



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr.163/27.05.2015

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X. SRL (fosta .X.)

din .X. înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.**A_SLP 269/11.02.2015**

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./09.02.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 269/11.02.2015 cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL (fosta .X.)** cu sediul în municipiul .X., calea .X., bl. .X., et. .X. și .X., sector .X. CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr..X., reprezentată convențional prin SCA .X., cu sediul în .X. str. .X., .X., .X., .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr. .X., anexată în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată parțial împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC .X./17.12.2014*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma totală de **.X. lei**, reprezentand:

- **.X. lei – taxa pe valoarea adaugata,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere,**
- **.X. lei – impozit pe profit,**
- **.X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei – penalitati de intarziere.**
- **.X. lei – contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății;**
- **.X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,**
- **.X. lei - penalitati de intarziere.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal emis, respectiv **15.01.2015**, potrivit datei înscrise pe confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la data de **23.01.2015**, așa cum rezultă din stampila instituției aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar la data depunerii contestației **SC .X. SRL** figurează la poziția nr..X. din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la OPANAF nr.3661/2014 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./17.12.2014 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./17.12.2014, societatea susține următoarele:

1. Organul de inspecție a încălcat dreptul la apărare al societății

Societatea susține ca organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.107 alin.4 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu au acordat societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, cu privire la constatările inspecției fiscale.

Contestatarul susține că a prezentat punctul de vedere cu privire la inspecția fiscală efectuată, în data de 18.12.2014, conform adresei înregistrate la DGAMC cu nr..X., anexa nr. .X. la contestație.

De asemenea, societatea, învederează ca organul de inspecție fiscală a “omis” să comunice toate anexele raportului de inspecție, respectiv cele având numerele 2-4, 10, 13-15, 17.

2. Inspecția fiscală a stabilit în mod nelegal în sarcina societății obligații de plată referitoare la contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate (contribuția clawback) în cuantum de .X. RON, la care se adaugă obligațiile fiscale accesorii.

a. Societatea considera ca ANAF nu are competența legală de a stabili în sarcina societății obligații referitoare la contribuția clawback, cel puțin pentru perioada în care aceasta era reglementată de art.363¹ din

Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, contestatara susține că ANAF devine competentă numai cu privire la *administrarea creanțelor*, creanțe care trebuie însă stabilite în continuare de CNAS în conformitate cu prevederile reglementare anterioare.

„Altfel spus, după ce CNAS a stabilit obligațiile de plată, va trimite ANAF, în vederea administrării (urmăririi executării) creanțelor, titlurile executorii sau actele administrative prin care sunt stabilite aceste creanțe.”

În susținere, contestatara prezintă reținerile Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr..X./2014 -ICCJ SCAF.

b. Societatea contesta faptul ca organul de inspecție fiscală a aplicat procentul de contribuție la valoarea vânzărilor de medicamente si nu la cea a încasărilor, precum si faptul ca s-au avut în vedere toate vânzările de medicamente ale societății, deși doar o parte dintre acestea intră în mecanismul de calcul a contribuției.

Astfel, contestatara menționează că în conformitate cu prevederile Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/2010, care reprezintă actul normativ de punere în aplicare a Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, *totalul veniturilor avute în vedere de ordin era reprezentat de valoarea încasată în urma comercializării medicamentelor și la această valoare încasată se aplică procentul de contribuție pentru a se determina cuantumului taxei.*

Mai mult, în conformitate cu art.5 alin.4 și alin.2 din Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/2010, contestatara precizează că procentul contribuției se determină pe baza declarațiilor 2a și 2b (privind volumul vânzărilor de medicamente), în timp ce baza de calcul pentru contribuție, la care se aplică procentul, se determină pe baza declarațiilor 2a¹ și 2b¹ (privind încasările realizate din vânzarea de medicamente).

Contestatara, menționează că nu poate urmări și defalca volumul vânzărilor, în funcție de destinația medicamentelor vândute, deoarece destinația medicamentelor vândute către distribuitorii autorizați depinde exclusiv de aceștia, iar singura entitate ce cunoaște cu exactitate ce medicamente au fost suportate din FNUASS este CNAS care trebuie să comunice în mod individual, sumele decontate aferente medicamentelor compensate, conform art.6 din Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/2010.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu a făcut o departajare a vânzărilor de medicamente efectuate de contestatară, în sensul că nu au eliminat din valoarea vânzărilor medicamentele vândute pe piața liberă efectuate prin plata de către pacienți a întregului preț.

c. Societatea menționează ca organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi și penalități de întârziere începând cu data de 25.01.2010, în condițiile în care normele de aplicare au fost adoptate într-o formă finală aplicabilă abia în data de 28.04.2011.

Totodată, conform Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, contribuabilii depun o serie de declarații privind vânzările și încasările realizate de pe urma medicamentelor compensate, iar CNAS trebuie să notifice contribuabililor taxa datorată, mecanism care s-a stabilit printr-un act normativ adoptat la peste 6 luni de la închiderea trimestrului IV 2009.

3. Organul de inspecție fiscală a stabilit în mod incorect o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit și TVA.

Contestatarea înțelege să conteste fracția reprezentând .X. lei stabilită drept bază impozabilă suplimentară în ceea ce privește impozitul pe profit (.X. lei impozit pe profit suplimentar de plată), precum și obligațiile fiscale accesorii stabilite, întrucât constatările și concluziile aferente exprimate de organul de inspecție sunt incorecte.

În mod similar, contestatarea înțelege să conteste aceeași fracție reprezentând .X. lei stabilită drept bază impozabilă suplimentară în ceea ce privește TVA (.X. lei TVA suplimentar de plată), precum și obligațiile fiscale accesorii stabilite, întrucât constatările și concluziile aferente exprimate de organul de inspecție sunt incorecte.

a. suma de .X. lei (înregistrată în 2009) cu TVA corespunzătoare – .X. lei și suma de .X. lei (înregistrată în 2010) cu TVA corespunzătoare – .X. lei, conform facturilor emise de ZS .X. în baza unui proiect din 15 mai 2009 – „Optimizarea forțelor de pe teren .X.”

Societatea contestă dreptul organului fiscal de a solicita documente justificative corespunzătoare cheltuielilor efectuate în suma de .X. lei, pentru serviciile achiziționate de la societatea ZS .X., precum și TVA în suma de .X. lei aferenta acestor cheltuieli, considerând ca “ ...a aprecia, astfel cum a făcut-o organul de inspecție, asupra necesității și a modului de implementare a unui serviciu de consultanță nu poate însemna decât încălcarea principiului libertății de gestiune a agentului economic.”

Societatea contestă menționarea ca este pe deplin independentă în a-și planifica strategiile de marketing, în a-și angaja consultanți în vederea stabilirii strategiilor optime, fiind lipsită de orice bază legală ingerința organului de inspecție în derularea activității prin critica (urmată de atragerea unor consecințe fiscale) deciziilor conducerii de a implementa sau nu un anumit proiect.

Mai mult, contestatarea precizează că aceste cheltuieli au fost angajate în considerarea obiectului de activitate, în vederea identificării structurii organizaționale optime și a modalităților de promovare a portofoliului societății raportat și la introducerea pe piață a unor noi produse, respectiv au avut ca obiect optimizarea și îmbunătățirea activității reprezentanților de vânzări fiind desfășurate pe o perioadă de îndelungată (2009, 2010 și 2011), prezentând în susținere documentele din Anexa nr.5 la contestație.

b. suma de .X. lei cu TVA corespunzătoare – .X. lei, conform facturii emise de .X. SA în baza contractului nr..X./22.01.2010 pentru servicii de consultanță.

