



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel: 021.319.97.54  
Email:

## DECIZIA nr.000/03.2020

privind soluționarea contestației formulate  
de **X**,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.**000/2019**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B, prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.**000/2019**, asupra contestației formulate de **X**, înregistrată la ORC sub nr.**J00/00000/0000**, CUI **000000**, cu sediul procesual ales la **Y**.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019* de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **00.00.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire nr.**000/2019**, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr.**000/2019** la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice B, conform ștampilei registraturii acestei instituții, aplicate pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

De asemenea, în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contestatara a solicitat susținerea orală a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**, procedura având loc în data de **00.00.2019** la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind

consemnate în minuta încheiată cu această ocazie și anexată în copie la dosarul cauzei.

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

**I. Societatea contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.000/2019, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, ca nelegală și solicită anularea actului administrativ fiscal pentru următoarele motive:**

Societatea precizează că este în prezența unei refaceri a inspecției fiscale ca urmare a faptului că, prin Decizia nr.**000/2018**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat parțial Decizia de impunere nr.**000/2018** și Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2018**, ambele emise de către același organ fiscal care a refăcut inspecția fiscală.

Contestatară susține că, practic, în noua decizie de impunere și în noul raport de inspecție fiscală, s-au validat mimetic cele reținute în raportul de inspecție fiscală anterior, obiectivul organelor fiscale fiind acela de a stabili exact aceleași sume ca în inspecția fiscală anterioară.

**1.** Prin contestație, **X** invocă o serie de aspecte de natură procedurală, care, în opinia sa, conduc la nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate, astfel:

**a)** Societatea invocă prescripția dreptului echipei de control de a stabili obligații fiscale pentru perioada 2011-2013, atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și în ceea ce privește TVA, conform prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din vechiul Cod de procedură fiscală.

Se precizează că actele desființate prin Decizia nr.**000/2018**, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, nu mai produc niciun fel de efecte juridice și nu pot întrerupe sau suspenda curgerea termenului de prescripție. Totodată, la art.51 alin.(2) din noul Cod de procedură fiscală, se prevede că nu se mai poate încheia act administrativ fiscal nou dacă s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege.

**b)** Contestatară susține că în cadrul inspecției fiscale anterioare s-a depășit dublul duratei maxime pentru efectuarea inspecției fiscale, astfel că, în speță, nu mai era posibilă refacerea inspecției fiscale, ci doar reluarea inspecției fiscale, în condițiile art.126 alin.(2) Cod de procedură fiscală, așa cum s-a reținut și în cuprinsul Sentinței civile nr.**000/2018**, definitivă, pronunțată de Curtea de Apel B în dosarul nr.**0000/0/2018**.

c) **X** invocă nulitatea inspecției fiscale, ca urmare a refuzului organelor fiscale de a asigura accesul la dosarul administrativ, raportat la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-298/16, *Ispas*, obligatorie pentru organul fiscal conform art.11 alin.(11) din Codul fiscal. Astfel, se arată că accesul la dosarul administrativ al inspecției fiscale este necesar pentru a înțelege sursa tuturor constatărilor și aserțiunilor inspectorilor fiscali privitoare la partenerii societății contestatate și comportamentul fiscal pretins abuziv al respectivilor parteneri.

Totodată, societatea solicită și Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de a i se permite măcar în etapa soluționării contestației accesul la dosarul administrativ, în vederea valorificării dreptului la apărare.

d) Societatea invocă incidența în cauză a dispozițiilor art.6 din Codul de procedură fiscală și obligativitatea soluției fiscale anterioare, în temeiul principiului încrederii legitime.

Astfel, se arată că societatea și-a construit întreaga conduită pe constatările echipei de inspecție fiscală care a verificat, din perspectiva TVA, perioada fiscală încheiată la **00.00.2011**, aceasta constatând că este întemeiată cererea de rambursare a TVA pentru întreaga perioadă și pentru toți partenerii economici și nu doar pentru cei verificați prin sondaj.

Contestatarea susține că din perspectiva sa nu s-a modificat nimic din starea de fapt existentă la inspecția fiscală încheiată în 2011 și cea de la inspecția fiscală încheiată în 2019, care să justifice o diferență de tratament fiscal, iar orice informații noi ar avea organele fiscale trebuie valorificate în alte proceduri de control, în raport de contribuabilii acuzați de anumite fapte ilicite, iar nu în raport de **X**.

e) Societatea invocă și incidența în cauză a principului "*ne bis in idem*", garantat de art.4 din Protocolul adițional nr.7 la Convenție, apreciind că există un risc serios de aplicare a unor sancțiuni penale și a unor sancțiuni fiscale de natură penală, incompatibile.

Astfel, se arată că organul fiscal este dator să verifice, cu prioritate, pe fiecare partener comercial în parte, stadiul procedurii penale în discuție și mai ales stadiul recuperării prejudiciului antamat, astfel încât să nu plaseze în sarcina **X** același prejudiciu care a fost recuperat.

Or, tocmai din această perspectivă contestatarea invocă incidența principiului "*ne bis in idem*", în sensul evitării situațiilor în care ANAF recuperează de la **X**, în reverificare, sumele pe care le-a recuperat deja sau le pretinde partenerilor comerciali, a căror culpă o reclamă cu precădere.

f) Contestatarea invocă nelegalitatea probelor utilizate, în condițiile în care **X** nu cunoaște sursa exactă a informațiilor și documentele utilizate în cuprinsul inspecției fiscale, punând în discuție legalitatea probelor administrate, inclusiv din perspectiva colectării lor într-o altă procedură decât cea fiscală, făcând referire în acest sens la Hotărârea din 17.12.2015 a Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-419/14, *WebMindLicenses*. Se

subliniază că prezumtivele probe sunt ascunse, neexistând nici măcar anexe ale raportului de inspecție fiscală care să poată reprezenta asemenea probe, deși inspecția fiscală a fost suspendată (nelegal) mai mult de 6 luni, tocmai pentru efectuarea unui control încrucișat.

2. În ceea ce privește motivele invocate de organele de inspecție fiscală pentru refuzul dreptului de deducere al TVA/refuzul recunoașterii caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate la calculul impozitului pe profit, contestatara arată că potrivit art.35 din Codul muncii, orice salariat are dreptul de a munci la angajatori diferiți sau la același angajator, cumulul de funcții fiind deci permis, fapt pentru care împrejurarea că un angajat prestează o muncă în baza unui contract individual încheiat cu **X** și același angajat prestează servicii în calitate de angajat al unei societăți cu care **X** are relații comerciale, nu poate constitui un motiv pentru refuzul acordării dreptului de deducere al TVA și a cheltuielilor.

Totodată, societatea arată că, în probarea calității de contribuabil de bună-credință, a interogat registrele publice cu privire la furnizorii săi, iar urmare interogării a rezultat că aceștia aveau coduri valide de TVA, aveau angajați, activitate și profit, inclusiv la nivelul anului 2019.

Astfel, contestatara susține că a depus toate diligențele posibile în mod obiectiv în vederea selecționării unor parteneri comerciali ce au un comportament fiscal adecvat și că deține toate documentele justificative necesare, îndeplinind toate condițiile pentru acordarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor efectuate.

Prin contestație sunt prezentate extrase din Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art.316 din Codul fiscal, referitoare la furnizorii **A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q, R, S, T, U, V și W**.

**X** își bazează apărarea pe teoria părții inocente, arătând că nu avea nicio obligație legală și nici posibilitatea să cunoască detalii despre organizarea internă sau despre gradul de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către partenerii săi comerciali, invocând în acest sens și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 12.01.2006 în afacerile reunite *Optigen Ltd, C-354/03, Fulcrum Electronics Ltd, C-355/03 și Bond House System Ltd, C-484/03*, Hotărârea din 06.07.2006 în afacerile *Axel Kittel, C-439/04 și Recolta Recycling, C-440/04*, etc).

De asemenea, contestatara subliniază și faptul că în România obligația de verificare a conformării tuturor contribuabililor în materia TVA aparține organelor fiscale, făcând referire la *Procedura de gestiune a formularului 394*, anexa nr.4 la OPANAF nr.3596/2011.

În ceea ce privește faptul că persoanele fizice care au prestat efectiv serviciile către **X**, identificate în anexele la facturile de achiziție, nu aveau calitatea de angajați ai societăților care au emis facturile, contestatara precizează că se afla în imposibilitatea obiectivă de a verifica dacă

persoanele care se prezentau pe platourile de filmare erau angajate ale respectivelor societăți, deoarece nu a avut niciodată acces la datele din programul REVISAL.

Totodată, societatea subliniază că fiecare proiect cinematografic este supravegheat atent de echipa beneficiarului, astfel că nu ar avea sens ca un contabil al acestuia să "închidă ochii" și să accepte includerea în nota finală de plată a unor facturi fictive de achiziție din partea **X**, care să nu corespundă unor servicii reale, în condițiile în care aceste facturi ar încărca nota de plată a beneficiarului.

