul economic fara a avea o baza legala si reala;

- din verificarile efectuate nu a rezultat realitatea operatiunilor evidentiata in facturile fiscale, intrucat furnizorii societatii X S.R.L. nu au declarat livrarile, nu au depus deconturile de T.V.A. si astfel taxa pe valoarea adaugata nu a fost colectata la bugetul de stat pentru a putea fi dedusa;

- facturile aferente achizitiilor facute de X in lunile mai si iunie 2015 ce au avut ca provenienta pe lantul de tranzactionare societatea X, nu indeplinesc conditiile de documente legal de provenineta, intrucat nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, ele fiind doar niste documente intocmite si introduse in circuitul economic fara a avea o baza legala si reala, si astfel nu se poate stabili ca acestea sunt persoane impozabile, platitoare de T.V.A.

In consecinta, prin raportul de inspectie fiscala nr.X /23.05.2016, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere X/23.05.2016, contestata, s-a stabilit in sarcina X T.V.A. stabilita suplimentar in suma totala de X lei, reprezentand T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei si T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei.

Urmare celor constatate, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice, au formulat Sesizarea penala nr. X/25.05.2016, pe care au inaintat-o Parchetului de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti, in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art.8 alin.(1) si art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestator si organele de inspectie fiscala, se retine:

3.1. Referitor la aspectele procedurale.

Cauza supusa solutionarii este daca motivul invocat de contestatoare privind lipsa avizului de inspectie fiscala atrage nulitatea deciziei de impunere atacata.

In fapt, Activitatea de Inspectie Fiscala a efectuat inspectia fiscala partiala la X S.R.L., pentru perioada 01.05.2015-30.06.2015, in vederea solutionarii deconturilor de T.V.A. cu optiune de rambursare nr.INTERNT-X-2015 din 25.06.2015, pentru T.V.A. in suma de X lei si nr.INTERNT-X-2015 din 27.07.2015 aferent lunii iunie 2015, pentru T.V.A. in suma de X lei.

Prin contestatia formulata societatea X invoca nulitatea raportului de inspectie fiscala nr. X/23.05.2016 si solicita anularea deciziei de impunere, intrucat organele

fiscale au procedat la efectuarea inspectiei fiscale fara emiterea si comunicarea unui aviz de inspectie fiscala.

In drept, in ceea ce priveste emiterea si comunicarea avizului de inspectie fiscala, potrivit art.102 alin.(4) lit. d) din Codul de procedura fiscala prevede, in vigoare la data inceperii inspectiei fiscale, prevede:

**“Art. 102 - (4) Emiterea avizului de inspectie fiscală nu este necesară:
[...]
d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”**

Fata de prevederea legala de mai sus, se retine ca legiuitorul a prevazut situatiile in care nu este necesara emiterea avizului de inspectie fiscala, respectiv atunci cand inspectia fiscala are loc pentru solutionarea unor cereri ale contribuabilului.

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatarei, efectuarea inspectiei fiscale fara emiterea si comunicarea avizului de inspectie fiscala, nu atrage nulitatea deciziei de impunere, intrucat inspectia fiscala partiala a fost efectuata pentru solutionarea unor cereri ale contribuabilei, respectiv pentru solutionarea deconturilor de T.V.A. cu optiune de rambursare nr.INTERNT-X-2015 din data de 25.06.2015 si nr.INTERNT-X-2015/27.07.2015, nefiind necesara comunicarea avizului de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, solicitarea constatarii nulitatii raportului de inspectie fiscala nr. X/23.05.2016 si anulara deciziei de impunere, pe motivul necomunicarii avizului de inspectie fiscala, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

3.2. Referitor la decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.X/23.05.2016.

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au inaintat Parchetului de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti, Sesizarea penala nr.X/25.05.2016 in care s-au inregistrat constatările din RIF nr.X/23.05.2016 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/23.05.2016 contestata, in vederea stabilirii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunilor prevazute de art.8 alin.(1) si art.9 alin.(1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

In fapt, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 5 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala partiala la X S.R.L., din punct de vedere al T.V.A. pentru perioada 01.05.2015-30.06.2015, in vederea solutionarii deconturilor de TVA cu optiune de rambursare, cu control anticipat, nr. INTERNT-X-2015/25.06.2015 si nr. INTERNT-X-2015-27/07.2015, prin care s-a stabilit in sarcina X T.V.A. stabilita suplimentar in suma de X lei, reprezentand T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei si T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei.

