



**MINISTERUL FINANTELOR**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel.: 021/ 319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

## **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**

### **DECIZIA nr.000/04.2021**

privind soluționarea contestației formulate de  
**X**, în faliment,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.**000/2014** și reîn-  
registrată  
cu nr. **000/2021**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, prin adresa nr.**000/2021**, cu privire la reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de **X**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.**000/2011**, CUI **000**.

Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de societatea împotriva *Deciziei de impunere nr.000/2014*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr.000/2014*, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, prin care s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de **000 lei**, reprezentând:

- **000 lei** TVA;
- **000 lei** accesorii aferente TVA;
- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** accesorii aferente impozitului pe profit.

Urmare verificării efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2014**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2014**, contestată, în care au fost consemnate deficiențe privind obligațiile fiscale mai sus menționate, în speță ridicându-se problema realității și legalității tranzacțiilor înscrise în facturile de achiziție bunuri și servicii de la diverși furnizori, care nu recunosc operațiunile, nedeclarând livrări către **X**.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au înaintat către DIICOT – Biroul Teritorial **Y**, Sesizarea penală nr.**000/2014**, care cuprinde constatările incluse în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2014**, ce au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.**000/2014**, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.**000/2014**, emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, s-a suspendat soluționarea contestației formulate de **X** împotriva deciziei de impunere mai sus menționate, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, pentru suma totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit, TVA și accesorii aferente acestora.

Urmare sesizării penale întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP **Y**, organele de cercetare penală au considerat că unele din faptele semnalate constituie infracțiuni, fiind întocmit în acest sens un dosar penal care a fost înaintat spre soluționare Tribunalului **Y**, unde a fost înregistrat sub nr.**000/2018**.

Din probatoriul administrat, instanța de fond a reținut în sarcina inculpaților **1** și **2**, săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin. (1) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.241/2005, constând în înregistrarea, cu intenție, în evidența contabilă a **X**, societate pe care o administrau, de facturi fictive emise în numele **A, K, B, C** și **D**, precum și a facturilor privind relația **X** cu **E**.

Prin Sentința Penală nr.**000/2020**, definitivă prin Decizia penală nr.**000/2021** a Curții de Apel **C...**, Tribunalul **Y** a admis acțiunea civilă formulată de ANAF prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** și a obligat pe inculpații **1, 2** și **X** (prin lichidator judiciar **Z**), în solidar, la plata către partea civilă a sumei de **000 lei** (din care **000 lei** impozit pe profit și **000 lei** TVA), reprezentând prejudiciul creat bugetului de stat, precum și la plata dobânzilor (majorări de întârziere) și penalităților aferente, ce se impun a fi calculate de la data scadenței până la data achitării efective a prejudiciului.

Ulterior, prin adresa nr.**000/2021**, Direcția Generală Juridică din cadrul ANAF, a comunicat faptul că, prin Decizia civilă din data de **00.00.2021**, definitivă, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul formulat de **X** împotriva Sentinței civile nr.**000/2018** pronunțate de Curtea de Apel **C...**, a anulat pct.1 din Decizia nr.**000/2014** emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor și a obligat-o pe aceasta să soluționeze pe fond contestația formulată de societate pentru suma de **000 lei**, individualizată prin Decizia de impunere nr.**000/2014**.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.277 alin.(3) și art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014**, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma totală de **000 lei** reprezentând:

- **000 lei** TVA;
- **000 lei** accesorii aferente TVA;
- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** accesorii aferente impozitului pe profit.

**I. X.** contestă Decizia de impunere nr.**000/2014**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, solicitând admiterea contestației și anularea actelor administrativ fiscale atacate, pentru următoarele motive:

**Referitor la TVA și accesorii aferente acesteia**, stabilite suplimentar de plată, contestatara apreciază ca nelegală măsura de impunere a acestor sume, întrucât a achiziționat, în baza facturilor fiscale și a notelor de recepție, mărfuri constând în materiale de construcții de la diverși furnizori interni și externi, ulterior mărfurile achiziționate fiind vândute către diferite societăți, iar plățile pentru mărfurile achiziționate au fost efectuate prin conturi bancare.

Astfel, toate tranzacțiile derulate cu acești furnizori, precum și vânzarea ulterioară către terți a bunurilor achiziționate au fost evidențiate în jurnalele de cumpărări, neexistând diferențe între balanțele de verificare confruntate cu documentele existente în contabilitatea **X**.

Societatea invocă în susținerea contestației prevederile art.6 din Codul fiscal și ale art.64 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora constatările organelor de inspecție fiscală trebuie realizate în raport cu înscrisurile existente în evidențele contabile ale societății și nu în raport cu anumite împrejurări de fapt.

Contestatara susține că intenția de a desfășura operațiuni taxabile poate fi dovedită prin raporturile comerciale efectuate, care au avut ca scop îndeplinirea obiectului de activitate, respectiv comerțul cu ridicata al materialului lemnos, al materialelor de construcții și al echipamentelor sanitare, împrejurare ce rezultă din înscrisurile înregistrate în evidențele contabile ale societății care fac dovada realizării operațiunilor.

Demersurile efectuate de societate, concretizate în încheierea raporturilor comerciale specifice activității de comerț cu ridicata al materialului

lemnos, al materialelor de construcții și echipamentelor sanitare, dovedesc intenția de a folosi mărfurile achiziționate de la furnizori în folosul operațiunilor taxabile, iar contractele încheiate au produs efecte specifice, dobândind proprietatea juridică asupra bunurilor achiziționate.