Referitor la faptul că persoanele fizice care au prestat efectiv serviciile către **X**, identificate în anexele la facturile de achiziție, nu au venituri declarate în baza de date a ANAF, contestatara susține că acest fapt este irelevant pentru inspecția fiscală, deoarece obligația de a declara veniturile realizate este personală, **X** neputând să îndeplinească asemenea obligații declarative pentru toate persoanele fizice cu care a intrat în contact, ci doar pentru angajații proprii.

**X** susține că poate proba, în orice moment, faptul că persoanele fizice au prestat efectiv serviciile în cauză, aceste persoane aflându-se pe platourile de filmare, putând fi identificate în documentația specifică fiecărei producții cinematografice și finalmente în lista echipei de filmare, așa cum apare aceasta pe genericul fiecărui film și în bazele de date specializate din industria filmului.

În ceea ce privește faptul că persoanele fizice care au prestat efectiv serviciile către **X**, identificate în anexele la facturile de achiziție, erau angajați ai **X** sau apar și în anexe/situații de lucrări emise de alte societăți, ori erau angajați ai altor societăți, contestatara precizează că respectivele persoane fizice, reduse ca număr prin raportare la totalul personalului utilizat în activitatea **X**, nu făceau altceva decât să valorifice libertatea muncii, încercând ca pentru diverse proiecte cinematografice să realizeze venituri suplimentare.

Opțiunea acestor persoane fizice este de înțeles, în condițiile în care în industria cinematografică se lucrează pe proiecte, este dificilă menținerea ca angajați a tuturor posibililor participanți la o producție cinematografică, pe termen nedeterminat și cu un pachet salarial atractiv, iar fluctuația de personal este semnificativă.

Referitor la faptul că persoanele juridice identificate în facturile de achiziție înregistrate de **X** nu aveau suficient personal angajat cu contract individual de muncă pentru a presta serviciile sau nu aveau deloc personal angajat cu contract individual de muncă, contestatara invocă hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene dată în interpretarea Directivei 2006/112/CE (afacerea *Gabor Toth*), prin care s-a reținut că Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA datorată sau achitată pentru

servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană știa sau trebuia să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

În ceea ce privește faptul că persoanele juridice identificate în facturile de achiziție înregistrate de **X** au efectuat în aceeași perioadă fiscală achiziții de la societăți cu un comportament fiscal incorect, de firme fantomă, care nu sunt confirmate de parteneri sau care nu depun deconturi/declarații, contestatara precizează că această critică adusă de organele fiscale nu are nicio legătură cu cererea **X** de exercitare a dreptului de deducere a TVA, comportamentul partenerilor săi comerciali în relația cu terți putând face eventual obiectul unor inspecții fiscale distincte, fără legătură cu **X**. În susținere se invocă jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauzele reunite C-80/11, *Mahageben Kft* și C-142/11, *Peter David*.

Referitor la faptul că persoanele juridice emitente ale facturilor de achiziție înregistrate de **X** nu au identificat suficient personalul care a prestat efectiv serviciile, contestatara precizează că aceasta nu reprezintă o condiție pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, cele două condiții recunoscute de Directiva 2006/112/CE fiind existența unei facturi, respectiv bunurile achiziționate/serviciile prestate să fie necesare operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește faptul că administratorii societăților partenere au fost trimiși în judecată pentru diverse infracțiuni de evaziune fiscală sau conexe ori s-au formulat asemenea propuneri de trimitere în judecată, contestatara consideră că organele fiscale au încălcat obligația de neutralitate care le revine potrivit art.6 par.2 din Convenție, conform căruia dreptul la recunoașterea prezumției de nevinovăție constituie unul dintre principiile de bază ale procesului penal. Totodată, societatea respinge orice legătură între un comportament de tip evazionist care prin ipoteză ar putea fi reținut în sarcina unor societăți partenere și responsabilitatea proprie a **X**, care nu face obiectul niciunei acuzații în materie penală.

Cu privire la faptul că persoanele juridice identificate în facturile de achiziții înregistrate de **X** au administratori comuni și "sediul de apartament", contestatara susține că și acest argument al organelor fiscale nu poate constitui un motiv pentru limitarea dreptului de deducere a TVA, invocând în acest sens și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Referitor la faptul că persoanele juridice partenere ale **X** nu au depus declarațiile informative tip 112 și 205, societatea precizează că în practica instanțelor europene s-a arătat că nedepunerea declarațiilor fiscale sau depunerea lor neconformă nu constituie elemente care să conducă la

concluzia că am fi în prezența unui mecanism fraudulos care să justifice privarea de dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește faptul că persoanele juridice identificate în facturile de achiziție ale **X** au un comportament fiscal incorect, "specific firmelor conductă,, contestatara arată că termenul utilizat de organele de inspecție fiscală nu există în Directiva 2006/112/CE, în Codul fiscal și normele metodologice de aplicare ale acestuia și nici în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Cu privire la faptul că persoanele juridice partenere ale **X** au cazier fiscal, au fost declarate inactive și li s-a anulat codul de TVA, nu mai desfășoară activitate economică sau au fost declarate insolvente, contestatara precizează următoarele:

- partenerii invocați au dobândit cazier fiscal după ce au desfășurat relații economice cu **X**;

- codul de TVA al furnizorilor săi a fost valid pe toată perioada relațiilor cu **X**;

- în cea mai mare parte partenerii au fost activi fiscal în perioada relațiilor economice cu **X**;

- societățile în discuție au avut activitate economică în perioada în care au facturat serviciile prestate către **X**;

- societățile furnizoare de servicii au fost declarate insolvente fiscal după momentul în care au desfășurat relații economice cu **X**.

Referitor la faptul că persoanele juridice prestatoare de servicii au un alt obiect principal de activitate decât producția cinematografică, contestatara arată că nu toți contractorii participă direct la realizarea unui film, unii dintre aceștia participând la activități auxiliare (transport, gătit, curățenie, servicii de construcție și demolare a unor decoruri, etc), pentru care nici nu au nevoie ca obiectul principal de activitate să fie producția cinematografică.

În ceea ce privește faptul că persoanele juridice prestatoare de servicii nu aveau mijloacele necesare pentru a putea presta direct serviciile identificate pe facturi, contestatara susține că jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a statuat faptul că administrația fiscală nu poate solicita de o manieră generală unei persoane impozabile pe de-o parte să verifice dacă emitentul facturii aferente serviciilor prestate dispune de resursele necesare pentru a presta aceste servicii și dacă acesta își îndeplinește obligațiile de declarare și de plată a TVA, iar pe de altă parte să dețină alte documente de natură a demonstra că obligațiile fiscale ale partenerului comercial au fost îndeplinite în amonte.

Prin contestație, **X** face o scurtă recapitulare a serviciilor prestate de partenerii săi, în raport de proiectele gestionate, indicând care dintre societăți a contribuit la realizarea acestora, precum și tipul de servicii prestate.

Totodată, referitor la relațiile comerciale dintre **X** și **S, T, U, V și W**, contestatara prezintă aspecte referitoare la modalitatea concretă de realizare a activităților desfășurate de societățile menționate, precum și ale persoanelor care activau atât la nivelul prestatorilor cât și la nivelul **X**.

În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar, **X** arată că organele de inspecție fiscală, folosind aceleași argumente ca și în cazul TVA, au considerat că toate cheltuielile înregistrate în contabilitatea societății sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în sensul art.21 alin. (4) lit.f) și lit.r) din vechiul Cod Fiscal.

Contestatara contestă încadrarea organelor de inspecție fiscală, apreciind că acestea nu au dovedit faptul că operațiunile economice ar fi nereale, nefiind elucidate motivele pentru care în sarcina societății s-au stabilit obligații fiscale suplimentare pentru un pretins comportament fiscal neadecvat al partenerilor săi comerciali. Existența unor plângeri penale sau a unor cercetări penale nu probează faptul că s-ar fi săvârșit vreo infracțiune și mai ales nu probează faptul că societatea **X** ar fi participat la săvârșirea vreunei infracțiuni.

**II. Urmare refacerii inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B la X, conform Deciziei nr.000/2018, emise de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.000/2019, constatându-se următoarele:**

Prin Decizia nr.**000/2018**, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor în soluționarea contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2018**, întocmite de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B, s-a dispus desființarea parțială a actului administrativ fiscal contestat pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale a aceleiași perioade și acelorași tipuri de impozite, cu analiza punctuală a actelor administrative fiscale anterior încheiate, conform art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, organul de soluționare a contestațiilor a reținut că, în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între situația de fapt fiscală a contribuabilului și informațiile avute în vedere la emiterea actelor administrative fiscale anterioare, acesta va menționa, în cadrul actelor administrative care vor fi emise, motivele pentru care nu ia în considerare soluțiile adoptate anterior.