Cu privire la taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, organele de inspectie fiscala au formulat si inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul Municipiului Bucuresti sesizarea penala cu nr.X/25.05.2016.

Organele de inspectie fiscala au sesizat Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti cu privire la faptul ca nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor inscrise in facturi pe intregul lant de tranzactionare, acestia nedeclarand livrarile si nedepunand deconturile de T.V.A., taxa nefiind colectata la bugetul de stat si nu se cunoaste calitatea acestora de persoane impozabile inregistrate in scopuri de T.V.A., unii furnizorii mentionati in lantul de tranzactionare nu detineau autorizatii de distributie angro de medicamente emise de A.N.M.D.M., precum si faptul ca loturile medicamentelor inscrise in facturile de achizitie nu corespund cu loturile medicamentelor inscrise in notele de intrare/receptie sau cu cele inscrise in procesele verbale de diferente cantitative/calitative. Astfel, nefacandu-se dovada realitatii si legalitatii achizitiilor, societatea X nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru medicamentele achizitionate, ce au avut ca provenienta pe lantul de tranzactionare societatea X, in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul Fiscal si a nerespectarii prevederilor art.145 alin.(2) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

In drept, potrivit prevederilor art. 277 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, prevede:

(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 solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand, in speta, exista indicii cu privire la savarsirea unei infractiuni care are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa. Astfel, intre stabilirea obligatiilor fiscale constatate prin Raportul de inspectie fiscala nr. X/23.05.2016 ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X/23.05.2016, contestata, si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca in cauza exista suspiciuni de evaziune fiscala, in conditiile in care, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 5 a Finantelor Publice au constatat ca in speta se ridica problema realitatii si legalitatii operatiunilor efectuate de societate, organele de inspectie fiscala considerand ca modul de derulare a operatiunilor intre societate si alti agenti economici poate intruni elementele infractiunii de evaziune fiscala existand neconcordante intre loturile medicamentelor inscrise in facturile de achizitie si loturile medicamentelor inscrise in documentele de intrare/receptie in gestiune, cu consecinta sustragerii de la plata T.V.A.

Potrivit art.8 alin.(1) si art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 8 alin. (1) Constituie infractiune si se pedepseste cu inchisoare de la 3 ani la 10 ani si interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea credinta de catre contribuabil a impozitelor sau contributiilor, avand ca rezultat obtinerea, fara drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursari sau restituirii de la bugetul general consolidat ori compensari datorate bugetului general consolidat;”

“Art. 9 - (1) Constituie infractiuni de evaziune fiscala si se pedepsesc cu inchisoare de la 2 ani la 8 ani si interzicerea unor drepturi urmatoarele fapte savarsite in scopul sustragerii de la indeplinirea obligatiilor fiscale:

[...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive”.

Ca urmare, in conditiile in care speta priveste realitatea operatiunilor evidentiata in facturile fiscale, faptul ca nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor inscrite in facturile de achizitie emise pe intregul lant de tranzactionare, acestia nedeclarand livrarile si nedepunand deconturile de T.V.A., taxa nefiind colectata la bugetul de stat, nu se cunoaste calitatea acestora de persoane impozabile inregistrate in scopuri de T.V.A. si la faptul ca exista neconcordanțe intre loturile medicamentelor inscrite in facturile de achizitie si loturile medicamentelor inscrite in documentele de receptie si de intrare in gestiune, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, prioritatea de solutionare avand-o organele penale care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor, potrivit principiului de drept "penalul tine in loc civilul", precum si faptul ca in speta operatiunile efectuate au implicatii fiscale pentru care se ridica problema realitatii acestora.

