CONFERINȚA REUNITĂ A PROFESIILOR JURIDICE ARĂDENE

EDIȚIA A IX-A

Evaziunea fiscală. Inexistența prejudiciului
Studiu de caz

Mary-Elsa PÂRVAN
Expert contabil şi fiscal judiciar - TASTEL S.R.L.
av.dr. Gheorghe MATEI
Managing partner - Tax Department
S.C.A. Leaua Damcali Deaconu Paunescu - LDDP

Infracțiunile de evaziune fiscală sunt infracțiuni de pericol pentru valoarea socială protejată de lege (integritatea bugetului de stat), urmarea imediată a unei fapte de evaziune fiscală constând în pericolul de neîncasare de la cei obligați potrivit legii - contribuabili, a obligațiilor fiscale ce se fac venit la bugetul de stat.

Prejudiciul la care se raportează organele de urmărire penală și instanțele judecătorești în materie penală este **prejudiciul fiscal.**

În Decizia nr. 17 din 5 octombrie 2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept s-a reținut că „*(...) Sancționarea ca infracțiune a unor fapte săvârșite în legătură cu administrarea impozitelor și taxelor sau a altor contribuții prevăzute de legislația fiscală este o formă de răspundere pentru nerespectarea obligațiilor dintr-un raport juridic de drept procedural fiscal*”, înainte de a se conchide în sensul că în cauzele penale având ca obiect infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în Legea nr. 241/2005, instanța, soluționând acțiunea civilă, dispune obligarea inculpatului condamnat pentru săvârșirea acestor infracțiuni și la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală.

Proba reprezintă un element central în relația dintre organele fiscale și contribuabili, aceasta având **rolul de a demonstra o situație de fapt fiscală** în baza căreia se stabilește existența drepturilor și obligațiilor fiscale, în principal a dreptului de creanță fiscală și a obligației corelative acestui drept.

Probele au un rol esențial și în cauzele penale care privesc infracțiuni de evaziune fiscală.

Art.72. „Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” din Codul de procedură fiscală dispune că *„**Documentele justificative** şi **evidențele contabile** ale contribuabilului/plătitorului **constituie probe** la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există şi alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

SARCINA PROBEI

Conform art.73 din Codul de procedură fiscală, **sarcina probei este împărțită între contribuabil și administrația fiscală**. Regula poate fi apreciată ca fiind o corectă alocare a sarcinii probei și poate fi sumarizată astfel: cine pretinde un fapt, acela trebuie să-l și probeze (din latinescul: *simper necessitas probandi incumbit ei qui agit).*

Dacă am avea în vedere și principiul din dreptul comun conform căruia partea care dorește să afirme un drept trebuie să furnizeze dovada faptelor pe care dreptul se fundamentează, regula privind sarcina probei în domeniul fiscal ar arăta astfel: **organul fiscal trebuie să probeze venitul impozabil iar contribuabilul trebuie să probeze cheltuielile deductibile.**

Codul de procedură fiscală **nu prevede o regulă generală** privind nivelul sarcinii probei. În principiu, decizia în ceea ce privește atingerea nivelului probei este la latitudinea organului fiscal. În acest scop, organul fiscal trebuie să țină cont de următoarele reguli de conduită:

- să efectueze constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză (art. 6 alin. 1 teza 1 C. pr. fisc.)

- să identifice şi să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte (art. 7 alin. 3 teza 2 C. pr. fisc.)

- să obțină şi să utilizeze toate informațiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului (art. 7 alin. 3 teza 1 C. pr. fisc.)

Trebuie reținut în mod în special că **principiul care trebuie să ghideze organul fiscal în ceea ce privește nivelul sarcinii probei este cel al determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului.**

Apreciem că acest principiu este similar principiului adevărului în cunoașterea faptelor prevăzut la art. 22 C. pr. civ. Conform acestui principiu, în scopul aflării adevărului și pentru a preveni orice greșeală în cunoașterea faptelor, instanțele de judecată trebuie să stăruie prin toate mijloacele de probă, inclusiv prin **efectuarea unei expertize**.

Când se dispune efectuarea expertizei?

Când pentru **constatarea, clarificarea sau evaluarea unor fapte ori împrejurări** ce prezintă importanţă pentru aflarea adevărului în cauză este necesară şi opinia unui expert.