Toți furnizorii societății, respectiv **F, G, E, H, I, J, K, B, L, C și D**, au emis facturi pentru vânzarea mărfurilor, documente justificative în baza cărora societatea susține că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Împrejurarea că, ulterior, s-au constatat indiciile săvârșirii unei fraude de către furnizori nu este de natură să determine respingerea de către organul de control a dreptului de deducere a TVA, exercitat de societate, întrucât acest drept rămâne definitiv dobândit. Mai mult, dreptul de deducere nu poate fi refuzat, având în vedere specificitatea înregistrărilor contabile care oglindesc operațiunile de comerț și faptul că reglementările contabile impun aplicarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

**Referitor la obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente acestuia**, societatea contestatară apreciază ca nelegală măsura de impunere a sumelor pentru faptul că, în esență, verificând activitatea **X** pe perioada **00.00.2011-00.00.2013**, organele de inspecție fiscală au indentificat mai multe operațiuni al căror tratament fiscal a fost reconsiderat, anulându-se dreptul de deducere a mai multor cheltuieli pe motivul că nu se poate confirma realitatea operațiunilor.

De asemenea, societatea contestatară susține că a achiziționat bunuri de la diverși furnizori interni sau externi, facturile primite de la acești furnizori au fost plătite integral prin virament bancar cuprinzând inclusiv TVA aferentă și mai mult, facturile sunt înregistrate în contabilitate conform legii aplicabile în materie, îndeplinind condițiile prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Societatea contestatară susține că procedura inspecției fiscale a fost viciată prin încălcarea dispozițiilor art.104 alin.(1) și alin.(3) din Codul de procedură fiscală, referitoare la durata efectuării inspecției fiscale și la perioadele de suspendare ale acesteia. Totodată, contestatară invocă și prevederile art.105 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit taxă, și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Astfel, societatea susține că a fost verificată în cadrul mai multor inspecții fiscale ce au avut ca obiect tranzacțiile cu diverși furnizori, menționați în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere contestate.

De asemenea, **X** invocă și încălcarea dispozițiilor art.43 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, de către organele de inspecție fiscală, în sensul că actul administrativ fiscal contestat nu cuprinde motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază, solicitând anularea actelor atacate.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y** la **X**, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. **000/2014**, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. **000/2014**, constatându-se următoarele:

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții/prestări servicii de la furnizori care nu au recunoscut tranzacțiile declarate de **X**, nu au alocat în perioadele respective numere de facturi care să corespundă cu cele înregistrate în contabilitatea societății, fapte rezultate și din controalele inopinate efectuate de organele competente la aceștia. În urma verificării neconcordanțelor din declarațiile 394 depuse pentru perioada verificată, s-a constatat că aceste societăți nu au declarat tranzacții economice cu **X**. Valoarea achizițiilor corespunzătoare respectivelor facturi a fost de **000 lei**, din care TVA de **000 lei**, sumă considerată de organele de inspecție fiscală drept nedeductibilă.

În luna **00** 2011, **X** a emis 4 facturi de vânzare "oțel beton" către **E**, în valoare totală de **000 lei**. Facturile au fost emise fără TVA, fiind considerate de societate ca livrări intracomunitare scutite. Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea a declarat prin declarația recapitulativă 390 aferentă lunii **00** 2011 achiziții intracomunitare și livrării intracomunitare de oțel beton, pe documentele de transport fiind trecută la rubrica transportator **M**, cu autovehiculele **000** și **000**. Din actele și documentele contabile aparținând **X** nu au fost identificate facturi de achiziții de servicii de transport emise de **M**, aceasta din urmă nefigurând ca furnizor al societății verificate.

Totodată, din aplicația „Fiscnet” a reieșit faptul că **M** nu este înregistrată în Registrul operatorilor intracomunitari și nu a declarat prestări servicii intracomunitare în luna **00** 2011. Faptul că oțelul beton transportat este achiziționat din Bulgaria în data de **00.00.2011** și livrat tot în Bulgaria în zilele de 8,9,10 și 11 **00** 2011, iar transportatorul nu a facturat prestarea de serviciu, a ridicat suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor enumerate mai sus. Pentru stabilirea realității tranzacțiilor, organele de inspecție fiscală au solicitat un control la **M**, urmare căruia s-a constatat că aceasta a făcut obiectul unei inspecții fiscale parțiale la solicitarea D.I.I.C.O.T – Serviciul Teritorial **P**, prin care s-a constatat că nu există acte de evidență tehnico - operativă și contabilă aferente lunii **00** 2011 și nici documente privind efectuarea unor servicii de transport în favoarea **X**.

În perioada verificată, **X** a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de bunuri (oțel beton) de la operatorul intracomunitar **H** din Bulgaria, în sumă totală de **000 lei**, TVA aferentă acestor achiziții fiind

înregistrată de **X**, atât ca TVA deductibilă, cât și ca TVA colectată. În urma solicitării de informații de tip SCAC, autoritățile fiscale din Bulgaria au formulat un răspuns din care a rezultat că societatea din Bulgaria nu a declarat nicio livrare către **X**, așadar, organele fiscale din Bulgaria nu au putut confirma realitatea livrărilor din Bulgaria către România.

În timpul inspecției fiscale s-au indentificat facturi de achiziții mărfuri în care la rubrica furnizor apar diferiți parteneri din țară care, prin declarațiile informative 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, nu declară/declară în quantum diminuat livrări către contestatară, astfel:

**a)** În perioada **00.00.2011–00.00.2012**, **X** a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții în baza unor facturi în care la rubrica furnizor apare **J**, în sumă totală de **000 lei** (din care TVA de **000 lei**).

Din aplicația informativă "*Fiscnet*", s-a constatat că operatorul economic nu a declarat prin declarația 394 aferentă semestrului II 2011 livrări către **X** (nu depune declarația 394), respectiv pentru anul 2012 declară livrări în quantum mai mic decât achizițiile declarate de **X**. Mai mult, în perioada **00 2011 – 00 2012**, **J** declară achiziții intracomunitare de la **N** și **O**, în valoare de **000 lei**, însă, din informațiile comunicate de către autoritățile din Bulgaria a rezultat că livrările declarate de către partenerii bulgari reprezentând materiale de construcții, nu sunt reale, fiind efectuate cu scopul de a eluda plata TVA în România.