Societatea contestatara considera ca organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare specificul activității societății sau modalitățile în care se desfășoară activitățile de marketing, respectiv consultanță în marketing și faptul ca *societatea a prezentat contractul incheiat cu .X. SA chiar daca in acesta “nu se precizează serviciile de consultanță care urmează a fi prestate, locul și nici alte documente care să justifice efectuarea serviciului și necesitatea acestuia în activitatea societății”*.

În susținere contestatara prezintă, în anexa nr.6 la contestație, înscrisuri aferente contractului, sus menționat, din cuprinsul cărora rezultă că societatea .X. SA, prin reprezentantul său .X., a participat la o serie întreagă de întâlniri organizate în .X. în vederea stabilirii orientărilor de management ale societății în vederea atingerii obiectivelor financiare de performanță.

c. suma de .X. lei conform facturilor emise de .X. LTD cu nr. .X. și nr. .X./30.06.2009, nr. .X./08.09.2009, nr. .X. și nr. .X./21.09.2009

Societatea contestă faptul ca organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibila la calculul impozitului pe profit, cheltuiala în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de .X. LTD și faptul ca nu ar avea drept de deducere al TVA corespunzătoare – .X. lei, susținând ca aceasta cheltuiala intruneste toate condițiile pentru a fi considerată deductibilă la calculul impozitului pe profit, respectiv TVA deductibilă, deoarece facturile emise și acceptate la plată au valoarea juridică de contract, consfințind acordul de voință al părților în ceea ce privește prestarea serviciilor în discuție. În acest sens, contestatara menționează Decizia nr..X./2009 a ICCJ – Secția comercială.

În susținere contestatara prezintă, în anexa nr.7 la contestație, corespondența și materialele în care s-au materializat serviciile de consultanță prestate de .X. LTD, obiectul fiind elaborarea strategiilor de vânzare și a cunoașterii pieței naționale în ceea ce privește medicamentele ce se eliberează fără prerescripție medicală.

4. Organele de inspecție în mod incorect au stabilit o bază impozabilă suplimentară pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, acesta fiind prescris

Societatea contestatara considera ca anul 2006 era prescris și ca atare nu se puteau stabili obligatii fiscale suplimentare, invocand art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile art.14 pct.a, art.16 alin.1 și art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că pentru impozitul pe profit aferent anului 2006, termenul de prescripție a început să curgă de la data de 1 ianuarie 2007, întrucât baza de impunere o constituie profitul impozabil constituit în anul calendaristic în care se realizează veniturile și se efectuează cheltuielile.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./17.12.2014 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./17.12.2014, astfel:

1. Impozit pe profit

a. Organele de inpectie fiscală au constatat că societatea in anul 2009 a inregistrat pe cheltuieli suma de **.X. lei**, conform facturilor nr..X. si nr. .X./30.06.2009, nr. .X./08.09.2009, nr..X. si nr. .X./21.09.2009 emise de **.X. LTD (.X.)**, reprezentand *“costuri proiect OTC (medicamente fara prescriptie medicala), cheltuieli de calatorie (taxa viza, cazare, hrana, parcare) precum si costuri aditionale ale proiectului OTC”*.

Pentru justificarea prestării efective a acestor servicii, societatea a prezentat o corespondenta in limba engleza privind venirea unui consultant in scopul realizarii unui studiu (proiect), bilet avion, factura cazare la un hotel din .X., din .X. si din .X., fara insa a prezenta **contractul/comanda** in baza caruia a fost efectuat “proiectul OTC”.

Organele de inspectie fiscală au constatat ca intre societate si .X. LTD (.X.) nu exista un contract incheiat privind efectuarea unui proiect/studiu, iar societatea nu a justificat necesitatea achizitionarii de astfel de servicii, iar în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.m), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, suma de .X. lei nu este deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit.

b. Organele de inpectie fiscală au constatat că în anul 2009 și 2010, societatea a inregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei (.X.+X.) reprezentand contravaloarea facturilor emise de ZS .X., in baza unei propuneri de proiect din 15 mai 2009 *“Optimizarea Fortelor de pe Teren-.X.”*.

Pentru justificarea realitatii efectuării acestei prestari, societatea a prezentat *“propunerea de proiect” “Optimizarea Fortelor de pe Teren-.X.”*, sub forma unei lucrari structurata in 3 etape: Revizuirea orientarii catre medici si implementare, Optimizarea dimensiunii & structurii si Alinierea teritoriala, din analiza careia, s-a constatat ca societatea nu detine pentru justificarea acestor cheltuieli dovada ca acest proiect a fost pus in practica, respectiv nu detine rapoarte si recomandari efectuate de .X., respectiv nu s-a prezentat dovada validarii rezultatelor proiectului si nici vreo decizie *“cu privire la optiunile alternative”* propuse de prestator, iar o simpla prezentare a unui “proiect” , fara documente care sa sustina necesitatea si derularea acestuia, nu este suficienta a demonstra ca aceste cheltuieli in suma de .X. lei sunt deductibile fiscal in sensul prevederilor art.21(1) din Codul fiscal.

c. Organele de inspectie fiscală au constatat că în anul 2010, societatea a inregistrat ca și cheltuieli deductibile suma de .X. lei reprezentand contravaloarea facturilor emise de .X. SA .X. in baza

contractului nr..X./22.01.2010 pentru servicii de consultanta ale administratorului in functie.

Pentru justificarea prestării efective a acestor servicii, societatea a prezentat un contract în care nu se precizeaza serviciile de consultanta care urmeaza a fi prestate, locul si nici alte documente care sa justifice efectuarea serviciilor si necesitatea acestora in activitatea societatii.

In baza acestui contract, .X. SA.X. a emis facturi in suma de .X. lei suma care a fost inregistrata de societate pe cheltuieli si considerata deductibila la calculul profitului impozabil aferent anului 2010.

Întrucât pentru facturile emise de prestator societatea nu detine nici un document care sa sustina activitatile pentru care s-au emis facturile, organele de inspectie fiscală au constatat ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu servicii de consultanta, nu este deductibila fiscal conform art. 21 alin (4) lit.m), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru impozitul pe profit suplimentar de plata in suma de .X. lei au fost calculate, in baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) si (7) si art.120¹ alin. (2) lit.c) din OG nr.92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma totala de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei. Dobanzile au fost calculate pana la data de 25.03.2013.

2. TVA

a. Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea in anul 2009 a achizitionat servicii in baza facturilor emise de .X. LTD (.X.) in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei reprezentand "*costuri proiect OTC (medicamente fara prescriptie medicala), cheltuieli de calatorie (taxa viza, cazare, hrana, parcare) precum si costuri aditionale ale proiectului OTC*", pentru care a aplicat taxare inversa.