În urma refacerii inspecției fiscale, echipa de control care a efectuat verificarea a stabilit următoarele:

a) nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de **000 lei** și a TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor de servicii cinematografice și conexe înregistrate de la societăți care nu dispuneau de personalul înscris în anexele facturilor emise. În anexele prezentate erau înscrise foarte multe persoane fizice care au prestat serviciile, dar care nu erau angajați ai societăților respective, persoane fizice care, conform bazei de date a ANAF, ori nu figurau cu venituri obținute în perioada în care au fost prestate serviciile și nu erau angajați la nicio societate, ori erau angajați ai **X**, cu toate că acestea figurau în anexele facturilor ca persoane care au prestat serviciile din partea societăților respective, ori erau angajați ai altor societăți de la care furnizorii **X** nu declarau achiziții și nici societățile la care erau angajate nu declarau livrări către furnizorii **X**.

Organele de inspecție fiscală au apreciat tranzacțiile prezentate ca fiind artificiale, fără conținut economic, în condițiile în care deși serviciile au fost efectiv prestate de către persoanele fizice înscrise în facturi și anexe, acestea nu au fost prestate de către societățile emitente ale facturilor sau de către un subcontractant al său, întrucât nu dispuneau de personalul respectiv.

Societățile emitente ale facturilor de servicii cinematografice înregistrate în evidența contabilă a **X** au fost: **A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q** și **R**.

Având în vedere aspectele comune constatate de organele de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale declarate de societatea verificată cu furnizorii de servicii mai sus menționați, cu titlu de exemplu, sunt prezentate constatările referitoare la tranzacțiile cu **Q**.

**X** a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achiziții de prestări servicii cinematografice de la **Q**, în perioada **00 2012-00 2013**, pentru care a prezentat Contractul de prestări servicii nr.**000/2013**, facturi și anexe la acestea, în care se menționează tipul de servicii cinematografice prestate, persoanele care au efectuat serviciile, perioada în care acestea s-au efectuat, sumele plătite, etc.

Referitor la tranzacțiile dintre cele două societăți, Direcția Regională Antifraudă Fiscală B, urmare unui control în urma căruia s-a întocmit la **X** Procesul verbal nr.**000/2016**, a constatat că tranzacțiile declarate nu erau reale, societatea verificată sustrăgându-se de la plata obligațiilor datorate bugetului de stat, reprezentând impozit și TVA, aferent tranzacțiilor comerciale desfășurate cu **Q**.

Conform aplicației electronice Revisal, **Q**, pe perioada desfășurării tranzacțiilor cu **X**, nu a avut nicio persoană angajată. Totodată, obiectul de activitate declarat al societății a fost "comerțul cu amănuntul al îmbrăcăminteii în magazine specializate" și a fost administrată până la data de **00.00.2013**

de către asociatul unic **1**, ulterior părțile sociale fiind înstrăinate către două persoane de cetățenie irakiană și bulgară.

După derularea tranzacțiilor cu **X**, **Q** nu a mai depus declarații fiscale, fiind declarată inactivă în luna **00 2014** și cu cazier fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea persoanelor înscrise în anexele la facturile înregistrate de **X** în evidența contabilă nu figurau cu venituri declarate în aplicația Revisal, un număr de cinci persoane figurând angajate la alte societăți, de la care însă **Q** nu a declarat achiziții.

Totodată, conform constatărilor Direcția Regională Antifraudă Fiscală B, parte din persoanele cuprinse în anexele la facturi, au declarat că au participat la realizarea de servicii cinematografice, dar nu în calitate de angajați ai **Q**.

În ceea ce privește decontarea facturilor, s-a constatat că aceasta s-a efectuat atât cu numerar cât și ordine de plată, iar din analiza extraselor de cont bancare, s-a constatat că la momentul când **X** efectua plata, banii erau retrași în numerar de către reprezentantul **Q**.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au concluzionat că finalitatea tranzacțiilor declarate de **X** în relația cu **Q**, care nu erau reale, era ca societatea verificată să solicite și să obțină, în baza facturilor înregistrate, rambursarea soldului negativ al TVA, respectiv să compenseze impozitul pe profit și contribuțiile sociale datorate cu soldul negativ al TVA.

**b)** nu s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de **000 lei** și a TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor de servicii cinematografice și conexe înregistrate de **X** în evidența contabilă de la societăți care aveau ca administratori/asociați persoane cu funcții de conducere ce erau angajate la **X**.

Organele de inspecție fiscală au apreciat aceste tranzacții ca fiind artificiale, fără conținut economic, în condițiile în care serviciile prestate de respectivele persoane în calitate de reprezentanți ai societăților proprii nu exced pregătirii și responsabilităților profesionale ale persoanelor angajate sau pe care acestea nu le-ar fi putut realiza în calitatea inițială de angajați la **X** cu contract de muncă, iar, pe cale de consecință, societatea verificată nu justifică necesitatea achiziției acestor prestări de servicii.

Din verificarea efectuată s-a constatat că respectivele persoane prestatoare utilizau resursele, infrastructura, portofoliul și baza materială a **X**, în conformitate cu fișa postului și persoanele juridice la care erau administratori/asociați nu figurau în documentele încheiate de **X** cu clienții săi (producătorii de film).

**X** nu a justificat necesitatea achizițiilor de prestări servicii cinematografice de la societățile ale căror administratori și asociați erau persoane cu funcții de conducere angajate la **X**, în condițiile în care aceste persoane nu puteau să presteze serviciile în calitate de angajați ai **X**, dar

puteau presta serviciile din partea societăților unde erau administratori și asociați.

Astfel, în pofida existenței confirmărilor de natură juridică, respectiv existența contractelor de prestări servicii, a facturilor, scopul esențial a fost obținerea de avantaje fiscale constând în deducerea TVA și a cheltuielilor, solicitarea și obținerea de rambursări de TVA cu control ulterior, compensarea soldului negativ al TVA cu obligații de plată reprezentând impozit pe profit și contribuții sociale obligatorii.

Societățile ai căror administratori și asociați erau angajați cu funcții de conducere ai **X** și care ar fi prestat către aceasta servicii care se regăseau în fișa postului respectivelor persoane în calitatea lor de angajați ai **X**, au fost: **S, T, U, V și W**.

Având în vedere aspectele comune constatate de organele de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale declarate de societatea verificată cu furnizorii de servicii mai sus menționați, cu titlu de exemplu, sunt prezentate constatările referitoare la tranzacțiile cu **T**.

**X** a înregistrat în conturile de cheltuieli, în perioada **00.2011- 00.2015**, cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în sumă de **000 lei**, reprezentând achiziția de servicii de producție, în baza facturilor emise de **T**, reprezentată de dl. **2**, în calitatea de asociat unic și administrator.

Conform contractelor încheiate între părți, printre obligațiile **T** era aceea că "prestatorul se obliga să execute prestația cu propriul personal și nu vor fi nici un fel de relații tip angajat-angajator între **X** și personal". Printre alte obligații erau acelea că "prestatorul va fi singurul răspunzător să efectueze toate plățile, conform legislației, către proprii angajați" și "să asigure personal calificat și să-l remunereze corespunzător legislației române în vigoare".

Organele de inspecție fiscală menționează că dl. **2** a avut calitatea de director de marketing la **X**, iar în perioada tranzacțiilor **T** nu a declarat angajați, rezultând clar că exista o relație de tip angajat-angajator dintre dl. **2** și **X**, fiind încălcate prevederile contractuale dintre cele două societăți.

Totodată, s-a constatat că între atribuțiile stabilite prin fișa postului dlui. **2** la **X** și cele menționate în contractele încheiate între **X** și **T**, existau asemănări, respectiv de "a negocia contracte cu terții, locații, echipamente, vehicule" sau de "a urmării realizarea construcțiilor de decor, mobilier, recuzită, costume".

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în unele contracte de servicii de producție încheiate de **X** cu producători externi de film, dl. **2** era menționat expres ca reprezentant legal al **X**, care avea autoritate finală în legătură cu toate aspectele creative și de afaceri, împreună cu reprezentantul legal al producătorului extern.

Mai mult, **T** nu era menționată în niciun document încheiat între **X** și producătorii externi de film, în anexele la contracte, la persoane nominalizate

pentru realizarea filmului fiind menționat dl. **2** în calitate de reprezentant legal al **X**.

Prin activitatea sa de director de marketing, dl. **2** folosea baza materială, resursele financiare, logistica și portofoliul de clienți și furnizori ai **X**, conducea, coordona, efectua plăți către furnizori și verifica serviciile de realizare a peliculelor cinematografice, acționând în calitate de reprezentant al **X**, în conformitate cu atribuțiile din fișa postului.

Plățile efectuate de către producătorul extern pentru serviciile de realizare a peliculei de film de către **X** se făceau conform bugetului, în tranșe și pe operațiunile prevăzute, astfel se plăteau sume de bani către **X**, aferente activității de *Line producer* efectuate de către dl. **2**, persoană fizică menționată expres în buget și nu persoana juridică **T**.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare tranzacțiile desfășurate de **X** cu **T**, în conformitate cu art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele constatate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății un impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**.