**b)** În perioada **00.00.2011-00.00.2011**, **X** a înregistrat în evidența contabilă achiziții de materiale de construcții de la **A**, în sumă de **000 lei** și TVA de **000 lei**, iar partenerul nu a declarat livrări.

Pentru stabilirea realității tranzacțiilor, a fost întocmită solicitarea de control încrucișat nr.**000/2012**, iar din răspunsul formulat de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP **S** a rezultat faptul că **A** nu a depus declarații fiscale de la înființare, nu funcționează la sediul social declarat, administratorul societății (pentru perioada **00.00.2011-00.00.2011**), nu s-a prezentat la efectuarea controlului, noul administrator a declarat că nu are cunoștință de nicio activitate desfășurată de societate până la data de **00.00.2011**, pentru că nu i s-au predat documentele contabile de către fostul administrator. Împotriva administratorilor a fost întocmită sesizare penală sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.(1) lit.b) și lit.f) din Legea nr. 241/2005, pentru prevenirea și combaterea evaziuni fiscale.

**c)** În perioada **00.00.2012 – 00.00.2012**, **X** a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții de materiale de construcții de la **B**, în valoare de **000 lei**, din care TVA de **000 lei**, existând diferențe între datele raportate cei doi parteneri prin declarația 394.

În acest caz, partenerii din Bulgaria **O**, **N** și **H**, au declarat livrări către **B**. Prin adresa nr. **000/2013**, AJFP **Y** – Activitatea de inspecție fiscală a solicitat Biroului Programare și Analiză, informații fiscale având ca subiect operatorii economici din Bulgaria, Ungaria și România implicați în lanțul de aprovizionare al **X**. Din răspunsurile transmise de Compartimentul de Informații Fiscale din cadrul AJPF **Y**, a reieșit faptul că oficialitățile bulgare „*au dubii privind o fraudă tip „carusel”, întrucât O a achiziționat materiale de construcții de la vânzătorii români și aceleași bunuri au fost declarate ca livrări intracomunitare către alți operatori români, nu sunt dovezi că mărfurile au fost descărcate în Bulgaria, comerciantul bulgar nu are facilitățile necesare și echipamente pentru această activitate. Transportatorii au fost companii române pentru ambele destinații*“.

În perioada **00.00.2011-00.00.2011**, **X** a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții materiale de construcții de la **L** în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, constatându-se diferențe între sumele raportate prin declarația 394 de către cei doi parteneri, în sensul că **L** nu a declarat livrări către societatea contestată în semestrul II 2011.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor, a fost întocmită solicitarea de control încrucișat nr.**000/2012**, iar prin adresa de răspuns, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP **P** au precizat că această societate nu funcționează la sediul social declarat și are un comportament de tip societate „*fantomă*”. S-a mai constatat că **L** nu a fost niciodată înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari și a raportat achiziții în semestrul I 2011 de la parteneri din țară, respectiv **Q**, **R**, **S** și **T**, care nu au declarat livrări. La data întocmirii respectivei adrese, administratorul societății era reținut de organele de cercetare penală pentru fapte de evaziune fiscală.

În perioada **00.00.2012-00.00.2013**, **X** a înregistrat în contabilitate facturi de aprovizionare mărfuri, respectiv materiale de construcții și oțel beton, ce aveau înscrisă la rubrica furnizor **C**, valoarea facturilor fiind de **000 lei** + TVA în sumă de **000 lei**. În vederea stabilirii realității tranzacțiilor a fost întocmită solicitarea de control încrucișat nr. **000/2013**, până la data finalizării controlului nefiind primit niciun răspuns la aceasta. Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală, utilizând baza de date *Fiscnet*, referitoare la comportamentul fiscal al **C**, a reieșit că există diferențe semnificative între achizițiile declarate de **X** și livrările declarate de aceasta prin declarația 394.

În perioada **00.00.2013-00.00.2013**, **X** a înregistrat în evidența contabilă două facturi de avans emise de **D**, în valoare totală de **000 lei**, din care TVA de **000 lei**, în condițiile în care partenerul nu a declarat livrări către operatorul economic verificat. De asemenea, în lunile **00**, **00**, **00** și **00** 2013, **X** a declarat prin declarațiile 394 achiziții de la **D**, în cuantum de **000 lei** și TVA

de **000 lei**, partenerul declarând livrări în aceeași perioadă de numai **000 lei**, cu TVA de **000 lei**.

Din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală utilizând bazele de date, respectiv aplicația *Fiscnet*, referitor la comportamentul fiscal al **D** a reieșit că, societatea nu are depus decontul de TVA și declarația 394 pe trim I 2013, prin declarația 394 aferentă semestrului II 2013 declară livrări către **X** în valoare de **000 lei** și TVA de **000 lei**, în condițiile în care **X** a declarat în tot anul 2013 achiziții de la **D** de **000 lei** și TVA de **000 lei**.

De asemenea, din verificările efectuate de către organele de inspecție fiscală, referitor la mărfurile achiziționate de **X** de la **B**, **C** și **D**, s-au indentificat două circuite ale mărfurilor, documentelor și ale fluxurilor de numerar, astfel:

- marfa (oțel beton) circula din Bulgaria de la **U** direct la clienții **X**, pe CMR fiind înscrise la rubrica expeditor **U**, la rubrica destinatar societățile din Ungaria **V** și **W**, locul de descărcare fiind în România la clienții **X**;

- marfa (oțel beton), circula din Ungaria (**A1**) și din Cehia (**B1**) direct la clienții **X**, pe CMR –uri fiind înscrise la rubrica expeditor societățile de mai sus, la rubrica destinatar societatea **H**, respectiv **O**, locul de descărcare fiind în România la clienții **X**.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că, există suspiciuni de interpunere voluntară de către **X** a societăților **H**, **C**, **D** și **B**, în scopul diminuării TVA de plată aferent vânzării unor mărfuri provenite în realitate din achiziții intracomunitare.