Avand in vedere ca, asa cum s-a prezentat si la capitolul "*Impozit pe profit*", pentru justificarea prestarii, societatea a prezentat o corespondenta in limba engleza privind deplasarea unui consultant in scopul realizarii unui studiu (proiect), bilet avion, factura cazare la un hotel din .X. din .X. si din .X., fara inasa a prezenta contractul/comanda in baza caruia a fost efectuat serviciul si nici studiul realizat, organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste servicii nu sunt destinate operatiunilor taxabile si ca urmare TVA aferenta acestor facturi in suma de .X. lei si inregistrata in contul 4426 nu este deductibila conform art.133 alin.(2) lit.g), art.150 alin. (1) lit.b, art.157 alin(2), art.145 din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

b. Organele de inspectie fiscală au constatat că societatea in anul 2009 și 2010, a achizitionat servicii in baza facturilor emise de ZS .X. in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, reprezentand curs training pentru vanzari (in baza unei propuneri de proiect din 15 mai 2009 "*Optimizarea Fortelor de pe Teren-.X.*" , pentru care a aplicat taxare inversa.

Pentru justificarea prestării efective a acestor servicii, societatea a prezentat “*propunerea de proiect*” “*Optimizarea Fortelor de pe Teren-.X.*”, sub forma unei lucrari structurata in 3 etape: Revizuirea orientarii catre medici si implementare, Optimizarea dimensiunii & structurii si Alinierea teritoriala, din analiza careia, s-a constatat :

Organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea nu a prezentat dovada validarii rezultatelor proiectului si nici vreo decizie “*cu privire la optiunile alternative*” propuse de prestator, iar o simpla prezentare a unui “*proiect*”, fara documente care sa sustina necesitatea si derularea acestuia, nu este suficienta pentru a demonstra ca achizitia unui astfel de serviciu este aferenta operatiunilor taxabile, astfel cum prevede art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu art.133 alin.(2) lit.g), art.150 alin. (1) din Codul Fiscal.

In concluzie, organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea are obligatia la plata TVA, fara a avea drept de deducere a TVA aferenta sumei de .X. lei, intrucat serviciile achizitionate nu sunt aferente operatiunilor taxabile, conform art.145 alin(2) lit.a din Codul fiscal.

c. Organele de inspectie fiscală au constatat ca societatea in anul 2010, a achizitionat servicii in baza facturilor emise de .X. SA.X. in suma de .X. lei si TVA in suma de .X. lei reprezentand servicii de consultanta pentru administratorul in functie in anul 2010, in baza contractului nr..X./22.01.2010 , pentru care a aplicat taxare inversa.

Întrucât societatea nu a prezentat nici un document din care sa rezulte ca prestatiile sunt aferente operatiunilor taxabile potrivit art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscală au constatat ca aceste servicii nu sunt destinate operatiunilor taxabile si ca urmare TVA aferenta acestor facturi in suma de .X. lei si inregistrata in contul 4426, nu este deductibila .

Pentru TVA suplimentar de plata in suma de .X. lei au fost calculate, in baza art.119 alin.(1), art.120, alin.(1) si (7) si art.120¹, alin.(2) lit.c) din OG nr.92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare, dobanzi in suma totala de .X. lei si penalitati de intarziere in suma de .X. lei. Dobanzile au fost calculate pana la data de 30.11.2014.

3. Contributia trimestriala pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanatatii

Organele de inspectie fiscală au constatat că în conformitate cu prevederile art.363¹ alin.1 si 2 din OUG.nr.104/2009, societatea trebuie să declare și să plătească contributia pentru finantare unor cheltuieli din sanatate (**taxa claw-back**). Contributia trebuie platita de catre detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor si/sau de comercializare a acestora pentru medicamentele incluse in programele nationale de sanatate, precum medicamentele vandute persoanelor asigurate pe baza de prescriptie in farmacii sau spitale.

În ceea ce privește declarațiile depuse de societatea verificată la Casa Națională de Asigurări de Sănătate (CNAS) aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. IV 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- pentru trimestrul IV 2009 societatea nu a declarat către CNAS volumul vânzărilor nete de medicamente efectuate către distribuitori angro;
- societatea a depus declarații trimestriale privind vânzările nete efectuate direct către distribuitorii de medicamente pentru perioada trim. I 2010 - trim. IV 2010.

Astfel, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă această contribuție pe perioada verificată și nu a achitat contribuția datorată la nivelul nici unui trimestru în perioada verificată.

Pentru debitul în suma de .X. lei neachitat, organele de inspecție fiscale au procedat, în baza art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (7) și art. 120¹ alin. (2) lit. c) din OG nr. 92/2003 republicată, la calculul accesoriilor, stabilind dobânzi în suma totală de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei (anexa nr. 20). Accesoriile au fost calculate până la data de 30.11.2014.

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. PROCEDURĂ

1. Referitor la sustinerile contestatarii potrivit cărora:

- raportul de inspecție fiscală nu cuprinde punctul de vedere al contribuabilului și concluzii asupra analizei punctului de vedere al acestuia,
- organul de inspecție a omis să comunice toate anexele raportului de inspecție fiscală, respectiv nr. 2-4, 10, 13-15, 17, fapt care atrage nulitatea actelor administrativ fiscale emise, se rețin următoarele:

În baza ordinelor de serviciu nr. X./10.04.2012 și nr. X./14.07.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul DGAMC au efectuat inspecția fiscală generală la **SC .X. SRL**.

Perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2006 - 31.12.2010.

În urma inspecției fiscale, ale cărei constatări sunt cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./17.12.2014 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-MC .X./17.12.2014 pentru diferențe de TVA, impozit pe profit, impozit pe veniturile realizate în România de persoane juridice nerezidente, contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății și accesorii aferente în suma totală de .X. lei.

Prin contestatia formulata **SC .X. SRL** sustine ca s-au incalcat dispozitiile procedurale referitoare la nerespectarea prevederilor legale privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere si a documentelor anexate, respectiv echipa de inspectie fiscala nu a dat posibilitatea societății să-și prezinte apărările față de proiectul de raport de inspectie fiscală și a omis să comunice toate anexele acestuia.

Fata de cele de mai sus se reține că, potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.85 si art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(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.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlu de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta**

creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede expres ca obiectul contestatiei il poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele inscrite in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata in lipsa unei decizii de impunere, in conditiile in care legiuitorul a prevazut in mod expres faptul ca numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanta in materie fiscala.

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la OPANAF nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexa

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.

Tot în acest capitol se va prezenta declarația dată pe propria răspundere de reprezentantul legal al contribuabilului, prin care declară că a pus la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate.

De asemenea, la Raportul de inspecție fiscală se va anexa orice document întocmit pentru înștiințarea, solicitarea de documente, note explicative sau procese-verbale pentru consemnarea unor constatări în timpul inspecției fiscale.”

Astfel, prevederile legale invocate stipuleaza ca raportul de inspectie fiscala trebuie sa contina sinteza punctului de vedere al contribuabilului, concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului, iar Cap.VIII la raport trebuie să conțină anexele care sunt necesare susținerii acestuia.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

a. - Echipa de inspectie fiscala, in consens cu administratorul societatii, a stabilit ca discutia finala sa aiba loc la data de 16.12.2014, ora 15 la sediul societatii, instiintarea pentru discutia finala fiind inregistrata la societate sub nr.474.

- In urma discutiei asupra constatarilor inspectiei, administratorul societatii a notificat echipa de inspectie fiscala ca isi «*rezerva dreptul de a prezenta obiectiunile la raportul prezentat in cadrul contestatiei ce va fi depusa in termenul legal*». Acest punct de vedere este prezentat in anexa nr.26 la Raportul de inspectie fiscala nr. F-MC .X./17.12.2014.