Având în vedere faptul că Decizia de impunere nr.**000/2018** a fost desființată, iar în urma refacerii inspecției fiscale, prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, s-au stabilit în sarcina societății suplimentar de plată alte sume decât cele inițiale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B, în completarea Sesizării penale nr.**000/2018** transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul B, au transmis către acesta cuantumul prejudiciului cauzat bugetului de stat de către **X**, pentru constatările prezentate la pct.a), în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele prevăzute de art.29 alin.(1) lit.b) și lit.c) și alin.(3) din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au precizat că față de prejudiciul inițial în sumă de **000 lei**, acesta a fost redus cu suma de **000 lei**, care provine de la faptul că, urmare refacerii inspecției fiscale, a fost admisă la deducere o cheltuială și TVA aferentă în cuantumul menționat, pentru unele din serviciile prestate către **X** de către **K**.

**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:**

1. Referitor la aspecte de natură procedurală, invocate de contestatară, care, în opinia sa, conduc la nulitatea deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală contestate, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

**a) În ceea ce privește invocarea de către societate a prescripției dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili în sarcina sa pentru perioada 2011-2013 obligații fiscale suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA**, în contextul desființării Deciziei de impunere nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei pentru următoarele considerente:

Urmare contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2018, având drept obiect suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA, prin Decizia nr.000/2018 s-a dispus desființarea parțială a actelor administrativ fiscale contestate pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, în temeiul art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.279 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(7) În cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art.129 alin.(3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”*

iar în conformitate cu prevederile art.129 alin.(3) din același act normativ:

*“(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).”*

Din coroborarea acestor dispoziții legale cu cele ale art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare”*, reiese cu claritate faptul că în situația punerii în executare a unei decizii de desființare pronunțate după intrarea în vigoare a Codului de procedură fiscală, nu operează prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare, aceasta fiind o situație de

excepție, expres reglementată de legiuitor, de la regula generală instituită de art.110 din același act normativ.

Astfel, argumentul contestatarii potrivit căruia actele desființate prin Decizia nr.000/2018, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, nu mai produc niciun fel de efecte juridice și nu pot întrerupe sau suspenda curgerea termenului de prescripție, este neîntemeiată, deoarece refacerea inspecției fiscale este posibilă chiar dacă termenul de prescripție ar fi împlinit.

**b) Referitor la argumentul privind depășirea duratei maxime pentru efectuarea inspecție fiscale în cadrul inspecție fiscale anterioare**, fapt ce ar avea drept consecință imposibilitatea refacerii inspecției fiscale prin actul administrativ ce face obiectul prezentei contestații, nici acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

În speță sunt incidente prevederile art.126 alin.(1) lit.a) și alin.(2), art.127 alin.(7), art.130 alin.(4), art.131 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

**“Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

*a) 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;*

*(2) în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin.(1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor*

*ART.117 alin. (1).”*

**“Art. 127 Suspendarea inspecției fiscale**

(7) Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”.

**“Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept”.

**“Art. 131 Rezultatul inspecției fiscale**

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.(...)*

*(5) Deciziile prevăzute la alin. (4) se emit în termen de cel mult 25 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”*

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că inspecția fiscală, în cazul contribuabililor care prezintă sedii secundare, indiferent de mărime, nu poate fi mai mare de 180 de zile, iar în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute de lege (**360 de zile**), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

Totodată, perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia, data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală și, în condițiile în care deciziile de impunere care au la bază raportul de inspecție fiscală, acestea se emit în cel mult 25 de zile lucrătoare de la data discuției finale.

De asemenea, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatarei.

În acest sens s-a pronunțat și Curtea de Apel B prin Sentința civilă nr.1356/2014, rămasă definitivă prin nerecurare.

Prin contestația formulată, societatea susține că perioada totală a inspecției fiscale, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr.**000/2018**, a fost de 363 zile, depășindu-se astfel termenul procedural, legal și imperativ prevăzut de Codul de procedură fiscală în cazul contribuabililor mijlocii, respectiv de 180 de zile, acesta fiind o garanție a respectării drepturilor persoanei supuse inspecției fiscale.

Din documentele aflate la dosar, se constată că societatea contestatară deținea un număr de cinci sedii secundare situate pe raza municipiului B și a județelor Ilfov și Prahova, fapt pentru care inspecția fiscală desfășurată la X nu putea depăși 180 de zile, respectiv perioada de decădere pentru emiterea deciziei de impunere era de 360 de zile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2018** reiese că inspecția fiscală a început la data de **00.00.2016**, fiind înscrisă la poziția nr.2 din Registrul unic de control și s-a desfășurat până la data de **00.00.2018**, data discuției finale (516 zile).

De asemenea, în perioada **00.00.2017-00.00.2017** (188 de zile) inspecția fiscală a fost suspendată potrivit Deciziei **000/2017** și a Solicitării de control încrucișat nr. **000/2017**.

Ca urmare, după scăderea perioadei de suspendare, durata efectivă a acesteia a fost de 328 zile, care nu este mai mare de 360 de zile, respectiv dublul perioadei maxime admise de lege.

Așadar, se reține faptul că termenul de decădere prevăzut de art.126 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cel de 360 de zile, nu a fost depășit, astfel că organele de inspecție fiscală au emis în mod legal Decizia de impunere nr. **000/2018** și, cu atât mai mult, Decizia de impunere nr.**000/2019**, ce face obiectul prezentei contestații, aceasta fiind emisă urmare soluției de desființare pronunțate în temeiul art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*”3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

*(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.*

În ceea ce privește invocarea în susținerea contestației a Sentinței civile nr.**000/2018** a Curții de Apel B, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu există identitate de obiect, instanța judecătorească pronunțându-se asupra cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere nr.**000/2018**, și nu asupra unei cereri privind legalitatea actului administrativ fiscal atacat.

**c) În ceea ce privește argumentul societății din contestație, referitor la faptul că nu a avut acces la dosarul administrativ pe timpul desfășurării inspecției fiscale, invocând în acest sens considerentele Hotărârii CJUE pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**



Accesul la dosarul administrativ trebuie să țină cont și de faptul că, furnizarea de informații referitoare la terți nu poate fi realizată fără anumite restricții, consacrate de reglementarea națională (a se vedea prevederile art.11 Secretul fiscal din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare), aspect la care se referă și Curtea de Justiție a Uniunii Europene, atât în considerentele cât și în dispozitivul Hotărârii pronunțată în cauza C-298/16 Ispas din 09.11.2017.

Procesele verbale ale controalelor încrucișate efectuate de către organele de inspecție fiscală la terți, la care contestatara susține că nu a avut acces, nu puteau fi comunicate către aceasta, conform prevederilor legale mai sus menționate, însă rezultatelor acestora și starea de fapt fiscală relevantă pentru impunerea realizată la **X**, au fost aduse la cunoștința reprezentanților societății.

Totodată, constatările inspectorilor antifraudă, cu privire la tranzacțiile declarate de societate, au fost aduse la cunoștința societății, prin încheierea unor procese verbale la **X**.

De asemenea, se reține că prin contestație societatea nu precizează care este vătămarea efectivă pe care a suferit-o prin lipsa accesului la dosarul administrativ, în măsura în care actul administrativ fiscal contestat și anexele acestuia cuprind totalitatea constatărilor efectuate, mijloacele de probă utilizate și efectele fiscale ale stării de fapt.

Mai mult, dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare inspecției fiscale.

**d) Referitor la incidența în cauză a prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală**, respectiv obligativitatea soluției fiscale anterioare, în temeiul principiului încrederii legitime, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit dispozițiilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o*

hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

Având în vedere susținerea contestatarei, potrivit căreia, din perspectiva sa, nu s-a modificat nimic din starea de fapt existentă la inspecția fiscală încheiată în 2011 și cea de la inspecția fiscală încheiată în 2019, din actele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea a făcut obiectul unor inspecții fiscale parțiale anterioare, astfel:

- Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2011** având ca obiect impozitul pe profit aferent perioadei **00.00.2007-00.00.2010** și TVA aferentă perioadei **00.00.2007-00.00.2010**. Urmare acestei inspecții fiscale parțiale nu au fost stabilite sume suplimentare reprezentând impozit pe profit, fiind emisă Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.**000/2011** și au fost stabilite sume suplimentare reprezentând TVA în sumă totală de **000 lei**, din care **000 lei** servicii de consultanță intracomunitară facturate fără ca beneficiarul să comunice un cod valid de TVA;

- Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2011** având ca obiect soluționarea DNOR TVA aferent perioadei **00.00.2011-00.00.2011**, urmare căruia a fost respinsă la rambursare TVA în valoare totală de **000 lei** din care **000 lei** aferent înregistrării unei facturi în copie și unei erori de înregistrare, **000 lei** aferent utilității facturate de **Z** și **000 lei** aferent achiziției de servicii de la **A1**, contribuabil declarat inactiv.

Inspecțiile fiscale parțiale mai sus enunțate au fost efectuate prin sondaj, în conformitate cu prevederile art.97 alin.(3) lit.a) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Din analiza rapoartelor de inspecție fiscală anterior menționate se constată faptul că inspecțiile au fost efectuate prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

Astfel, în ceea ce privește Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2011**, la rubrica impozit pe profit sunt menționate pentru fiecare an fiscal documentele și operațiunile semnificative selectate în vederea verificării, respectiv cheltuielile cu sponsorizări, cheltuielile de protocol, cheltuielile cu amortizarea, gradul de îndatorare, în timp ce pentru TVA este menționat faptul că verificarea s-a efectuat prin sondaj și sunt menționate principalele operațiuni din care provine TVA deductibilă. La rubrica contracte interne este enunțat Contractul nr.**000/2007** încheiat cu **L** pe lângă alte 5 contracte încheiate cu alți furnizori, aceasta fiind singura referire la unul dintre cei 23

de furnizori analizați prin actul de control contestat, contractul fiind doar enumerat fără a fi analizat din punct de vedere fiscal.