De asemenea, întrucât **X** a declarat în deconturile de TVA aferente lunilor **00**, **00** și **00** 2013 livrări în quantum de **000 lei**, în condițiile în care partenerii săi au declarat achiziții de la societatea verificată în baza unor facturi emise de **X**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **X** TVA colectată suplimentar în quantum de **000 lei**.

#### **Impozitul pe profit**

Pe baza aceluiași considerente de la capitolul TVA, referitoare la înregistrarea în evidența contabilă a unor facturi de achiziții/prestări servicii de la furnizori care nu recunosc tranzacțiile declarate de **X**, nu declară tranzacții cu aceasta, nu au alocat în perioadele respective numere de facturi care să corespundă cu cele înregistrate în contabilitatea societății verificate, aspecte relatate și din controalele inopinate efectuate la acești furnizori, precum și pentru neînregistrarea unor venituri, s-a stabilit în sarcina **X** impozit pe profit în sumă de **000 lei**.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Sesizarea penală nr.**000/2014**



Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investiții a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Y, împreună cu Procesul - verbal nr. **000/2014**, în vederea efectuării cercetărilor pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9, alin.(1), lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Sesizarea transmisă Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investiții a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial Y, vizează un prejudiciu adus bugetului de stat în sumă totală de **000 lei**, compus din taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit, la care se adaugă accesoriile aferente, valoare ce se regăsește în Decizia de impunere nr.000/2014, contestată.

**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:

Prin Decizia nr.**000/2014**, prin care a fost suspendată soluționarea contestației formulate de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014**, pentru suma de **000 lei**, organul de soluționare a contestației a analizat aspectele procedurale invocate de societate, acestea fiind respinse ca nefondate, astfel că, în cele ce urmează, vor fi analizate doar aspecte ce țin de fondul constatărilor.

**1. În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând 000 lei TVA și 000 lei impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se mai poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care instanța penală s-a pronunțat definitiv cu privire la tranzacțiile comerciale înregistrate de societate, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale generale efectuate la X, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y au constatat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții și prestări servicii de la furnizori care nu recunosc tranzacțiile înregistrate de X, nu au declarat în perioadele respective numărul de facturi care să corespundă

cu cele înregistrate în contabilitatea societății contestată. În urma verificării neconcordanțelor din declarațiile 394, s-a constatat că respectivele societăți nu au declarat tranzacții către **X**.

De asemenea, societatea contestată a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de bunuri de la operatori economici din Bulgaria, care nu au declarat nicio livrare către **X**. Mai mult, din verificarile actelor și documentelor contabile ale contestatei și din analiza informațiilor furnizate de organele de control din cadrul ANAF, de autoritățile fiscale din Ungaria și Bulgaria precum și de terți (banci comerciale), au fost identificate circuite de fraudare a bugetului de stat, de tip "carusel", cu materiale de construcții (oțel beton), astfel;

- mărfurile vândute ca livrări intracomunitare în Bulgaria de către societățile românești **C1**, **D1** și **E1** nu au părăsit teritoriul României, fiind refacturate de operatorii bulgari **O** și **N** (cu administratori români și conturi bancare din România) către firme "fantomă", sau de tip "bidon", din România (**A**, **B**), **X** deținând facturi de achiziții de la aceste firme "fantomă";

- oțelul beton originar din UE (Ungaria și Cehia), circula direct la clienții **X**, fiind facturat de operatorii din Ungaria către societatea **H** din Bulgaria (cu administratori români și conturi bancare din România) și ulterior către **C** și **D**, **X** deținând facturi de achiziții de la aceste firme "fantomă";

- oțelul beton originar din Bulgaria, circula direct la clienții **X**, fiind facturat de operatorii din Bulgaria către societățile **V** și **F1** din Ungaria (cu administratori români și conturi bancare din România) către firme "fantomă", sau de tip "bidon", din România (**B**, **C** și **D**), **X** deținând facturi de achiziții de la aceste firme "fantomă".

Astfel, pentru cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **000 lei** și TVA în sumă de **000 lei**, la care s-au adăugat accesorii aferente în sumă de **000 lei**, respectiv în sumă de **000 lei**.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Y**, în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis Sesizarea penală nr. **000/2014** Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția de Investiții a Infrastructurii de Criminalitate Organizată și Terorism, Biroul Teritorial **Y**, împreună cu Procesul - verbal nr. **000/2014**, în vederea efectuării cercetărilor pentru constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9, alin.(1), lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare sesizării penale întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP **Y**, organele de cercetare penală au considerat că o parte din

faptele semnalate constituie infracțiuni, fiind întocmit în acest sens un dosar penal care a fost înaintat spre soluționare Tribunalului **Y**, unde a fost înregistrat sub nr.**000/2018**.

Din probatoriul administrat, instanța de fond a reținut în sarcina inculpaților **1** și **2**, săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art.9 alin.(1) lit.c) și alin.(3) din Legea nr.241/2005, constând în înregistrarea, cu intenție, în evidența contabilă a **X**, societate pe care o administrau, de facturi fictive emise în numele **A**, **B**, **C** și **D**, precum și a facturilor privind relația **X** cu **E**.

Prin Sentința Penală nr.**000/2020**, definitivă prin Decizia penală nr.**000/2021** a Curții de Apel **C...**, Tribunalul **Y** a admis acțiunea civilă formulată de ANAF prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y** și a obligat pe inculpații **1**, **2** și **X** (prin lichidator judiciar **Z**), în solidar, la plata către partea civilă a sumei de **000 lei** (din care **000 lei** impozit pe profit și **000 lei** TVA), reprezentând prejudiciul creat bugetului de stat, precum și la plata dobânzilor (majorări de întârziere) și penalităților aferente, ce se impun a fi calculate de la data scadenței până la data achitării efective a prejudiciului.