- Avand in vedere notificarea administratorului, a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./17.12.2014 si a fost emisa Decizia de impunere nr.F-MC .X./17.12.2014, care au fost transmise societatii la data de 18.12.2014, prin posta.

- Contestatarul, prin Societatea Civila de Avocati .X. a depus un punct de vedere cu privire la modul de calcul, declarare si plata a contributiilor instituite de art. 363¹ din Legea nr. 95/2006 care a fost inregistrat la D.G.A.M.C sub nr..X. si la A.I.F sub nr..X./19.12.2014, deci, ulterior emiterii actelor administrative fiscale .(anexa nr.3 la contestație)

Cu privire la aspectul cum ca echipa de inspectie fiscala a comunicat decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala, acesta din urma necontinand nicio referire la punctul de vedere formulat de subscrisa, e reține ca in Raportul de inspectie fiscala la capitolul VI-Discutia finala cu contribuabilul-punctul 2, se regasesc concluziile asupra punctului de vedere prezentat de administratorul societatii (anexa nr.26), fără însă a conține concluzii referitoare la punctul de vedere inregistrat la organul fiscal sub nr..X./19.12.2014, prin care Societatea Civila de Avocati .X. formuleaza un alt punct de vedere, intrucat a fost depus ulterior finalizarii inspectiei fiscale.

b. Referitor la faptul ca Raportul de inspectie fiscală nr.F-MC .X./17.12.2014, transmis societății nu are anexate anumite anexe, se rețin următoarele:

- anexa nr.2 reprezinta *Nota privind amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale nr..X./29.03.2012*, precum si *Decizia de amanare a datei de incepere a inspectiei fiscale nr..X./29.03.2012*. Aceste documente sunt întocmite conform procedurilor de inspectie fiscala si emise in baza solicitarii societății privind amânarea datei de incepere a inspectiei fiscale, documente menționate în cuprinsul RIF-ului. Astfel, organele de inspectie fiscală au considerat ca aceste documente au fost intocmite tocmai ca urmare a solicitarii societatii si nu au avut nicio consecinta asupra constatarilor din Decizia de impunere contestata.

- anexa nr.3 reprezinta adresa de comunicare a reluarii inspectiei fiscale nr..X./03.04.2014, adresa pe care societatea a primit-o si a inregistrat-o sub nr. .X. din data de 03.04.2014.

- anexa nr.4 reprezinta "Referatul" intern de revocare a echipei de inspectie fiscală mentionata in OS nr..X./10.04.2012 si inlocuirea acesteia cu echipa mentionata in OS nr..X./14.07.2014, fapt cunoscut de societate la momentul prezentarii noii echipe, document intern ce se întocmește de organele de inspectie fiscală.

- anexa nr.10 reprezinta copie a contractului de mandat comercial din data de 03.01.2006 incheiat intre .X. si .X. SRL(in prezent .X. SRL), contract care a fost pus la dispozitia echipei de catre societate si pe care societatea il detine.

- anexa nr.13 reprezinta nota explicativa inregistrata la societate sub nr..X./21.11.2014, nota care s-a intocmit in doua exemplare un exemplar ramanand la dispozitia societatii, iar cel de-al doilea exemplar la organele de inspectie fiscală.

- anexa nr.14 reprezinta corespondenta intre DGAMC si Directia de Tehnologia Informatiei, Comunicatii si Statistica Vamala, privind situatia importurilor/exporturilor efectuate de .X. SRL in perioada verificata, act confidential pus doar la dispozitia organelor de inspectie fiscală la cererea acestora, pentru confirmarea eventualelor operatiuni de import/export efectuate de societate.

- anexa nr.15 reprezinta nota explicativa inregistrata la societate sub nr..X./27.08.2014, nota care s-a intocmit in doua exemplare din care un exemplar ramanand la dispozitia societatii, iar cel de-al doilea exemplar la organele de inspectie fiscală.

- anexa nr.17 reprezinta raportul comunicat de Serviciul Schimb de Informatii din cadrul DGAMC cu privire la informatiile detinute in sistemul VIES privind operatiunile intracomunitare efectuate de societate in perioada verificata. Neconcordantele comunicate prin acest raport au fost analizate de echipa de control, impreuna cu societatea si cuprinse in constatările

Raportului de inspectie nr. X./17.12.2014, însă acest document este un document cu caracter intern.

Or, așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "*vom folosi notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta*" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, .X., 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

De asemenea, pentru a fi lovite de nulitate, având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "**se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor**".

Mai mult, din continutul deciziei de impunere nr. F-MC .X./17.12.2014 reiese ca aceasta poarta numele si prenumele persoanelor care au intocmit, avizat si aprobat decizia respectiva, calitatea acestora, semnatura acestor persoane, inclusiv stampila pe semnatura conducatorului organului de inspectie fiscala, numele, prenumele si alte date de identificare ale contribuabilului si obiectul actului administrativ fiscal (datele privind creanta fiscala), astfel ca **decizia de impunere cuprinde toate elementele** prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala.

Astfel, potrivit normelor legale mai sus citate, organul de inspectie fiscală a depus toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății și în acest scop și-a exercitat rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-a considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege.

Totodată, obiectivele vizate de organele de inspecție fiscală au implicat examinarea *in concreto* a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscala, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al

organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestată, respectiv *faptul ca echipa de inspecție fiscală nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de lege privind exprimarea concluziei asupra Punctului de vedere și că nu au fost comunicate societății toate anexele enumerate la Cap.VIII al RIF-ului invocate de SC .X. SRL.*

2. Referitor la afirmația societății, potrivit căreia “[...] ANAF nu are competența legală de a stabili în sarcina subscrisei obligații referitoare la contribuția clawback, cel puțin pentru perioada în care aceasta era reglementată de art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare”, se reține ca în conformitate cu prevederile art.9 alin.2 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare “(2) Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, procedurile de administrare a creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) vor fi continuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care se subrogă în drepturile și obligațiile Ministerului Sănătății - Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în calitate de creditor bugetar, pe care le succede de drept în această calitate. Administrarea creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) se îndeplinește potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

De asemenea, potrivit art.1 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;*
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală își exercită atribuțiile prevăzute la art.94 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”, **stabilind contribuția sau diferențele de contribuții prin emiterea deciziei de impunere.**

Referitor la argumentul contestatarii prezentat la pct.28 la contestație, respectiv invocarea Deciziei nr..X./20.06.2014 emisă de ICCJ, respectiv reținerea potrivit căreia s-a decis „admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală este corectă, autoritatea indicată nu este emitenta actelor administrative a căror anulare s-a cerut și nici nu are obligația să stabilească cuantumul contribuției clawback”, organul de soluționare nu poate reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu există triplă identitate de cauză, obiect și părți, cauza supusă judecării fiind anularea notificărilor emise de CNAS.

3. Cu privire la invocarea prescripției dreptului de a stabili obligații fiscale suplimentare, Agenția Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale aferente perioadei 01.01.2006-31.12.2006, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale datorate, termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-a depus declarația fiscală anuală.