De asemenea, în Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2011**, sunt menționate principalele operațiuni din care provine TVA deductibilă iar la capitolul *Date despre contribuabil* sunt menționate principalele contracte încheiate de **X**, fiind enumerat contractul **000/2008** încheiat cu **L**, lângă alte 15 contracte încheiate cu alți furnizori, aceasta fiind singura referire la unul dintre cei 23 de furnizori analizați urmare refacerii inspecției fiscale. Contractul respectiv este doar menționat, fără a fi analizat din punct de vedere al implicațiilor sale fiscale.

Astfel, se constată că, în rapoartele de inspecție fiscală anterioare, nu se regăsesc constatări cu privire la documentele și operațiunile înregistrate de **X** de la cei 23 de furnizori menționați în cuprinsul actului administrativ fiscal contestat, respectiv nu rezultă că acestea au fost selectate de organele de inspecție fiscală pentru a fi verificate și, prin urmare, nu există o opinie prealabilă cu privire la operațiunile înregistrate de la cei 23 de furnizori, respectiv nu rezultă faptul că tranzacțiile desfășurate cu aceștia sunt reale.

Totodată, se reține faptul că, potrivit dispozițiilor art.6 alin.(1) paragraful final, mai sus menționat, organul fiscal are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă, obligație respectată de organele de inspecție fiscală prin inserarea în cuprinsul actului administrativ fiscal ce face obiectul prezentei contestații a respectivelor motive, aspectul că societatea contestatară nu este de acord cu acestea neputând echivala cu inexistența acestora și neputând constitui un motiv de nulitate a actului.

Mai mult, referitor la tranzacțiile declarate de **X** în relația cu unii dintre furnizorii săi de servicii cinematografice, organele de inspecție fiscală au menționat și informațiile transmise de Direcția Regională Antifraudă Fiscală B, care urmare unui control în urma căruia s-a întocmit la **X** Procesul verbal nr. **000/2016** (ulterior inspecției fiscale din anul 2011), au constatat că tranzacțiile declarate nu erau reale, societatea verificată sustrăgându-se de la plata obligațiilor datorate bugetului de stat, reprezentând impozit și TVA .

**e) În ceea ce privește incidența în cauză a principiului „ne bis în idem”**, în sensul evitării situațiilor în care ANAF ar recupera de la societatea contestatară sume pe care le-a recuperat deja sau le-a pretins partenerilor săi comerciali, se rețin următoarele:

Potrivit doctrinei, principiul „ne bis în idem” se opune urmării sau sancționării unei persoane pentru săvârșirea unei infracțiuni pentru care persoana respectivă a fost deja achitată sau condamnată printr-o hotărâre definitivă, în materie fiscală presupunând faptul că un contribuabil nu poate fi judecat atât în fața instanței de contencios cât și în fața instanței penale pentru aceeași faptă.

Având în vedere susținerile contestatarei, din documentele existente la dosar, se reține că societatea **X** a fost supusă unei inspecții fiscale, iar urmare stabilirii stării de fapt, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina acesteia obligații suplimentare de plată, având în vedere prevederile legale în materie fiscală, cu privire deductibilitatea cheltuielilor și a TVA.

Astfel, sumele stabilite suplimentar de plată în sarcina **X** sunt o consecință a operațiunilor înregistrate de aceasta în evidența contabilă și a constatărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, obligația de plată fiind exclusiv în sarcina contestatarei, fără legătură cu obligațiile de plată ale furnizoriilor săi.

Faptul că parte din furnizorii declarații de **X** au funcționat doar în perioada tranzacțiilor cu acestea, fiind utilizate, conform constatărilor, doar ca instrumente în comiterea unor fapte de evaziune fiscală (firme de tip fantomă sau conductă), precum și faptul că reprezentanții acestora fac obiectul unor dosare penale, nu înseamnă că furnizorii respectivi urmau să răspundă de un eventual prejudiciu produs de **X** sau invers, răspunderea fiind individuală.

**f) Referitor la invocarea de către contestatară a nelegalității probelor utilizate**, în condițiile în care **X** nu cunoaște sursa exactă a informațiilor și documentele utilizate în cuprinsul inspecției fiscale, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În speță, devin incidente prevederile art.7 alin.(3), art.55 alin.(2) și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*”ART.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal  
(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*ART. 55 Mijloace de probă*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

*ART. 113 Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspekție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil. Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspekție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, documentele prezentate de societate și informațiile existente în baza de date a ANAF, care să ateste corectitudinea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Totodată, organele de inspekție fiscală au dispus efectuarea unor controale încrucișate la partenerii în relația cu care **X** a declarat tranzacții comerciale și au utilizat informațiile transmise de către alte organe de control (direcții antifraudă fiscală), care au analizat operațiunile efectuate de societatea contestată.

Toate operațiunile efectuate de organele de inspekție fiscală, constatările efectuate de acestea, precum și informațiile obținute, au fost prezentate în actele administrative întocmite, astfel că reprezentanții societății au luat cunoștință despre acestea, având posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor inspekției fiscale și a consecințelor rezultate.

Astfel, se reține că organele de inspekție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspekției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentul societății privind nelegalitatea utilizării probelor în cadrul inspekției fiscale neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

**2. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția**

**Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din *Raportul de inspecție fiscală nr.000/2019*, care au stat la baza emiterii *Deciziei de impunere nr.000/2019*, contestată, au fost transmise în completarea *Sesizării penale nr.000/2018* adresată Parchetului de pe lângă Tribunalul B, solicitându-se începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele prevăzute de art.29 alin.(1) lit.b) și lit.c) și alin.(3) din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B au stabilit că **societatea a declarat achiziții de servicii cinematografice pentru care se pune problema realității operațiunilor înregistrate**, cu consecințe asupra obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar de plată suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA.

În urma refacerii inspecției fiscale, echipa de control care a efectuat verificarea nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor în sumă de **000 lei** și a TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor de servicii cinematografice și conexe înregistrate de la societăți care nu dispuneau de personalul înscris în anexele facturilor emise. În anexele prezentate erau înscrise foarte multe persoane fizice care au prestat serviciile, dar care nu erau angajați ai societăților respective, persoane fizice care, conform bazei de date a ANAF, ori nu figurau cu venituri obținute în perioada în care au fost prestate serviciile și nu erau angajați la nicio societate, ori erau angajați ai **X**, cu toate că acestea figurau în anexele facturilor ca persoane care au prestat serviciile din partea societăților respective, ori erau angajați ai altor societăți de la care furnizorii **X** nu declarau achiziții și nici societățile la care erau angajate nu declarau livrări către furnizorii **X**.

Organele de inspecție fiscală au apreciat tranzacțiile prezentate ca fiind artificiale, fără conținut economic, în condițiile în care deși serviciile au fost efectiv prestate de către persoanele fizice înscrise în facturi și anexe, acestea nu au fost prestate de către societățile emitente ale facturilor sau de către un subcontractant al său, întrucât nu dispuneau de personalul respectiv.

Societățile emitente ale facturilor de servicii cinematografice înregistrate în evidența contabilă a **X** au fost: **A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q și R.**

Față de cele constatate, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată în sarcina societății impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**.

Având în vedere faptul că Decizia de impunere nr.**000/2018** a fost desființată, iar în urma refacerii inspecției fiscale, prin Decizia de impunere nr.**000/2019**, s-au stabilit în sarcina societății suplimentar de plată alte sume decât cele inițiale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B, în completarea Sesizării penale nr.**000/2018** transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul B, au transmis către acesta cuantumul prejudiciului cauzat bugetului de stat de către **X**, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele prevăzute de art.29 alin.(1) lit.b) și lit.c) și alin.(3) din Legea nr.656/2002 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor.

Astfel, organele de inspecție fiscală au precizat că față de prejudiciul inițial în sumă de **000 lei**, acesta a fost redus cu suma de **000 lei**, care provine de la faptul că, urmare refacerii inspecției fiscale, a fost admisă la deducere o cheltuială și TVA aferentă în cuantumul menționat, pentru unele din serviciile prestate către **X** de către **K**.

Sesizarea penală transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul B, așa cum a fost aceasta completată, vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA, valoare ce se regăsește integral în Decizia de impunere nr.**000/2019**, contestată de societate.

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și care are o

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.**000/2019**, contestate și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor înregistrate de societate**, în opinia organelor de inspecție fiscală **X** urmărind ca scop crearea condițiilor necesare pentru a deduce cheltuieli și TVA în mod nelegal.