**În drept**, potrivit prevederilor art.277 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”*

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că în situația în care pe rolul instanței penale a existat un dosar penal, hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, reiese că urmare inspecției fiscale generale efectuate la **X**, materializată prin emiterea Deciziei de impunere nr.**000/2014**, privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, organele de inspecție fiscală au înaintat către DIICOT – Biroul Teritorial **Y**, Sesizarea penală nr.**000/2014**, împreună cu Procesul verbal nr.**000/2014**, având aceleași constatări cu cele din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în vederea analizei existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 și recuperării prejudiciului produs bugetului general consolidat al statului în sumă totală de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA.

Urmare sesizării penale întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP **Y**, organele de cercetare penală au considerat că o parte din faptele semnalate constituie infracțiuni, fiind întocmit în acest sens un dosar penal care a fost înaintat spre soluționare Tribunalului **Y**, unde a fost înregistrat sub nr. **000/2018**.

Din probatoriu administrat în cauză, instanța de fond a reținut că societăți precum **A, B, C, D, J, H, N, E, V** și **W**, nu aveau angajați muncitori, nu dispuneau de capacitate tehnică pentru a depozita și livra materialele menționate în facturi, nu au evidențiat în propria contabilitate veniturile obținute, nu au întocmit și depus la organele fiscale declarații 394 sau alte declarații impuse de legislația în vigoare.

Totodată, a rezultat că societăți precum **A, B, C, D, J, H, N, E** și **O** nu au fost administrate în realitate de persoane care figurau ca reprezentanți ai acestora (de regulă, persoane fără pregătire, care abia știau să scrie și să citească și care, în schimbul unor sume modice, au acceptat să semneze pentru preluarea firmelor, fără a cunoaște ce implicații aveau acțiunile lor).

Administratorul de fapt al **V, 3**, a recunoscut participarea la crearea circuitului în baza căruia s-au înregistrat operațiuni economice nereale în contabilitatea acestei societăți, dar și în contabilitatea **X**. Astfel, după cum a arătat **3, E** a fost preluată în anul 2011, prin intermediul numitului **4**, de către **5** și **6**, însă cele două persoane nu aveau nimic cu societatea, care era administrată de către **7** și **8**. Token-ul de la **E** a fost și la el o perioadă în toamna anului 2011 și, în realitate, la **E** nu ajungea marfă de la societățile din România și nici nu a fost transportată marfă de la **E** la societățile din România, tranzacțiile fiind fictive, iar **E** nu desfășura în realitate nicio activitate, biroul din Bulgaria era gol și toate facturile pe această societate erau emise din România, **1** creându-și propriu circuit de documente.

De asemenea, nu poate fi omis nici faptul că **B, J** și **A** apar în evidențele fiscale ca având ca parteneri intracomunitari aceiași operatori (**N** și **O** Bulgaria – societăți figurând ca fiind administrate de cetățeni români care neagă implicarea în activitățile acestor firme), din informațiile comunicate de autoritățile din Bulgaria rezultând însă că, livrările declarate de către partenerii bulgari, reprezentând materiale de construcții, nu sunt reale, declarațiile fiind făcute cu scopul de a eluda plata TVA în România.

Totodată, având în vedere probatoriu administrat în cauză, Tribunalul **Y** a reținut și că:

*”Deși în cauză se susține, în apărare, că operațiunile economice înregistrate în contabilitatea SC **X** ar fi reale, aceste afirmații au fost contrazise de probatoriu administrat, din care rezultă, de fapt, că SC **C1** și SC **E1** au livrat, la comanda SC **X**, materiale de construcții către clienți din România ai societății*

*administrare de inculpați, dar au consemnat în facturi și CMR-uri livrarea către societăți din Bulgaria (O, N, E, H) și Ungaria (V și W), ulterior, SC X, prin inculpați, operând în contabilitate atât achiziții de la cele cinci firme din România (SC A, SC B, SC C, SC D, SC J), cât și achiziții intracomunitare nereale de la societățile din Bulgaria și Ungaria, dar și vânzări către clienți finali – inclusiv intracomunitari, scopul fiind eludarea legislației privind TVA și majorarea artificială a cheltuielilor, cu scopul neplătii/reducerii impozitului pe profit”.*

Concluzionând, instanța de fond a reținut că faptele inculpaților 1 și 2, în calitate de administratori de drept și de fapt ai X, în perioada 00.00.2011-00.00.2013, în mod repetat și în realizarea aceleiași rezoluții infracționale, în baza unui număr de 942 de facturi fiscale care nu au avut la bază operațiuni economice reale, au înregistrat în evidențele contabile ale societății operațiuni și cheltuieli fictive, fapte care, au avut drept consecință fiscală majorarea artificială a cheltuielilor, deducerea TVA aferentă facturilor și cauzarea unui prejudiciu mai mare de 000 euro bugetului de stat, întrunesc elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută de art.9 alin.(1) lit.c) și alin. (3) din Legea nr.241/2005.

Prin urmare, prin Sentința penală nr.000/2020, pronunțată în dosarul nr.000/2018 de Tribunalul Y, definitivă prin Decizia penală nr.000/2021 din data de 00.00.2021 a Curții de Apel C..., referitor la latura civilă, instanța a dispus:

*”În baza art.397 și art.404 al.4 C.p.p.rap. la art.25 al.1 C:p.p., respectiv art.1349, art.1381 și art.1382 C.civ., **admite acțiunea civilă** formulată de ANAF – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice C... Napoca – prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Y și obligă inculpații 1, 2 și X (prin lichidator judiciar Z, CUI 000), în solidar, la plata, către partea civilă, a sumei de 000 lei (din care 000 lei impozit pe profit și 000 lei TVA), reprezentând prejudiciul creat bugetului de stat, precum și la plata de dobânzi (majorări de întârziere) și penalități aferente, ce se impun a fi calculate de la data scadenței până la data achitării efective a prejudiciului”.*

Astfel, organul de soluționare a contestației, **luând act de soluția pronunțată de instanța penală** și reținând că suma de 000 lei, stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr.000/2014, contestată, este inclusă în prejudiciul dispus a fi recuperat, conform hotărârii definitive a instanței de judecată, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct. 11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **constată autoritate de lucru judecat pentru suma de**

**000 lei**, reprezentând TVA și impozit pe profit, societatea datorând aceste obligații fiscale în baza hotărârii definitive care reprezintă titlu executoriu.