In fapt, incepand cu data de 10.04.2012, SC .X. SRL a fost supusa unei inspectii fiscale generale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitelor, taxelor si contributiilor datorate bugetului de stat. Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala in data de 17.12.2014 si emiterea *Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-MC .X./17.12.2014.*

In baza Avizului de inspectie fiscala nr. .X./10.02.2012, DGAMC aduce la cunostinta SC .X. SRL ca “*incepand cu data de 11.03.2012 veti*

face obiectul unei inspectii fiscale [...]” avand ca obiective verificarea de impozite si taxe incepand cu data de 01.01.2006, inspectia fiscala incepand efectiv cu data de **10.04.2012**, mentiune consemnata in registrul unic de control la pagina 1, pozitia 3.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca, intrucat “[...] organul fiscal nu poate să invoce vreunul din cazurile de întrerupere sau de suspendare a termenului de prescripție, rezultă că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit pe anul 2006 s-a prescris la data de 31.12.2012, cu 4 luni anterior începerii inspectiei fiscale [...]” și intelege sa invoce prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale pentru debitul suplimentar în cuantum de .X. lei calculat cu titlu de impozit pe profit aferent anului 2006, precum și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de .X. lei.

Mai mult, contestatoarea sustine ca inspectia fiscala a fost efectuata cu incalcarea dispozitiilor art.91 și art.23 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit art.21, art.22, art.23, art.91, art.93 si art.110 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 21. – (1) Creantele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin.(1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.

“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat;

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale corelative drepturilor de creanta fiscala se prescrie in

termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscală.

De asemenea, potrivit dispozitiilor legale termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Totodată, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia, precum și la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de impozit pe profit, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul in care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectivă.

Potrivit art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“ART. 34 -Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

a) contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din .X. ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație (decembrie față de luna decembrie a anului anterior), estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata impozitului anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit, prevăzut la art. 35 alin. (1);

b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a).[...]

(9) Declararea, regularizarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal 2006, în cazul contribuabililor prevăzuți la alin. (1) lit. a), se efectuează până la data de 31 martie 2007.

(10) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b) plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit prevăzut la art. 35 alin. (1).

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercițiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor.[...]"

În același sens sunt și prevederile Anexei nr.2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă prevăzute în OMFP nr.35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 "Declarație privind impozitul pe profit", 120 "Decont privind accizele" și 130 "Decont privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă", referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

" I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercițiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat", pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și deciziile Comisiei fiscale centrale.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop."

În concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se reține că în cazul impozitului pe profit, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101"Declaratie privind impozitul pe profit".

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 declarația anuală se depune până la data de 15 februarie 2007, iar prescripția dreptului la acțiune a organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2008**.

Societatea contestatară a depus Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2006 la data de **16.04.2007**, fiind înregistrată sub nr..X., iar ulterior a înregistrat declarația rectificativă sub nr. .X./**02.04.2012**.

Raportat la data începerii inspecției fiscale, respectiv **10.04.2012** rezulta ca argumentele contestatarului cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declarația 101 depusa la organul fiscal (termenul de prescriptie începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala).

Mai mult, a interpreta declansarea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv in functie de momentul constituirii bazei de impunere la sfarsitul perioadei fiscale, fara luarea in considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, debitul suplimentar în cuantum de .X. lei calculat de organele de inspectie fiscala cu titlu de impozit pe profit aferent anului

2006, precum și majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere în cuantum total de .X. lei a fost stabilit în conformitate cu prevederile legale aplicabile, acesta nefiind prescris, fapt pentru care pentru obligațiile bugetare menționate urmează a fi soluționată pe fond contestată.

FOND

A. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei - Taxa pe valoarea adăugată
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere
- .X. lei - Impozit pe profit
- .X. lei - Dobânzi/Majorări de întârziere
- .X. lei - Penalități de întârziere

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de .X. lei la calculul profitului impozabil, respectiv cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care documentele prezentate de contestatară nu justifică necesitatea achiziției acestor servicii pentru activitatea sa economică, respectiv nu rezultă că prestațiile sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, precum și prestarea efectivă a acestora.

În fapt, societatea a achiziționat în perioada 2009-2010 servicii, respectiv:

- în baza facturilor nr. .X., .X./30.06.2009, .X./08.09.2009, .X. și .X./21.09.2009 emise de .X. LTD (.X.) în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei (pentru care s-a aplicat taxarea inversă), reprezentând „*costuri proiect OTC (medicamente fără prescripție medicală), cheltuieli de călătorie (taxă viză, cazare, hrană, parcare) precum și costuri adiționale ale proiectului OTC*”.
- în baza facturilor emise în anul 2010 de .X. SA .X. în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei (pentru care s-a aplicat taxarea inversă), reprezentând servicii de consultanță administratorului în funcție, în anul 2010, în baza contractului nr. .X./22.01.2010.
- în baza unei propuneri de proiect din 15 mai 2009 “*Optimizarea Fortelor de pe Teren -.X.*” s-au înregistrat cheltuieli în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei (pentru care s-a aplicat taxarea inversă), reprezentând contravaloarea facturilor emise de ZS .X..

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât societatea în timpul inspecției fiscale nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării serviciilor, și nici obținerea unor beneficii reale potrivit prevederilor art.21 alin.1 și alin.4 lit.m din Legea

nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei, nefiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederile legale:

a) în materia impozitului pe profit:

- **art.19 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

La art.21 alin.1 din același act normativ se precizează:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

- **art.21 alin.(4) lit.m)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica

necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

Totodată, conform prevederilor pct.48 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.[...].”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Având în vedere prevederile legale incidente, se reține că justificarea cheltuielilor cu prestările de servicii în vederea acordării deductibilității la calculul profitului impozabil, din punct de vedere fiscal, necesită prezentarea de documente **care să justifice îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de legea fiscală, respectiv prestarea efectivă și necesitatea acestor servicii.**

b) în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

a) operațiuni taxabile;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, ale cărui prevederi sunt similare pe perioada efectuării operațiunilor și care începând cu data de 01.01.2009 stipulează că:

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în formă aplicabilă din data de 01.01.2009, prevederi similare pe perioada efectuării operațiunilor semnalate în cauza supusă soluționării :

“ 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 citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) sau în baza duplicatului facturii, în condițiile în care exemplarul original al facturilor a fost pierdut, sustras sau distrus.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui bun/serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea bunului/serviciului urmare operațiunii de livrare/prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Așadar, sintetizând aceste prevederi legale, se reține că pentru a se acorda deductibilitatea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și dreptul de deducere a TVA din punct de vedere fiscal, este necesară prezentarea de documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, respectiv necesitatea acestor servicii, precum și măsura în care sunt în folosul operațiunilor sale taxabile și a obținerii de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit **art. 157 alin.(2)** *“Prin derogare de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin.(1) lit.b – g.”*, prevederi similare fiind și în perioada ulterioară datei de 01.01.2009.

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Mai mult, în cazul achizițiilor intracomunitare taxa pe valoarea adăugată se va înscrie în decontul de TVA ca taxa deductibilă și taxa colectată cu condiția ca aceste achiziții să fie efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale invocate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, 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.