Având în vedere aspectele comune constatate de organele de inspecție fiscală în legătură cu relațiile comerciale declarate de societatea verificată cu furnizorii de servicii mai sus menționați, cu titlu de exemplu, sunt prezentate constatările referitoare la tranzacțiile cu **Q**.

**X** a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achiziții de prestări servicii cinematografice de la **Q**, în perioada **00.2012-00.2013**, pentru care a prezentat Contractul de prestări servicii nr.**000/2013**, facturi și anexe la acestea, în care se menționează tipul de servicii cinematografice prestate, persoanele care au efectuat serviciile, perioada în care acestea s-au efectuat, sumele plătite, etc.

Referitor la tranzacțiile dintre cele două societăți, Direcția Regională Antifraudă Fiscală B, urmare unui control în urma căruia s-a întocmit la **X** Procesul verbal nr.**000/2016**, a constatat că tranzacțiile declarate nu erau reale, societatea verificată sustrăgându-se de la plata obligațiilor datorate bugetului de stat, reprezentând impozit și TVA, aferent tranzacțiilor comerciale desfășurate cu **Q**.

Conform aplicației electronice Revisal, **Q**, pe perioada desfășurării tranzacțiilor cu **X**, nu a avut nicio persoană angajată. Totodată, obiectul de activitate declarat al societății a fost "comerțul cu amănuntul al îmbrăcăminte în magazine specializate" și a fost administrată până la data de **00.00.2013** de către asociatul unic **1**, ulterior părțile sociale fiind înstrăinate către două persoane de cetățenie irakiană și bulgară.

După derularea tranzacțiilor cu **X**, **Q** nu a mai depus declarații fiscale, fiind declarată inactivă în luna **00 2014** și cu cazier fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea persoanelor înscrise în anexele la facturile înregistrate de **X** în evidența contabilă nu figurau cu venituri declarate în aplicația Revisal, un număr de cinci persoane figurând angajate la alte societăți, de la care însă **Q** nu a declarat achiziții.

Totodată, conform constatărilor Direcția Regională Antifraudă Fiscală B, parte din persoanele cuprinse în anexele la facturi, au declarat că au



participat la realizarea de servicii cinematografice, dar nu în calitate de angajați ai Q.

În ceea ce privește decontarea facturilor, s-a constatat că aceasta s-a efectuat atât cu numerar cât și ordine de plată, iar din analiza extraselor de cont bancare, s-a constatat că la momentul când X efectua plata, banii erau retrași în numerar de către reprezentantul Q.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au concluzionat că finalitatea tranzacțiilor declarate de X în relația cu Q, care nu erau reale, era ca societatea verificată să solicite și să obțină, în baza facturilor înregistrate, rambursarea soldului negativ al TVA, respectiv să compenseze impozitul pe profit și contribuțiile sociale datorate cu soldul negativ al TVA.

Faptele constatate de organele de inspecție fiscală au avut drept consecință diminuarea bazelor de impunere pentru stabilirea impozitului pe profit și TVA, fiind creat un prejudiciu în dauna bugetului de stat.

Față de cele constatate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii B au întocmit și transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul B, Sesizarea penală nr.000/2018, completată ulterior emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019 și Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, reținând, aferent operațiunilor efectuate de societate, impozit pe profit suplimentar și TVA suplimentară în sumă totală de **000 lei**, sumă care face atât obiectul Deciziei de impunere nr.000/2019, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de societate.

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

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că **organele de inspecție fiscală au considerat că pentru operațiunile efectuate se ridică problema realității acestora, cu consecința diminuării bazelor de impunere privind impozitul pe profit și TVA.**

Totodată, practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care: *“constau în disimularea realității prin crearea aparentei existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documente legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune*

*fictivă, urmată de înscrierea în documente legale a documentului justificativ întocmit, care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documente legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există un document justificativ”,* astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr.272 din 28 ianuarie 2013, pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să conducă la pronunțarea unei soluții favorabile contribuabilului, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestata reflectă realitatea operațiunilor.

Organul de soluționare a contestației reține că nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”.*

De asemenea, prin Decizia nr.401/2016, Curtea Constituțională apreciază: *„cazul de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă. Este firesc ca, în virtutea principiului „penalul ține în loc civilul”, procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea”.*

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziei Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B a înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul B constatările actului administrativ fiscal contestat, în completarea Sesizării penale nr.**000/2018**, unde se consemnează obligații suplimentare la bugetul de stat în sumă de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA, sumă ce face obiect atât al Deciziei de impunere nr.**000/2019**, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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

A proceda altfel, per a contrario, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care

organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni.

De asemenea, practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale”*.

Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: *“că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.*

*Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit ca instanța națională are sarcina de a efectua o apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”*

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se

verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

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

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

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

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii** (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, exprimate prin Decizia nr.3730/2017, în dosar nr.4119/2/2015:

*„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c. României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.*

*În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției*

*administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”*

*Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr.2240/2018, în dosar nr.428/57/2016, „instanța de fond a arătat, deci în mod corect că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

*Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”*

Având în vedere cele de mai sus, până la finalizarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: “(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.”*

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, până la finalizarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit și TVA**, individualizată prin Decizia de impunere nr.000/2019, procedura administrativă urmând a fi reluată în

conformitate cu dispozițiile art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**3. În ceea ce privește suma de 000 lei reprezentând:**

- **impozit pe profit** **000 lei**
- **taxa pe valoarea adăugată** **000 lei**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X beneficiază de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de la S, T, U, V, W, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat ca dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, scopul și finalitatea operațiunilor fiind de a se obține un avantaj fiscal, iar urmare demersurilor efectuate de organele de soluționare nu poate fi reținută implicarea contestatarei în obținerea de avantaje fiscale în relația cu cei 5 furnizori.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de **000 lei** și pentru TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor de servicii cinematografice și conexe înregistrate de **X** în evidența contabilă de la societățile **S, T, U, V** și **W**, în condițiile în care s-a constatat că respectivele persoane prestatoare utilizau resursele, infrastructura, portofoliul și baza materială a **X**, în conformitate cu fișa postului și persoanele juridice la care erau administratori/asociați nu figurau în documentele încheiate de **X** cu clienții săi (producătorii de film), iar societățile furnizoare aveau ca administratori/asociați persoane cu funcții de conducere ce erau angajate la **X**.

*In cadrul Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019 se constată că „exista un abuz de drept, astfel în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, respectiv existența contractelor, a facturilor și a altor documente justificative, dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, scopul și finalitatea acestei operațiuni fiind de a se obține un avantaj fiscal, respectiv exercitarea dreptului de deducere al TVA-lui urmata de solicitarea și obținerea rambursării de TVA precum și compensarea soldului negativ al TVA-lui cu impozitul pe profit de plata și a contribuțiilor sociale angajat/angajator”.*

Organele de inspecție fiscală „nu au luat în considerare” aceste tranzacții și au stabilit ca fiind artificiale, fără conținut economic, au avut drept rezultat obținerea de avantaje fiscale în condițiile în care serviciile prestate de către aceștia în calitate de reprezentanți ai societăților proprii nu exced pregătirii și responsabilităților profesionale ale persoanelor angajate sau pe care acestea nu le-ar fi putut realiza în calitatea inițială de angajat la **X** cu contract de muncă, iar pe cale de consecință, societatea nu justifică

necesitatea achiziției acestor prestari de servicii fiind încălcate prevederile art. 11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m), art. 145 alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, art. 6 alin.(1) si art. 14 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pct 46 din OMFP nr. 3055/2009 si pct. 57 din OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Din perspectiva fiscala, contestatara precizeaza in cadrul contestatiei si in completare la contestatie, respectiv in cadrul Punctului de vedere la Procesul verbal de constatare la fata locului nr.000/2020, faptul ca serviciile achizitionate de la cei 5 furnizori reprezinta operatiuni impozabile din perspectiva Codului fiscal fiind indeplinite conditiile de forma si fond, iar serviciile achizitionate sunt incluse in costul total al serviciului prestat de X si refacturate catre producatorul extern.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, care reprezintă o măsură de protecție împotriva erodării bazei fiscale si reprezintă o măsură anti-abuz, prevedere care are o sferă largă de acoperire, respectiv:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”*

iar începând cu data de 10.07.2015 art.11 alin.(1) are următorul conținut:

*“(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

**Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”**

Astfel, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic, dacă se poate demonstra că aceasta are ca unic scop evitarea plății de impozite, taxe, contribuții sociale și care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri reale/nefective.

Atâta timp cât un contribuabil poate demonstra de bună credință că o tranzacție a generat beneficii, avantaje economice sau profituri, atunci tranzacția respectivă are scop economic și nu poate fi sancționată cu neluarea în considerare, chiar dacă în mod conjunctural determină o situație fiscală mai favorabilă pentru contribuabil.

Dacă forma tranzacției nu este uzuală/adecvată pentru scopul său economic și conduce la **beneficii fiscale** ce nu ar fi prevăzute de lege pentru forma uzuală/adecvată, atunci organul fiscal trebuie să anuleze efectele fiscale ale acesteia. Însă, dacă forma tranzacției poate fi privită ca o modalitate rezonabilă de desfășurare a unei tranzacții atât timp cât se au în vedere cerințele fiscale relevante și toate circumstanțele economice, atunci o astfel de situație nu ar trebui să conducă la stabilirea de obligații fiscale suplimentare.