**2. În ceea ce privește suma de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X beneficiază de dreptul de deducere pentru cheltuielile și TVA aferente tranzacțiilor derulate cu furnizorii, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală a reîncadrat forma tranzacțiilor în urma analizării informațiilor obținute și documentelor prezentate de contestatară, iar din probatoriul administrat nu rezulta o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.**

În fapt, în perioada **00.00.2011-00.00.2011**, X a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții materiale de construcții de la L, în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, constatându-se diferențe între sumele raportate prin declarația 394 de către cei doi parteneri, în sensul că L nu a declarat livrări către societatea contestatară în semestrul II 2011.

În vederea stabilirii realității tranzacțiilor, a fost întocmită solicitarea de control încrucișat nr.**000/2012**, iar prin adresa de răspuns, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP P au precizat că această societate nu funcționează la sediul social declarat și are un comportament de tip societate "fantomă". S-a mai constatat că L nu a fost niciodată înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari și a raportat achiziții în semestrul I 2011 de la parteneri din țară, respectiv Q, R, S și T, societăți care nu au declarat livrări către L. La data întocmirii respectivei adrese, administratorul societății era reținut de organele de cercetare penală pentru fapte de evaziune fiscală.

Totodată, în perioada verificată, X a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de bunuri (oțel beton) de la operatorul intracomunitar H din Bulgaria, în sumă totală de **000 lei**, TVA aferentă acestor achiziții fiind înregistrată de X, atât ca TVA deductibilă, cât și ca TVA colectată. Referitor la tranzacțiile cu operatorul bulgar, Tribunalul Y, în cadrul dosarului penal nr.**000/2018**, a stabilit că acestea au fost fictive, fiind înregistrate în scopul neplătii/diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

De asemenea, referitor la prejudiciul stabilit prin decizia definitivă a instanței penale și sumele stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, aferent aceluiași tranzacții comerciale, se constată o diferență de 000 lei, astfel:

- suma de **000 lei**, reprezentând TVA în cuantum de **000 lei** și impozit pe profit de **000 lei**, provenită din faptul că organele de cercetare penală au calculat prejudiciul luând în considerare un act de control întocmit de inspectorii antifraudă, respectiv perioada avută în vedere de aceștia;

- suma de **000 lei**, reprezentând TVA în cuantum de **000 lei** și impozit pe profit de **000 lei**, provenită din achizițiile intracomunitare declarate de **X** ca fiind efectuate de la **H** din Bulgaria (operator economic inclus în circuitul evazionist stabilit de instanța penală), care nu a fost însă cuprinsă în prejudiciul total. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că și în cazul acestor tranzacții comerciale, nu sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond pentru a beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și TVA.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile art.11 alin.(1), art.19, art.21, art.24, art.145 alin.(2) lit.a și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și jurisprudența CJUE, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil pentru determinarea impozitului pe profit cheltuielile în sumă de **000 lei**, pentru care a fost stabilit un impozit pe profit în sumă de **000 lei** și nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**, aferente achizițiilor înregistrate de **X** de la **L, H** din Bulgaria.

Totodată, în sarcina societății au fost stabilite accesorii (dobânzi/majorări și penalități de întârziere) în sumă totală de **000 lei**, respectiv accesorii aferente TVA în sumă de **000 lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **000 lei**.

**În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit**, potrivit prevederilor stipulate la art.19 și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la momentul tranzacțiilor:

**„ART. 19**

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

**ART. 21**

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.*

Astfel, în conformitate cu prevederile pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*„Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

Totodată, se rețin prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume, nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

În speță, se rețin și prevederile pct.46 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„46.-(1) Principiul prevalenței economiei asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și*



*obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.” [...].*

Astfel, principiul prevalenței economicului asupra juridicului are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a) prevede:

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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 [...].”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea cerințelor de fond care reglementează însăși existența dreptului de deducere.

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, în baza facturilor având ca obiect achiziții de materiale de construcții, emise de **L**, contestatara a înregistrat cheltuieli deductibile și a dedus TVA aferentă.

Însă, urmare verificărilor efectuate, așa cum este prezentat detaliat în raportul de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a procedat la reîncadrarea tranzacțiilor derulate de **X** cu **L**, întrucât s-a constatat că operațiunile nu erau conforme cu realitatea, nu au avut un scop economic, respectiv nu au avut la bază documente care să justifice legalitatea/realitatea acestora, având loc o derulare artificială a tranzacțiilor, fără livrare reală a bunurilor și un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a se obține avantaje fiscale.

Astfel, în perioada **00.00.2011-00.00.2011**, **X** a înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziții materiale de construcții de la **L**, în sumă totală de **000 lei**, din care TVA în sumă de **000 lei**, constatându-se diferențe între sumele raportate prin declarația 394 de către cei doi parteneri, în sensul că **L** nu a declarat livrări către societatea contestatară în semestrul II 2011.

Totodată, **L** avea cazier fiscal, era inactivă din data de **00.00.2012**, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, a fost înregistrată ca plătitoare de TVA până la data de **00.00.2012** și figura ca insolubilă din data de **00.00.2012**.