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în .X. cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în .X., în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*
d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

Totodata, din coroborarea prevederilor art.133 alin.1 si alin.2, art.153 și art.150 alin.(1) lit.g din acelasi act normativ , se reține că în aceasta situatie persoana obligata la plata TVA in Romania este beneficiarul serviciilor prestate care daca este inregistrat in scopuri de TVA, **aplica taxarea inversa.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, se reține:

- în ceea ce privește justificarea achiziției serviciilor de la .X. LTD (.X.) în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei societatea a prezentat o corespondenta in limba engleza privind deplasarea unui consultant in scopul realizarii unui studiu (proiect), bilet avion, factura cazare la un hotel din .X., din .X. si din .X., corespondenta considerata de societate ca fiind o ampla prezentare de materiale si corespondenta, **fara inasa a prezenta contractul/comanda in baza caruia a fost efectuat serviciul si nici studiul realizat, fara a prezenta nici un alt act sau document.**

- în ceea ce privește justificarea tranzacțiilor efectuate cu .X. SA .X. in baza contractului nr..X./22.01.2010 pentru servicii de consultanța administratorului in functie, societatea a prezentat contractul în care **nu se precizeaza serviciile de consultanta care urmeaza a fi prestate, locul si nici alte documente care sa justifice efectuarea serviciului si necesitatea acestuia in activitatea societatii.**

- în ceea ce privește justificarea tranzacțiilor cu ZS .X. (.X.) societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale “*propunerea de proiect*” intitulată “*Optimizarea Fortelor de pe Teren-.X.*”, sub forma unei lucrari structurata in 3 etape:

- Revizuirea orientarii catre medici si implementare,
- Optimizarea dimensiunii & structurii si
- Alinierea teritoriala, documente care se refera la activitatea .X., a modului de organizare si optimizare a fortelor de pe teren (reprezentanti medicali), stabilindu-se totodata si echipele de proiect, atat din partea prestatorului cat si din partea .X. SRL.

Potrivit sectiunii “*Roluri si responsabilitati*”:

- .X. SRL furnizeaza informatiile solicitate de prestator, participa la seminarii si intalniri, valideaza rezultatele proiectului si ia decizii cu privire la optiunile alternative propuse de prestator,

- ZS .X. colecteaza si valideaza datele, furnizeaza informatii de referinta a consilierii generale si consilierii de specialitate privind aspectele strategice, elaboreaza recomandari si rapoarte.

In baza acestei propuneri de proiect, ZS .X. a emis facturi in suma de .X. lei reprezentand cheltuieli care constau în analiza dimensionala forta

vanzari (costuri de calatorie, cheltuieli administrative - telefon, copiere), suma care a fost inregistrata de societate pe cheltuieli si considerata deductibila la calculul profitului impozabil, **fără însă a detine pentru justificarea acestor cheltuieli dovada ca acest proiect a fost pus in practica, respectiv nu detine rapoarte si recomandari efectuate de .X..**

La contestatie s-au prezentat documente (email-uri, minute, grafice), în limba engleză, fapt pentru care prin adresa nr.A_SLP 269/30.03.2015 organul de soluționare a contestației a solicitat contestatarei, în conformitate cu dispozițiile art.8 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, să depună la dosarul cauzei documentele justificative (email-uri, proiecte, prezentări, grafice, etc), traduse în limba română și certificate de traducători autorizați.

Astfel, societatea a transmis traducerea documentelor justificative anexate contestației formulate, respectiv:

1. în justificarea serviciilor facturate de .X. LTD (.X.) documentele prezentate suplimentar conțin un proiect „*Plan strategic OTC – pentru noile piețe OTC*”, datat 29.04.2009, emis în urma unei corespondențe pe email din data de 10.04.2009 și 29.04.2009, precum și un proces verbal din data de 15.04.2009, care cuprind:

- e-mailul din 10.04.2009 prin care .X. LTD solicită societății informații privind: istoricul societății (angajați, ierarhie, produse din portofoliu, cifra de afaceri), date privind vânzările de medicamente, reglementările în domeniul medicamentelor, rapoarte privind datele promoționale și analizele financiare, pentru care s-a stabilit un termen de predare a acestor informații;

- procesul verbal din data de 15.04.2009 cu tema „*Înțelegerea pieței și a datelor pentru .X. OTC BU*” conține tematica discuției și punctele de discuție, unde se regăsesc date/evoluții despre .X.;

- proiectul „*Plan strategic OTC – pentru noile piețe OTC*” prezintă date statistice privind .X., respectiv: date geografice de administrare, structura populației, responsabili privind stabilirea și controlarea prețurilor de medicamente și rambursarea, subordonarea acestora și factorii de decizie, etc.

2. în justificarea serviciilor facturate de .X. SA .X. contestatara a prezentat contractul nr.10.004/22.01.2010 privind servicii furnizate de .X. SA și procesele verbale ale întâlnirilor echipei de management, respectiv:

- proces verbal din data de 8-9.03.2011;
- proces verbal din data de 27.01.2011;
- proces verbal din data de 12-13.10.2010;
- proces verbal din data de 11-13.10.2011;
- proces verbal din data de 16-17.06.2010;
- proces verbal din data de 30.03.2010.

3. în justificarea serviciilor facturate de ZS .X. (.X.) contestatara a prezentat:

- propunere proiect „*Optimizarea forțelor de pe teren – .X.*” din data de 15.05.2009
- lucrarea „*Optimizarea personalului de teren – .X.*” din data de 10.06.2009;
- lucrarea „*Optimizarea personalului de teren – .X. - Indexul final al teritoriilor și valorilor componente*”, datată 28.07.2009;
- lucrarea „*Raport privind harta regiunilor (...)*”, datată 03.09.2009

Din analiza acestor documente anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține:

1. referitor la documentele prezentate pentru serviciile facturate de .X. LTD

- documentele prezentate conțin date și informații care sunt cunoscute de contestatară, întrucât chiar aceasta furnizează aceste informații prestatorului,
- parțial informațiile cuprinse în proiect sunt publice;
- prezentarea de informații/grafice privind planul de creștere strategică OTC pentru .X. din .X. și .X. nu sunt în interesul societății .X.,
- nu este prezentat contractul pentru efectuarea acestui proiect OTC și nici proiectul în sine.

2. referitor la documentele prezentate pentru serviciile facturate de .X. SA

- facturile fiscale supuse inspecției fiscale au fost emise în anul 2010 (ianuarie, martie, iulie-septembrie și noiembrie) și au avut ca obiect contractul nr..X./22.01.2010 care a constat în „*servicii de consultanță timp de 10 zile pentru .X.*”,
- procesele verbale prezentate se referă la activitatea desfășurată după încheierea contractului nr..X./22.01.2010 care a constat în *furnizarea a 10 zile de consultanță*, respectiv pentru *interogarea la distanță care nu se taxează*, conform contractului,
- contractul a fost încheiat în data de 22.01.2010 pentru o perioadă de 10 zile fără a fi prezentat actul/actele adiționale pentru prelungirea acestuia,
- din procesul verbal al întâlnirii din data de 27.01.2011, se reține că pe ordinea de zi se află „*administrarea .X. până când .X. se va întoarce la birou în urma intervenției chirurgicale*” în condițiile în care, contractul nr..X./22.01.2010 prezintă „*servicii de consultanță (...) pentru .X.*”.

3. referitor la documentele prezentate pentru serviciile facturate de ZS .X. (.X.)