Art. 172 din Codul de procedură penală

Când, pentru **lămurirea unor împrejurări de fapt**, instanţa consideră necesar să cunoască părerea unor specialişti, va numi, la cererea părţilor ori din oficiu, unul sau 3 experţi.

Art. 330 din Codul de procedură civilă

Expertiza vs Constatare

Codul de procedură penală

Art. 172: Dispunerea efectuării expertizei sau a constatării
(9) Când există pericol de dispariţie a unor mijloace de probă sau de schimbare a unor situaţii de fapt ori este necesară lămurirea urgentă a unor fapte sau împrejurări ale cauzei, organul de urmărire penală poate dispune prin ordonanţă efectuarea unei constatări.
(10)Constatarea este efectuată de către un specialist care funcţionează în cadrul organelor judiciare sau din afara acestora.
(11)Certificatul medico-legal are valoarea unui raport de constatare.
(12)După finalizarea raportului de constatare, când organul judiciar apreciază că este necesară opinia unui expert sau când concluziile raportului de constatare sunt contestate, se poate dispune efectuarea unei expertize.

Posibile cauze care pot deturna expertiza judiciară de la aflarea adevărului judiciar

1. Dispunerea expertizei tehnice în alte specializări decât cele adecvate cauzei

2. Stabilirea unor obiective în cazul unor situaţii ipotetice şi nu cu privire la fapte şi împrejurări/situaţia de fapt fiscală

3. Desemnarea unui expert cu o specialitate neadecvată

Stabilirea unor obiective în cazul unor situaţii ipotetice şi nu cu privire la fapte şi împrejurări/situaţia de fapt fiscală

Expertiza are drept obiect, potrivit definiţiei date la art. 172 NCPP „*constatarea, clarificarea sau evaluarea* ***unor fapte ori împrejurări*** *ce prezintă importanţă pentru aflarea adevărului”*.

Cu titlu de principiu, Codul de procedură fiscală consacră la art. 7 alin.(2), (3) şi (4) dreptul organelor fiscale de a determina **situaţia fiscală** a contribuabilului, prin stabilirea stării de fapt.

CJUE – Cauzele conexate C 131/13, C 163/13 şi C 164/13:

„31. În această privinţă, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudenţe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanţa naţională în cadrul normativ şi factual pe care îl defineşte sub răspunderea sa şi a cărui exactitate Curtea nu are competenţa să o verifice beneficiază de o prezumţie de pertinenţă. Curtea poate refuza să se pronunţe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanţă naţională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii ***nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică ori atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt şi de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care îi sunt adresate*** *(a se vedea în special Hotărârea Budějovický Budvar, C 478/07, EU:C:2009:521, punctul 63, Hotărârea Zanotti, C 56/09, EU:C:2010:288, punctul 15, precum şi Hotărârea Melki şi Abdeli, C 188/10 şi C 189/10, EU:C:2010:363, punctul 27).”*

Decizia nr. 890/2017 din 20.10.2017 a Curții de Apel Alba Iulia (iniţiere, constituire de grup infracţional organizat, aderare sau sprijinire a unui asemenea grup Legea 39/2003 art.7) instanţa de apel a pronunţat o soluţie de achitare, referitor la dispunerea unor probe (expertiză contabilă şi rapoarte de inspecţie fiscală), cu **obiective condiţionate** sau **situaţii premise** în cazul cărora s-a constatat absenţa oricărei relevanţe, nefiind susţinute prin probe:

„Raportul de expertiză contabilă din faza de urmărire penală ***oferă răspunsurile la obiective, condiţionat de sintagma ”dacă, din punctul de vedere al cercetării penale se consideră că tranzacţiile exprimă situaţii nereale sau care sunt suspecte”****. Aceasta, după ce în prealabil, în prima variantă de răspuns, experţii menţionează că operaţiunile comerciale au fost înregistrate în contabilitate în baza documentelor contabile aferente, motiv pentru care nu se poate determina o bază de impunere suplimentară.(...)*

Dincolo de criticile aduse acestei lucrări de expertiză raportat la faptul nerespectării Standardului profesional nr. 35 şi nerespectării obligaţiei de a obţine viza Auditului de calitate, dată fiind ambiguitatea şi dualitatea concluziilor formulate, acest raport de expertiză contabilă, în sine, ***nu oferă niciun răspuns pertinent cu privire la caracterul real sau fictiv al tranzacţiilor, ci doar un calcul matematic al unui ipotetic prejudiciu cauzat bugetului de stat, în ipoteza unor înregistrări fictive în contabilitate.***

Din acest punct de vedere, nu poate fi înţeleasă şi apare total neîntemeiată poziţia instanţei de fond, care a apreciat că tranzacţiile au fost fictive, fără a menţiona care anume probe au dovedit fictivitatea şi apoi a luat în considerare, în soluţionarea laturii civile, concluziile condiţionate ale raportului de expertiză contabilă judiciară din faza de urmărire penală."