Se retine ca potrivit doctrinei, actiunea penala are intaietate fata de actiunea civila deoarece, pe de o parte, cauza materiala unica a celor 2 actiuni este savarsirea infractiunii sau existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni, iar, pe de alta parte, solutionarea actiunii civile este conditionata de solutionarea actiunii penale in privinta existentei faptei.

Totodata, precizam ca si Curtea Constitutionala prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronuntat in sensul ca *„întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*, mentionand in cuprinsul aceleiasi Decizii faptul ca pentru identitate de ratiune, cele statuate in materie civila isi gasesc justificarea si in ceea ce priveste actiunile in contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constitutionala a retinut ca nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de Procedura Penala, potrivit carora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constitutională a constatat ca *“pentru indentitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”*.

Totodată, se reține ca prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constitutională apreciază ca *„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 înrăurirea 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 ca prezenta speta se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul Administrația Sector 5 a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscală a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul Municipiului București constatările efectuate consemnate în raportul de inspectie fiscală nr.X/23.05.2016 pentru a se face aplicatiunea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține ca justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia ca decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit ca soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preintampina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

Totodată se reține ca, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoage sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspectie fiscală au sesizat organele de cercetare penală, contactându-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 toate consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

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 faptărilor 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 înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, care este parte a ordinii de drept interne a fiecărui stat membru al Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat în mod repetat, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, ca pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri

sau servicii este necesar sa se verifice daca acestea au fost efectiv realizate si daca bunurile sau serviciile in cauza au fost utilizate in scopul operatiunilor taxabile.

Speta se circumscrie jurisprudentei europene ilustrata prin cazul C-255/02 Halifax – Others, Curtea de Justitie a Uniunii Europene precizand urmatoarele: „atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile 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”.

Practica judiciara europeana precizeaza prin Decizia CEJ 419/2002 urmatoarele: „pentru ca taxa să devină exigibilă în cazul în care este plătită o sumă fără ca livrarea de servicii să fi avut loc, toate informațiile relevante privind momentul exigibilității, respectiv livrarea ulterioară sau prestarea ulterioară, trebuie să fie deja cunoscute.Îndeosebi când plata este efectuată, bunurile și serviciile trebuie să fie identificate cu exactitate.”

In consecinta, se retine ca autoritatile si instantele nationale sunt in masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, in raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotararea Fini H. –C.32/03, Kittel si Recolta Recycling – C – 439/04 si C – 440/04, Mahayben si David C -80/11 si C -142/11 si Bonik – C-285/11).

Afirmatiile societatii, privind existenta documentelor justificative pentru operatiunile desfasurate, nu sunt de natura sa infirme constatarile organelor fiscale privitoare la realitatea tranzactiilor, intrucat numai organele de cercetare si urmarire penala, in cadrul competentelor de care dispun, pot stabili daca operatiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv daca documentele justificative evidentiate in contabilitatea contestatarei reflecta identitatea reala a bunurilor si provenienta reala a marfurilor.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de X S.R.L. pentru suma totala de X lei, reprezentand: T.V.A. respinsa la rambursare in suma de X lei si T.V.A. stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de X lei, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, care precizează :

“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”

De asemenea, pct. 10.2-10.4 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, statueaza ca:

“10.2. 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. Soluția data de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține imputernicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acaesata trebuie să facă dovada calității de imputernicit, conform legii.

10.3. *În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatarului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.*

10.4. *La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată .”*

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 277 alin.(1), lit. a) și art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.10.2-10.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiată contestația formulată de X S.R.L. în ceea ce privește aspectele procedurale.

2.Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. X S.R.L. pentru T.V.A. stabilită suplimentar în suma totală de X lei, reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare în suma de X lei și T.V.A. stabilită suplimentar și rămasă de plată în suma de X lei, stabilită prin Decizia de impunere nr.X/23.05.2016, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscală din cadrul Administrației Sectorului 5 a Finanțelor Publice, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.