- prin propunerea de proiect denumită “*Optimizarea forțelor de pe teren – .X.*” din data de 15.05.2009, se estimează că proiectul va dura 42 zile (două întâlniri la sediu și 3-4 teleconferințe web-ex) iar valoarea acestuia este de .X. euro (*oferta de preț presupune că nu vor fi necesare lucrări suplimentare ca urmare a întâlnirii finale din cadrul proiectului și o respectare strictă a programului (...)*),

- lucrarea „Optimizarea personalului de teren – .X. - Indexul final al teritoriilor și valorilor componente” este datată 28.07.2009 iar lucrarea „Raport privind harta regiunilor (...)” este datată 03.09.2009, or proiectul se desfășoară pe o perioadă de 42 zile din data de 15.05.2009,

- pe facturile emise este menționat “cheltuieli analiză dimensională forța vânzări (costuri de călătorie, cheltuieli administrative, telefon, copiere)” iar societatea nu a prezentat un contract de prestări servicii încheiat cu ZS .X. din care să rezulte că aceste costuri sunt legate de realizarea lucrărilor.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile prestate, de achiziția de bunuri, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor, precum și dreptul de exercitare a TVA.

Se reține că încheierea contractului de prestări servicii între părți cu respectarea clauzelor contractuale, reprezintă voința juridică a părților privind prestarea serviciilor, iar existența contractului, precum și deținerea unor facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate și a TVA.

Prin urmare, pentru a se stabili dacă se justifică facturarea serviciilor, condiție obligatorie ce trebuie îndeplinită pentru dreptul de deducere a cheltuielilor și deducerea TVA aferentă, societatea trebuia să prezinte în susținerea contestației documente care să ateste existența contractului, punerea în executare a acestuia și care să definească în ce au constat serviciile prestate, timpul consumat la executare, termenele la care s-au realizat, respectiv acestea trebuie să justifice:

- asistența consultativă efectuată, respectiv consilierea comercială în sensul informării și asistenței în întocmirea, negocierea și derularea actelor în vederea identificării structurii organizaționale optime;
- prezentarea de studii în vederea identificării modalității de promovare a portofoliului societății raportat la introducerea pe piață a unor noi produse;
- întocmirea și redactarea actelor;
 - îndrumare și consiliere sau intermediere în operațiunile legate de administrarea legală a tranzacțiilor;
 - furnizare de informații privitoare la afacerile derulate de cele trei societăți furnizoare de servicii și probele interne ale acesteia;
 - comunicare puncte de vedere asupra oportunității proiectelor de afaceri și mijloacelor de realizare optimă, servicii care prin natura lor, în scopul asigurării opozabilității lor, scop menționat chiar de societate în contestație, permit și presupun întocmirea unei documentații scrise.

Astfel, având în vedere specificul serviciilor facturate, 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, aspect reținut și în Decizia nr..X./12.03.2014 pronunțată într-o speță asemănătoare de ICCJ.

Mai mult, 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.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prestarea efectivă a serviciilor de către prestatori, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei și, în consecință, taxa aferentă achiziției este deductibilă la calculul TVA, fapt demonstrat prin facturi, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că societatea nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că acestea respecta prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./2012, irevocabilă, într-o speță similară. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține 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 serviciilor respective”.*

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Cureta Europeană de Justiție a stabilit că *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*, respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că

autoritațile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar **în sumă de .X. lei și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de **SC .X. SRL** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit și în sumă de **.X. lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și penalități aferente TVA, stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./17.12.2014, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

B. În ceea ce privește contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, aferente perioadei trim.IV 2009 - trim.IV 2010, în suma de .X. lei și accesorii aferente în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL are obligația plății contribuției trimestriale datorate potrivit art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care societății îi revenea obligația legală de a declara contribuția trimestrială și de a o vira până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, potrivit legii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat din verificarea efectuată asupra modului de constituire, declarare și virare a contribuției, următoarele:

- pentru trimestrul IV 2009 societatea nu a declarat catre CNAS volumul vanzarilor nete de medicamente efectuate catre distribuitori angro;
- societatea a depus declaratii trimestriale privind vanzarile nete efectuate direct catre distribuitorii de medicamente pentru perioada trim.I 2010-trim.IV 2010,
- societatea nu a inregistrat in evidenta contabila aceasta contributie pe perioada trim.IV 2009-trim.IV 2010,
- societatea nu a achitat contributia datorata la nivelul nici unui trimestru in perioada trim.IV 2009-trim.IV 2010.

Organele de inspectie fiscala au calculat contributia trimestriala datorata potrivit art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, prin aplicarea cotei de 7% in trim IV 2009 si trim IV 2010 si de 6% pentru perioada trim I 2010 - trim III 2010, asupra valorii vanzarilor de medicamente, stabilind debit suplimentar total in suma de .X. lei.

Pentru debitul suplimentar in suma de .X. lei neachitat, in baza prevederilor art.365 alin.(1¹) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, a art.119, art.120 si art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit ca societatea datoreaza dobanzi in suma de .X. lei si penalitati in suma de .X. lei, calculate pana la data de 30.11.2014.

In drept, in conformitate cu prevederile art.111 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

Potrivit acestui temei de drept, se reține că pentru creanțele fiscale termenul de plată este cel stabilit prin legea specială.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare începând cu data de 07.10.2009, reglementare introdusă prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.104/2009, potrivit căroră:

"ART. 363¹

(1) Pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe valoarea

adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr. 14.

(2) În cazul în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor respective nu desfășoară în .X. activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în .X..

(3) Veniturile realizate din sumele încasate potrivit alin.(1) constituie venituri proprii ale Ministerului Sănătății și se datorează începând cu data intrării în vigoare a prezentului act normativ."

Astfel, conform prevederilor sus citate rezultă faptul că această contribuție este datorată de deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor în raport de veniturile obținute din comercializarea în România a medicamentelor.

Prin excepție, în cazul în care deținătorul de autorizație de punere pe piață a medicamentelor în cauză nu desfășoară în .X. activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor ca urmare a obținerii acestui drept de comercializare, direct sau indirect, de la respectivul deținător al autorizației de punere pe piață.

În concluzie, subiecții contribuției individualizați în mod expres la art.363[^]1 alin.1 și alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, sunt următorii:

- deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurați în tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor respective, după deducerea taxei pe valoarea adăugată,
- persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în .X., pentru situația în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor respective nu desfășoară în .X. activități de comercializare a acestora.

Din adresa nr..X./04.02.2015 a DGAMC, aflată la dosarul cauzei, se reține că SC .X. SRL SRL, fostă .X. SRL, fostă .X. SRL are calitatea de

deținător de autorizație de punere pe piață a medicamentelor și are obligația achitării contribuției prevăzute la art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cuantumul contribuției, din textul de lege invocat anterior se reține că plata acestei obligații se efectuează pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în sistemul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în .X. a medicamentelor respective, paticipă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, **cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor**, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute.

În acest cadru legal, baza de impozitare o reprezintă valoarea totală a vânzărilor de medicamente înregistrate într-un trimestru de contribuabilii enumerați de lege, în același sens fiind și punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X./30.10.2012 și nr..X./02.02.2015, aflat la dosarul cauzei.

Față de cele explicitate, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatarii potrivit căruia *“cadru legal în vigoare prevedea în mod clar că doar după ce veniturile aferente unui trimestru au fost încasate în totalitate urma ca plătitorii contribuției să fie obligați la declararea valorilor respective”*.

Totodată, potrivit art.365 alineatele (1¹) - (1³) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare începând cu data de 07.10.2009, reglementare introdusă prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.104/2009:

“(1¹) Contribuția prevăzută la art. 363¹ se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, într-un cont special, deschis la Trezoreria Statului pe numele Ministerului Sănătății.