Urmare verificărilor efectuate la **L**, s-a constatat că aceasta nu funcționa la sediul social declarat, având un comportament de societate de tip "fantomă", inspecția fiscală fiind efectuată în baza documentelor puse la dispoziție de organele de cercetare penală din cadrul IPJ **P** – Serviciul de Investigare a Fraudelor.

Referitor la tranzacțiile declarate de **L**, organele de inspecție fiscală au menționat că:

- societățile furnizoare ale **L**, respectiv **T**, **S** și **Q**, nu funcționau la sediile sociale declarate, iar administratorii acestora nu aveau cunoștință de tranzacțiile derulate;

- societățile furnizoare ale **L** figurau cu achiziții intracomunitare de la operatorii **G1**, **H1** și **E**, în condițiile în care Garda Financiară ... a precizat că *"toate CMR-urile prezentate de SC C1 la justificarea scutirii de taxă pentru livrările intracomunitare în Bulgaria, la E, în anul 2011, au fost întocmite în fals"*.

La finalizarea controlului, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP **P** au întocmit sesizare penală în sarcina administratorului **L**.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală, astfel cum au fost prezentate mai sus, în speță se rețin prevederile și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, potrivit căroră:

*"(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."*

Astfel, se reține că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul codului fiscal, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. Totodată, tranzacțiile sau o serie de tranzacții pot fi calificate ca fiind artificiale, respectiv acele tranzacții sau serii 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.

Totodată, se reține că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție

normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține ca echipa de inspecție fiscală a analizat conținutul economic al tranzacțiilor derulate de **X** cu **L** și au constatat că aceste tranzacții nu au avut un scop economic, determinând, în mod artificial, o situație fiscală mai avantajoasă pentru **X** (o diminuare a obligațiilor fiscale), societatea furnizoare fiind folosită în scopul creării în mod artificial a condițiilor necesare care să genereze cheltuieli deductibile la nivelul contestației, tranzacțiile neavând la bază documente care să justifice legalitatea/realitatea acestora, având loc o derulare artificială a tranzacțiilor, fără livrare reală a bunurilor și un circuit scriptic al documentelor cu scopul de a se obține avantaje fiscale.

Având în vedere cele mai susprecizate, organul de soluționare a contestației reține că obținerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatată atunci când există, pe de o parte, un ansamblu de circumstanțe obiective din care rezultă că, în ciuda respectării formale a condițiilor prevăzute de reglementările legale, obiectivul urmărit de aceste reglementări nu a fost atins și, pe de altă parte, un element subiectiv constând în intenția de a obține un avantaj rezultat din reglementările legale, prin crearea artificială a condițiilor cerute pentru obținerea sa. Astfel, obligația de restituire a avantajului obținut pe nedrept în urma unei practici abuzive este doar consecința constatării existenței practicii abuzive.

Teoria abuzului de drept formulat ca *“problema tranzacțiilor menite doar să obțină avantaje fiscale”* a fost abordată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în principal, în cauza Halifax.

Astfel, în cauza C – 255/02 Halifax, instanța europeană a statuat că *„Articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, fapt ce revine instanței de trimitere să îl verifice.*

*Tranzacțiile de tipul celor în cauză în acțiunea principală constituie livrări de bunuri sau servicii și o activitate economică în sensul art. 2 alin. 1, art. 4 alin. 1 și alin. 2, art. 5 alin. 1 și art. 6 alin. 1 din a șasea directivă, cu condiția ca acestea să îndeplinească criteriile obiective pe care se bazează aceste noțiuni, chiar dacă sunt efectuate cu unicul scop de a obține un avantaj fiscal, fara niciun alt obiectiv”.*

Astfel, a șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune oricărui drept al unei persoane impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor în cazul în care operațiunile din care provine acest drept constituie o practică abuzivă.

Pentru a se constată că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din a șasea directivă și a legislației naționale de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziții. În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-o serie de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

În ceea ce privește criteriile obiective pe care se bazează noțiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii și activitate economică, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a adăugat că, în mod cert, acele criterii nu sunt îndeplinite în cazurile în care se evită impozitul, spre exemplu, prin intermediul declarațiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzătoare.

De asemenea, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a amintit că, în baza unei jurisprudențe constante, dreptul Uniunii Europene nu poate fi invocat în scopuri abuzive sau frauduloase și că aplicarea legislației comunitare nu poate fi extinsă pentru a cuprinde practici abuzive ale operatorilor economici, adică tranzacții desfășurate nu în contextul operațiunilor comerciale normale, ci doar în scopul obținerii necuvenite de avantaje prevăzute de dreptul Uniunii Europene.

Astfel, în opinia Curții, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, se poate constata existența unei practici abuzive numai dacă, în primul rând, operațiunile vizate duc la obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului prevederilor Directivei, precum și faptul că intră în responsabilitatea instanței naționale să determine conținutul real și semnificația operațiunilor vizate.

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a șasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat

sau nu de pe urma revânzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele legale, elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. (a se vedea hotărârile pronunțate în cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David).

Or, în speța supusă soluționării, așa cum s-a arătat anterior, echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea contestatară, în urma derulării operațiunilor cu **L** a știut că prin achizițiile sale, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit, obținând avantaje fiscale.

Astfel, așa cum s-a reținut în rechizitoriul ce a format obiect al dosarului penal nr. **000/2018** aflat pe rolul Tribunalului **Y**, circuitul de aprovizionare de la **L**, chiar dacă nu a fost creat de administratorii **X**, a fost unul fraudulos creat de administratorul **L**.

Mai mult, parte din firmele care alcătuiau circuitul tranzacțional fraudulos creat de administratorii **X**, se regăseau și în circuitul creat de administratorul **L**.

Chiar dacă prin rechizitorul mai sus menționat a fost clasată cauza în ceea ce privește tranzacțiile comerciale desfășurate de **X** cu **L**, deoarece circuitul de aprovizionare al celei din urmă nu a fost creat de administratorii **X**, nu se poate reține că aceștia nu au știut că, prin achizițiile înregistrate, iau parte la o operațiune de sustragere frauduloasă de la plata TVA și impozitului pe profit.