Mai mult, așa cum este prevăzut de noul Cod Fiscal, autoritățile fiscale sunt obligate să motiveze în fapt măsura de a nu lua în considerare o tranzacție/activitate prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Pentru a decide neluarea în considerare a unei tranzacții autoritățile fiscale trebuie să demonstreze reaua-credință a contribuabilului și faptul că scopul exclusiv al acelei tranzacții **este obținerea unui avantaj fiscal**.

Prevederi similare au fost preluate și la art.11 alin.1 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Această măsură anti-abuz vine să alinieze legislația la prevederile și recomandările emise de Comisia Europeană în ceea ce privește tranzacțiile artificiale și planificarea fiscală agresivă.

Recomandarea Comisiei Europene 2012/772/EU privind planificarea fiscală agresivă definește la pct.4.3 într-un sens larg termenul de acord pe care îl presupune a fi orice tip de tranzacție, schemă/regim, acțiune, operațiune, convenție, subvenție, înțelegere, promisiune, angajament sau eveniment.



Un acord poate cuprinde mai multe etape sau părți. Pornind de la Recomandările Comisiei Europene o tranzacție/activitate poate fi considerată artificială dacă nu are conținut comercial/economic.

Elementele care trebuie a fi analizate pentru a determina dacă o tranzacție/activitate este artificială sunt următoarele:

(i) caracterizarea juridică a diferitelor etape în care constă acordul este incompatibilă cu conținutul juridic al acordului ca întreg;

(ii) acordul sau seria de acorduri se derulează într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile;

(iii) acordul sau seria de acorduri include elemente care au efectul de a se compensa sau de a se anula reciproc;

(iv) tranzacțiile încheiate sunt circulare ca natură;

(v) acordul sau seria de acorduri conduce la obținerea de avantaje fiscale semnificative, dar acest lucru nu se reflectă în riscurile comerciale asumate de contribuabil sau în fluxurile sale de numerar;

(vi) profitul preconizat înainte de impozitare este nesemnificativ în comparație cu valoarea avantajelor fiscale scontate;

(vii) acordul eludează obiectul, spiritul și scopul dispozițiilor fiscale care s-ar aplica în mod normal;

(viii) scopul acordului este esențial prin raportare la orice alt scop care este sau ar putea fi atribuit acordului, dacă acesta din urmă pare cel mult neglijabil, având în vedere toate circumstanțele cazului.

(ix) valoarea impozitului datorat de un contribuabil, având în vedere acest(e) acord(uri), este semnificativ redusă comparat cu valoarea pe care același contribuabil ar datora-o în aceleași circumstanțe în absența acordului/ acordurilor.

În acest context, este util să se analizeze tranzacțiile și să se cuantifice avantajul fiscal dacă există una sau mai multe dintre următoarele situații:

(a) o sumă nu este inclusă în baza de impozitare;

(b) contribuabilul beneficiază de o deducere;

(c) s-a înregistrat o pierdere fiscală;

(d) nu este datorat niciun impozit reținut la sursă.

Toate aceste elemente trebuie considerate în ansamblu și nu individual atunci când se analizează o situație de fapt.

Potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al**

*serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:[...]*”

De asemenea, art.11 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, precizează:

*„(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele: [...]*”

iar alin.5 din cadrul aceluiași articol stipulează:

*„(5) Prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor directe.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, respectiv în condiții stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente, iar la stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.

Prețurile de transfer sunt prețurile la care o companie transferă bunuri și proprietăți sau prestează servicii către companii afiliate.

Analizarea tranzacțiilor între persoane juridice afiliate se datorează așa numitei practici de "*transfer al preturilor*", practică care constă în efectuarea de tranzacții la prețuri "*speciale*" și/sau în condiții speciale care conduc la distorsionarea bazei de impozitare și la alterarea taxelor și impozitelor datorate.

Astfel, în vederea determinării cu o cât mai mare exactitate a taxelor și impozitelor care ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale în condiții de piață liberă, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia

dintre persoane pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

De asemenea, se reține că prevederile mai sus invocate se aplica în cazul impozitelor directe.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține ca societatea, în calitate de beneficiar, a încheiat contracte de prestari de servicii producții cinematografice cu un numar de 5 societati prestatoare, respectiv **S, T, U, V și W**, care au ca administratori/asociati, persoane care au și calitatea de angajați cu funcții de conducere la **X**, respectiv **2, 3, 4, 5 și 6**, care și-au înființat propriile societati, prin care au contractat servicii cinematografice pentru **X**.

În cazul de fata prin impunerea realizata, organele de inspectie fiscala nu au negat realitatea tranzactiei, ci doar faptul ca încheierea contractelor între **X** si cele 5 societăți a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale pentru **X** prin exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor si a TVA-lui, tranzacția neavand un continut economic, in pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, în fapt munca efectiva de Line Producer/servicii de regie/coordonator productie film a fost efectuata în calitate de reprezentant legal al **X** utilizând baza materiala, resursele financiare, infrastructura, logistica, portofoliu de clienti/fumizori al **X** si în conformitate cu fisa postului si totodata fiind persoana fizica nominalizata, angajata si menționata în bugetul filmului de către producătorul extern de film.

Organul de soluționare a contestației reține cu titlu de exemplu situația serviciilor prestate de **S** care are ca administrator/asociat pe d-nul **3**, cu mențiunea că în cazul celorlalte persoane situația este identică, fiind precizată pe larg în textul Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**.

Astfel, se reține ca **X** a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în suma de **000 lei** aferent perioadei 2011 – 2015 și TVA în suma de **000 lei** aferente perioadei 2011 – 2016, în baza facturilor emise de **S**, în condițiile în care :

- serviciile prestate de d-nul **3**, în calitate de reprezentant al **S** nu exced pregătirii și responsabilităților profesionale pe care acesta le are în calitate sa de angajat al **X** cu contract de muncă,
- pentru prestarea serviciilor d-nul **3** a utilizat baza materială, resursele financiare, infrastructura, logistica, portofoliul de clienți/ furnizori al **X**, fiind totodata persoană fizică nominalizată, angajată și menționată în bugetul filmului de către producătorul extern de film.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, se reține că organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile desfasurate de **X** cu cei 5 furnizori de servicii

cinematografice si au stabilit ca acestea nu au un scop economic prin aplicarea prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prezentand motive de fapt care conduc la reconsiderarea unei activități ca activitate dependentă în baza relațiilor de afiliere, intrucat au fost analizate cheltuielile reprezentând prestări servicii cinematografice facturate de cele 5 societati, avand in vedere ca angajații **X** erau asociați unici și administratori ai celor 5 societati.

În acest sens, organul de solutionare a contestatiei au efectuat demersuri în vederea stabilirii situației de fapt, respectiv au solicitat in conformitate cu pct.9.10 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind Instructiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, tinând cont de documentele și de argumentele societății formulate prin contestație, să se efectueze o constatare la fața locului pentru a stabili dacă societatea justifică cu documente că achizițiile de servicii cinematografice și conexe înscrise în facturile analizate au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile/venituri impozabile ale societății, respectiv dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ condițiile prevăzute la art.145 alin.2 lit.a și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.46 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, ale art.21 alin.1 din același act normativ, respectiv articolelor similare din NCF.

În urma constatarii la fata locului, din Procesul verbal nr.**000/2019** se reține ca prin adresa nr.**000/2019** organele de inspectie fiscala precizeaza ca pentru cei 5 furnizori ai caror administratori/asociati sunt și angajați ai societății verificate, s-a constatat ca serviciile cinematografice și conexe inscrise în facturile emise au fost realizate și folosite pentru activitatea desfasurata de **X** în vederea obtinerii de venituri impozabile, însă sumele facturate ca și persoane juridice sunt mult mai mari, existand o disproportie fata de cele obtinute ca și salariatii ai **X**, în conditiile în care activitatea desfasurata a fost aceeași.

Or, în speță, așa cum s-a reținut mai sus, societatea contestatara indeplineste conditiile de deductibilitate a cheltuielilor si a TVA, inasa constatarile organelor de inspectie fiscala sunt in sensul ca sumele facturate pentru serviciile contractate de la cei 5 furnizori ca și persoane juridice sunt mult mai mari, existand o disproportie fata de cele obtinute ca și salariatii ai **X**, în conditiile în care constatarile din Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2019** sunt în sensul ca activitatea desfasurata a fost aceeași iar tranzactiile nu au avut scop economic și au condus la obtinerea unui avantaj fiscal.