(1²) Persoanele juridice prevăzute la art. 363¹ alin. (1) care nu își îndeplinesc obligația de plată pierd dreptul la decontarea din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate a contravalorii medicamentelor comercializate în cadrul programelor naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în tratamentul ambulatoriu, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, precum și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc.

(1³) Pentru neplata la scadență a contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ se calculează și se datorează accesorii în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

În ceea ce privește termenul de plata prevăzut de OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, acesta este stabilit ca fiind trimestrul, respectiv data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, iar pentru neplata la scadență a contribuției se calculează și se datorează accesorii în condițiile Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare privind Codul de procedură fiscală.

În același sens sunt și punctele de vedere ale Direcției Generale de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare și Direcției Generale Juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, exprimate cu adresele nr..X./13.08.2013 și, respectiv nr..X./14.08.2014, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a prevederilor Ordinului comun al Ministerului Sănătății și Președintelui CNAS nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin.(1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, se reține că aplicarea acestuia ar goli de conținut dispozițiile actului normativ de rang superior, având în vedere prevederile art.4 alin.(3) din Legea nr.24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că *actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau a hotărârilor Guvernului se emit în limitele și potrivit normelor care le ordonă și pe cele ale art.78 al aceluiași act normativ care precizează că ordinele, instrucțiunile și alte asemenea acte trebuie să se limiteze strict la cadrul stabilit de actele pe baza și în executarea cărora au fost emise și nu pot conține soluții care să contravină prevederilor acestora.*

Astfel, se reține că un act normativ poate fi modificat printr-un alt act normativ de aceeași valoare și cu aceeași forță juridică, fapt pentru care întrucât legea este un act normativ cu forță juridică superioară față de ordin, în privința dispozițiilor contradictorii cuprinse într-o lege în raport cu cele ale unui ordin, se aplică cu prioritate dispozițiile din actul normativ de rang superior.

Mai mult, legea conține prevederi clare privind baza de calcul, cotele aplicabile și scadența obligațiilor fiscale.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că:

- in perioada trim.IV 2009 - trim.IV 2010, volumul vanzarilor de medicamente incluse in programele nationale de sanatate declarate sunt in suma totala de .X. lei, la care s-a aplicat procentul prevazut in Anexa 14 la Legea nr.95/2006, respectiv prin aplicarea cotei de 6% (trim. I 2010-trim III 2010) și 7% (trim.IV 2009 și trim IV 2010) asupra vanzarilor efectuate de societate, pentru care s-a stabilit debit suplimentar in suma de .X. lei.
- societatea nu a înregistrat în evidența contabilită si nu a achitat această contribuție, in suma de .X. lei. Astfel, suma de .X. lei constituie debit suplimentar, conform art.363¹ alin.1 si alin.2 din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.
- societatea a depus declarațiile trimestriale privind vânzările nete efectuate direct către distribuitorii de medicamente pentru perioada trim I 2010-trim IV 2010, valorile fiind notificate de CNAS.

Astfel, se reține că organele de inspectie fiscala au constatat că:

- societatea nu a declarat către CNAS și nu a achitat contribuția pentru trim. IV 2009,
- nu a achitat contribuția notificată de CNAS pentru perioada trim.I 2010-trim.IV 2010, iar obligatiile aferente perioadei trim.IV 2009-trim.IV 2010 nu au fost achitate la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, fapt pentru care in baza prevederilor art.365 alin.1¹) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, a art.119 si art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a stabilit că societatea datoreaza dobanzi in suma de .X. lei, calculate pana la 30.11.2014.

Intrucat, s-a constatat ca SC .X. SRL a achitat cu intarziere mai mare de 90 de zile taxa datorata, aceasta datoreaza si penalitatile de intarziere in cota de 15% aplicate la sumele neachitate cu o întârziere ce depaseste 90 de zile, respectiv suma de .X. lei.

În ceea ce privește susținerea contestatarei potrivit căreia “*organul de inspectie a stabilit în mod flagrant greșit dobânzi și penalități în sarcina subscrisei (...) în condițiile în care normele de aplicare au fost adoptate într-o formă finală aplicabilă abia în data de 28.04.2011*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor art.9 alin.(2) din O.U.G. nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății A.N.A.F. are competența de a efectua inspectia fiscală cu privire la modul în care contribuabilul își îndeplinește obligațiile declarative și de plată privind contribuția datorată potrivit art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, fapt reținut și prin adresele Ministerului Finanțelor Publice nr..X./30.10.2012 și Direcției Generale Coordonare Inspectie Fiscală nr..X./07.12.2012, aflate la dosarul cauzei.

Susținerea contestatarei potrivit căreia *“nu contribuabilul are obligația calculării taxei datorate ci este sarcina autorității administrative să notifice acest cuantum, mecanism stabilit printr-un act normativ adoptat la peste șase luni de la încheierea trimestrului IV 2009, eventuala urmărire de către organul fiscal a unei contribuții aferente unui interval în care plătitorul nu putea să o achite, întemeindu-se pe prevederile adoptate ulterior acestui moment, constituie o încălcare a principiului neretroactivității legii”*, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au calculat incorect obligatii de plata suplimentare in suma totala de .X. lei și fata de care s-au calculat in mod gresit si nelegal dobanzi si penalitati/majorari de intarziere aferente, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, **obligația de plată este stabilită prin lege și subzistă indiferent dacă a fost sau nu notificată.**

Potrivit prevederilor art.111 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”* Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății stabilește la art. 365 alin. (1[^]1) faptul că virarea contribuției prevăzută la art. 363[^]1 se efectuează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, într-un cont special, deschis la Trezoreria Statului pe numele Ministerului Sănătății.

În ceea ce privește susținerea potrivit căreia *„procentul contribuției se aplică asupra totalului veniturilor trimestriale obținute, adică, potrivit definiției din Ordin, asupra încasărilor trimestriale”*, organul de soluționare a contestației reține că la stabilirea procentului organele de inspectie fiscală au avut în vedere vânzările societății, vânzări care au depășit într-un trimestru plafonul conform Anexei nr.14 din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în același sens fiind și punctul de vedere al Ministerului Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr. .X./30.10.2012.

Mai mult, se reține și aspectul contradictoriu prezentat de contestatară, respectiv la pct.48 din contestație se menționează că *„Takeda vinde medicamente doar către distribuitori (furnizori) autorizați, iar nu direct către farmacii (pentru tratamentul ambulatoriu) ori către unități sanitare cu paturi”* iar la pct.58 se precizează că societatea a vândut medicamente *„pe piața liberă prin plata de către pacienți a întregului preț”* fără a prezenta în susținere justificarea celor înscrise.

Față de cele de mai sus, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit **contribuția trimestrială aferentă art.363[^]1 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul**

sănătății, cu modificările și completările ulterioare, precum și accesoriile aferente, motiv pentru care, în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) 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 se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru contribuția în sumă de **.X. lei** și accesoriile în sumă de **.X. lei**.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SRL**, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./17.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – taxa pe valoarea adaugata,
- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei – penalitati de intarziere,
- .X. lei – impozit pe profit,
- .X. lei – dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei – penalitati de intarziere.
- .X. lei – contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei - penalitati de intarziere.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

.X.