Totodată, verificările efectuate la **L** s-au efectuat pe baza documentelor puse la dispoziție de organele de cercetare penală, deoarece administratorul acesteia era reținut pentru fapte de evaziune fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, se reține că facturile emise de **L**, prin conținutul lor economic, nu pot avea calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate, în sensul art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea nu a depus documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că tranzacțiile în cauza nu

sunt conforme cu realitatea, cu atât mai mult cu cât furnizorul în cauză nu funcționa la sediul social și nu a declarat respectivele livrări, având un comportament specific societăților de tip "fantomă".

Totodată, s-a mai constatat că **L** nu a fost niciodată înregistrată în Registrul Operatorilor Intracomunitari și a raportat achiziții în semestrul I 2011 de la parteneri din țară, respectiv **Q**, **R**, **S** și **T**, societăți care nu au declarat livrări către **L**.

În consecință, nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc, neprezentând în susținerea contestației documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de acestea.

Având în vedere cele de mai sus, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate prin Decizia nr.5679/2013, respectiv: *"În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență"*.

Ca să poată demonstra că operațiunile economice derulate sunt reale, societatea trebuie să dețină documente emanând de la furnizori care să-i certifice realitatea operațiunilor și totodată să dețină documente prin care să dovedească că achizițiile au fost/vor fi utilizate în folosul operațiunilor cu drept de deducere/veniturilor impozabile, având în vedere că potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: *"Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal"*.

Nici la momentul efectuării inspecției fiscale și nici ulterior, în susținerea contestației, societatea nu a făcut dovada că aceste achiziții au avut loc.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că realitatea operațiunilor economice derulate cu furnizorul în cauză nu a fost demonstrată de către societate, verificările și constatările organelor de inspecție fiscală demonstrând faptul că tranzacțiile derulate nu sunt conforme cu realitatea întrucât facturile de achiziție provin de la o societate care nu funcționează la sediul social declarat, nu justifică proveniența bunurilor, nu au înregistrat în contabilitate și nu au achitat obligațiile ce decurg din aceste tranzacții, astfel că în mod legal acestea au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se că aceste

tranzacții nu pot fi luate în considerare, fiind efectuate pentru obținerea unui avantaj fiscal.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X** împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2017**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2016** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, pentru suma **de 000 lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de 000 lei și TVA în sumă de 000 lei.**

**3. În ceea ce privește suma totală de 000 lei, reprezentând accesorii aferente TVA, în sumă de 000 lei și accesorii aferente impozitului pe profit, în sumă de 000 lei, se reține că, stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări și penalități de întârziere, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la punctele nr.1 și nr.2 din prezenta decizie a fost constatată autoritatea de lucru judecat, respectiv respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2014**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2014**, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Y, în ceea ce privește TVA în sumă de **000 lei** și impozit pe profit în sumă de **000 lei**, constatându-se ca fiind datorate, întrucât societatea nu aduce argumente privind calculul acestora, ca o consecință și potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, **se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de societate pentru suma de 000 lei, reprezentând accesorii aferente TVA, în sumă de 000 lei și accesorii aferente impozitului pe profit, în sumă de 000 lei.**

**4. Referitor la suma de 000 lei, reprezentând TVA în sumă de 000 lei și impozit pe profit în sumă de 000 lei, individualizată prin Decizia de impunere nr.000/2014, 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, prin aceasta, X nu aduce**



***argumente și nu invocă temeuri de drept în susținerea propriei cauzei, prin care să combată constatările organelor fiscale.***

**În fapt**, întrucât **X** a declarat în deconturile de TVA aferente lunilor **00, 00** și **00** 2013 livrări în cuantum de **000 lei**, în condițiile în care partenerii săi au declarat achiziții de la societatea verificată în baza unor facturi emise de **X**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **X** TVA colectată suplimentar în cuantum de **000 lei** și impozit pe profit suplimentar în sumă de **000 lei**.

Pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată, în timpul inspecției fiscale nu au fost calculate obligații fiscale accesorii, întrucât acestea erau scadente după data deschiderii procedurii falimentului împotriva **X**.

**X**, prin contestația formulată, deși înțelege să conteste în totalitate Decizia de impunere nr.**000/2014**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma stabilită suplimentar de plată în cuantum de **000 lei**, reprezentând impozit pe profit și TVA aferente livrărilor nedeclarate, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea propriei cauze.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

*“Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[..]*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”;*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.*

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 276

### **Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

### **Sarcina probei**

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*

Art. 250

### **Obiectul probei și mijloacele de probă**

*Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

### **Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt și considerentele din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, potrivit cărora: „În ceea ce privește soluția de respingere a contestației ... este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 al.1 din Codul de procedură fiscală ...”

Pe cale de consecință, cu privire contestația referitoare la suma suplimentară de plată de **000 lei**, aferentă neînregistrării unor venituri, individualizată prin Decizia de impunere nr.**000/2014**, având în vedere faptul că **X nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept**, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, **se va respinge contestația ca nemotivată**, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) 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, cu modificările și completările ulterioare.

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

## DECIDE

**1. Luând act de hotărârea definitivă a instanței penale, constată autoritatea de lucru judecat** în ceea ce privește contestația formulată de **X**, împotriva *Deciziei de impunere nr.000/2014*, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

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

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulate de **X**, împotriva *Deciziei de impunere nr.000/2014*, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei** reprezentând:

- **000 lei** TVA;

- **000 lei** accesorii aferente TVA;
- **000 lei** impozit pe profit;
- **000 lei** accesorii aferente impozitului pe profit.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de **X**, împotriva *Deciziei de impunere nr.000/2014*, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Y**, pentru suma de **000 lei** reprezentând:

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

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

**DIRECTOR GENERAL**