În acest sens, organele de solutionare au solicitat prin adresa nr.**000/2020** organelor de inspectie fiscala sa:

- cuantifice avantajul fiscal obținut de către **X**, respectiv să se verifice modul de declarare și plată la bugetul statului a veniturilor și TVA colectată a celor 5 societăți, în condițiile în care tranzacțiile nu au fost redimensionate la un nivel determinat de o desfășurare de relații comerciale într-un scop economic real pentru furnizor, iar dintr-o tranzacție justificată economic, care trebuia să fie neutră din punct de vedere fiscal, prin negarea deductibilității unei părți din tranzacție, unicul îmbogățit fără baza legală este bugetul statului:

- precizeze care sunt elementele care au condus la aplicarea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr.**000/2020** înregistrată la Direcția Generală de Solutionare a Contestatiilor sub nr.**000/2020** se precizează:

- ulterior inspecției fiscale finalizată cu emiterea Deciziei de impunere nr.**000/2019** pentru cei 5 furnizori, ai caror administratori/asociați sunt și angajați ai societății verificate, s-a constatat conform art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, că serviciile cinematografice și conexe înscrise în facturile emise au fost realizate și folosite pentru activitatea desfășurată de **X** în vederea obținerii de venituri impozabile, însă sumele facturate ca și persoane juridice sunt mult mai mari, existând o disproporție față de cele obținute ca și salariați ai **X**, în condițiile în care activitatea desfășurată a fost aceeași;

- în ceea ce privește verificarea obligațiilor fiscale a celor 5 prestatori de servicii din contractele încheiate cu **X** în cadrul inspecțiilor fiscale nu s-au efectuat controale încrucișate;

- din analiza bazei de date ANAF, rezulta că cei 5 contribuabili au declarat livrări către **X** prin declarațiile informative D394 și, de asemenea, au declarat TVA prin deconturile de TVA - D300, impozit pe profit prin declarațiile privind impozitul pe profit D101 și impozitul pe veniturile microintreprinderilor prin declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat D100, respectiv au achitat aceste obligații fiscale la bugetul statului, după cum urmează:

### **S**

în perioada **00.00.2011-00.00.2016**

- baza impozabilă aferentă TVA colectată declarată prin D300- **000 lei**

- TVA colectată declarată D300 –**000 lei**

- TVA de plată declarată D300 –**000 lei**

- TVA plătită –**000 lei**

- venituri din exploatare declarate bilanț/D101–**000 lei**

- impozit profit declarat D101/D100 și plătit –**000 lei**

### **T**

în perioada **00.00.2011-00.00.2016**

- baza impozabilă aferentă TVA colectată declarată prin D300- **000 lei**

- TVA colectată declarată D300 –**000 lei**

- TVA de plata declarata D300 –**000 lei**
- TVA platita –**000 lei**
- venituri din exploatare declarate bilant/D101(2011-2015)– **000 lei**
- impozit profit declarat D101/D100 și plătit (2011-31.01.2013)– **000 lei**
- impozit pe veniturile microintreprinderilor platit (01.02.2013-2015) –**000 lei**

### **U**

în perioada **00.00.2011-00.00.2016**

- baza impozabila aferenta TVA colectata declarata prin D300- **000 lei**
- TVA colectata declarata D300 –**000 lei**
- TVA de plata declarata D300 –**000 lei**
- TVA platita –**000 lei**
- venituri din exploatare declarate bilant/D101(2011-2015)– **000 lei**
- impozit profit declarat D101/D100 și plătit/compensat (2011-31.12.2013)–**000 lei**
- impozit pe veniturile microintreprinderilor declarat și platit (01.01.2013-2015) –**000 lei**

### **V**

în perioada **00.00.2011-00.00.2015**

- baza impozabila aferenta TVA colectata declarata prin D300- **000 lei**
- TVA colectata declarata D300 –**000 lei**
- TVA de plata declarata D300 –**000 lei**
- TVA platita –**000 lei**
- venituri din exploatare declarate bilant/D101(2011-2015)– **000 lei**
- impozit profit declarat D101/D100 și plătit (2011-31.01.2013)– **000 lei**
- impozit pe veniturile microintreprinderilor declarat și platit (01.02.2013-2015) –**000 lei**

### **W**

în perioada **00.00.2011-00.00.2015**

- baza impozabila aferenta TVA colectata declarata prin D300- **000 lei**
- TVA colectata declarata D300 –**000 lei**
- TVA de plata declarata D300 –**000 lei**
- TVA platita –**000 lei** și conform D300 nr.**000/2016** sold suma negativă de TVA în suma de **000 lei**
- venituri din exploatare declarate bilant/D101(2011-2015)– **000 lei**
- impozit profit declarat D101/D100 și plătit (2011-31.01.2013)– **000 lei**
- impozit pe veniturile microintreprinderilor declarat și platit (01.02.2013-2015) –**000 lei**.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.**000/2019** s-au stabilit cheltuieli nedeductibile și TVA fără drept de deducere aferente prestarilor de servicii în baza facturilor emise de:

### **S**

în perioada **00.00.2011-00.00.2016**

- cheltuieli nedeductibile- **000 lei**
- TVA neadmisa la deducere –**000 lei**

**T**

în perioada **00.00.2011-00.00.2015**

- cheltuieli nedeductibile- **000 lei**
- TVA neadmisa la deducere –**000 lei**

**U**

în perioada **00.00.2011-00.00.2015**

- cheltuieli nedeductibile- **000 lei**
- TVA neadmisa la deducere –**000 lei**

**V**

în perioada **00.00.2011-00.00.2014**

- cheltuieli nedeductibile- **000 lei**
- TVA neadmisa la deducere –**000 lei**

**W**

în perioada **00.00.2011-00.00.2015**

- cheltuieli nedeductibile- **000 lei**
- TVA neadmisa la deducere –**000 lei**,

aspecte din care rezulta ca societatiile contestatare i se recunoaste dreptul de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea, intrucat constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA.

Avand toate aceste elemente, organul de solutionare retine urmatoarele:

**-TVA este un impozit indirect**, ce are ca principiu fundamental NEUTRALITATEA FISCALĂ definită în Decizia ÎCCJ 27/2016 COMPLETUL PENTRU DEZLEGAREA UNOR CHESTIUNI DE DREPT, în Dosarul nr. 1.731/1/2016:

Punctul 47. *Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea Hotărârea Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punctul 24, Hotărârea Toth, C-324/11, EU:C:2012:549, punctul 25, precum și Ordonanța Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punctul 27, și Ordonanța Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, punctul 25), **fapt pentru care folosirea motivarii art.11 este eronat aplicata;***

- potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, se reține că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și

serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult);

- dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

- regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

Condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA se referă strict la îndeplinirea condițiilor de fond și formă prevăzute de lege:

- pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, justificarea prestării efective a acestor servicii efectuându-se prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, serviciile trebuie să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege și contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate

- proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. (considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014)

- achizițiile să fie efectuate în scopul operațiunilor taxabile – conform art. 145, alin. (2) din Codul Fiscal (care transpune art. 168, lit. a) din Directiva TVA), potrivit caruia *“orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile”*.

- deținerea de facturi corect întocmite în conformitate cu prevederile Codului Fiscal – potrivit art. 146, alin. (1) din Codul Fiscal (care transpune art. 178, lit. a) din Directiva TVA) care menționează că: *“pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor*



*care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]”.*

Acestea au fost tratate în decizii CJUE, astfel:

- Dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA și în principiu, nu poate fi limitat și se exercită imediat pentru achizițiile efectuate (a se vedea cauzele C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others para. 43 in Anexa 13.12, C-590/13 Idexx Laboratories Italia para. 30 și 31 in Anexa 13.13).
- Regimul deducerilor de TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA (a se vedea cauzele C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și Others para. 44 in Anexa 13.12, C-590/13 Idexx Laboratories Italia para. 32 in Anexa 13.13).
- În cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt îndeplinite, aceasta nu poate impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea cauza C-590/13 - Idexx Laboratories Italia para. 40 in Anexa 13.13).

Mai mult, dreptul de deducere a TVA este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (a se vedea cauzele C-29/08 AB SKF para. 58 in Anexa 13.14, C-465/03 Kretztechnik in Anexa 13.15, C-104/12 Becker para. 20 in Anexa 13.16, C-98/98 Midland Bank para. 31 in Anexa 13.17).

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține:

- serviciile prestate de cele 5 societati asigura o activitate eficienta a societatii contestatare, aduc plus-valoare acesteia, respectiv conduc la obtinerea de venituri impozabile,
- necesitatea activitatilor desfasurate este justificata,
- principiul neutralitatii TVA,

- organele de inspectie fiscala nu au cuantificat avantajul fiscal obtinut de contestatara,

- invocarea unor dispozitii legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

**În concluzie**, având în vedere cele prezentate mai sus, se va admite contestatia pentru cheltuielile în sumă de **000 lei**, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor de servicii cinematografice și conexe înregistrate de **X** în evidența contabilă de la societățile **S, T, U, V și W**.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art. 279, alin.1 și alin.2 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”*

și **se va anula parțial** Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**, pentru **suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale menționate, se:

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației** formulate de **X** împotriva **Deciziei de impunere nr.000/2019**, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** TVA.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

**2. Admiterea partiala a contestației** formulate de **X si anularea partiala a Deciziei de impunere nr.000/2019** emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii B pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei TVA.**

Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel B în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**