Art.9 alin.(1) lit.a) - c) din Legea evaziunii fiscale nr.241/2005:

„*Constituie infracțiuni și se pedepsesc cu închisoare de la 2 la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;

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

Din analiza textului legal mai sus menționat, rezultă că sunt incriminate faptele al căror rezultat este diminuarea bazei de impozitare, în scopul sustragerii de la plata impozitelor, în următoarele modalități:

→ fie prin **diminuarea veniturilor** [în cazul infracțiunii de evaziune fiscală de la art. 9 alin. (1) lit. a) și b)];

→ fie prin **majorarea cheltuielilor** [în cazul infracțiunii de evaziune fiscală de la art. 9 alin. (1) lit. c)].

Raportat la sintagmele utilizate de legiuitor – “***veniturilor realizate”*** sau “***cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale”***, apreciem că baza de impozitare susceptibilă de diminuare prin neevidențierea veniturilor sau prin evidențierea unor cheltuieli nereale/fictive nu poate fi decât cea specifică unor impozite directe: impozitul pe profit sau impozitul pe venit.

Principala explicație este simplă: doar în formula de calcul a acestora se regăsesc elemente de natura veniturilor/cheltuielilor a căror diminuare/majorare frauduloasă conduc implicit și la diminuarea bazei de impozitare și nicidecum în cazul TVA, aspect care rezultă cu claritate din prevederile art.19, art.49, respectiv art.137 din vechiul Cod fiscal (Legea nr.571/2003, cu aplicabilitate de la data de 1.01.2004), deci, în vigoare la data adoptării Legii nr. 241/2005.

<u>În funcție de natura impozitului</u>, **baza de impunere se constituie diferit,** ceea ce conduce la modalități diferite de calcul a acesteia, declarare fiscală și plată către bugetul statului (BS) a sumelor datorate cu titlu de impozite și taxe (cu precizarea că doar TVA are caracteristicile unui impozit, celelalte taxe achitate ca urmare a unei contraprestații din partea statului, nefiind considerate impozite) și ne vom limita la prezentarea informațiilor referitoare la stabilirea bazei de impunere pentru **impozitul pe profit,** comparativ cu **baza de impunere pentru TVA**, sintetizate în tabelul următor:

Baza de impunere pentru impozitul pe profit

NATURĂ IMPOZIT și modalitate de așezare/ ASIETA	BAZĂ DE IMPUNERE Calculul, declararea şi plata Impozitului/Taxei	Cote de impunere prevăzute de Codul fiscal (vechi și nou)	CALCUL
Impozit pe profit/ impozit DIRECT	**Profitul brut** = Venituri - Cheltuieli + Cheltuieli nedeductibile - Venituri neimpozabile, **dintr-un an fiscal**. **Declararea şi plata** se face anticipat trimestrial (Declarația 100) şi se definitivează la închiderea exercițiului (Declaraţia 101).	01.01-31.12.2004: **25%** 01.01.2005-prezent: **16%**	**Impozitul pe profit = Baza de impunere x cota de impozit.** **VCF/NCF, reguli generale:** *„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.”*

Baza de impunere pentru TVA

NATURĂ IMPOZIT și modalitate de așezare/ ASIETA	BAZĂ DE IMPUNERE Calculul, declararea şi plata Impozitului/Taxei	Cote de impunere prevăzute de Codul fiscal (vechi și nou)	CALCUL
TVA/ impozit INDIRECT	**Contrapartida** obţinută sau **care urmează a fi obţinută de furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii** din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, ceea ce semnifică, **TVA colectată.**	01.01.2004-31.12.2008: **19 şi 9%;** 01.01.2009-30.06.2010: **19, 9% şi 5%;** 01.07.2010-31.12.2015: **24%, 9% şi 5%;** 01.01.2016-31.12.2016: **20%, 9% şi 5%**; 01.01.2017-prezent: **19%, 9% şi 5%.**	**TVA de plată = TVA colectată - TVA deductibilă din perioada fiscală lună/trim.** **VCF/NCF, dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă:**

Baza de impunere pentru TVA

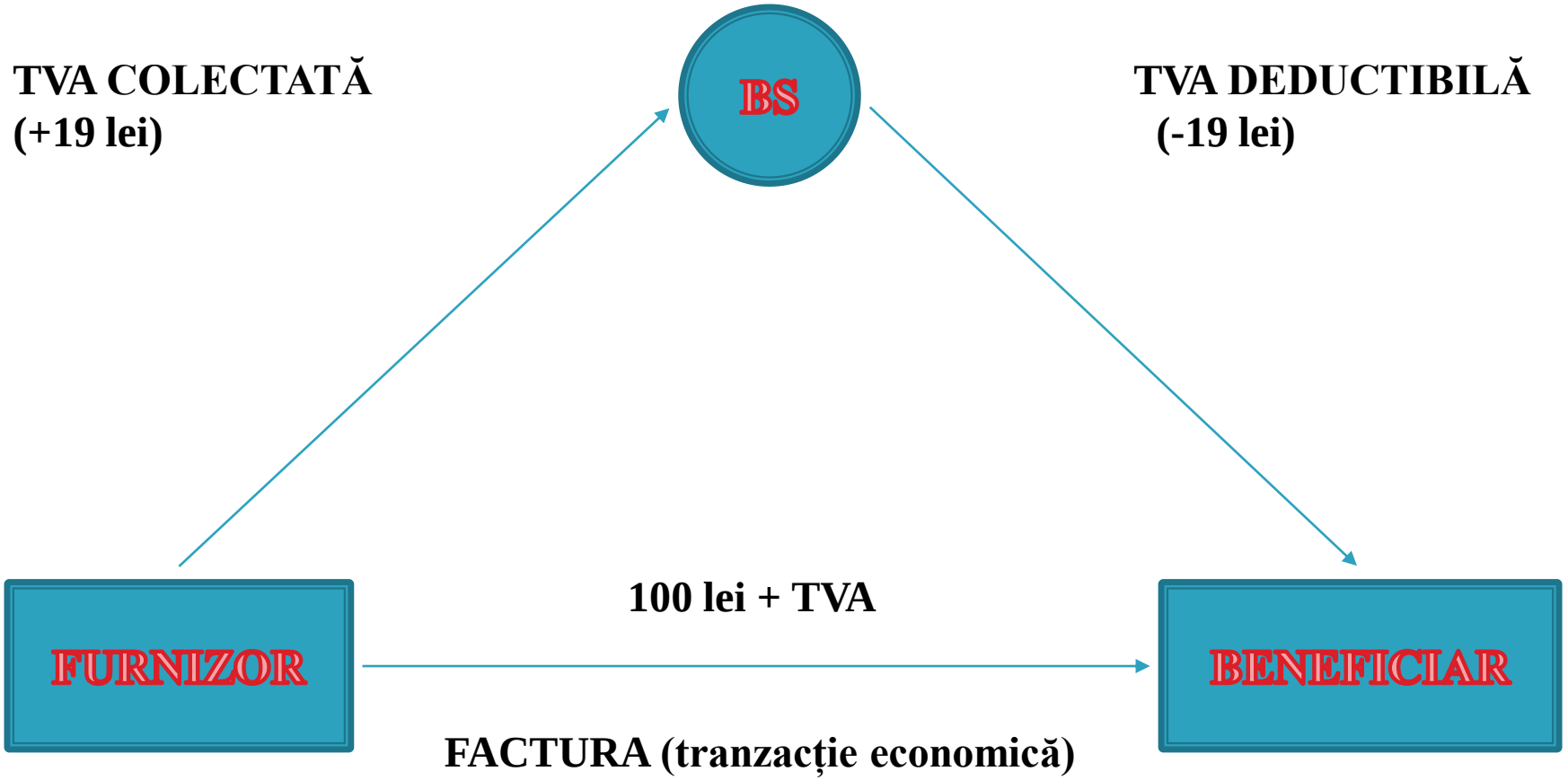
NATURĂ IMPOZIT și modalitate de așezare/ ASIETA	BAZĂ DE IMPUNERE Calculul, declararea şi plata Impozitului/Taxei	Cote de impunere prevăzute de Codul fiscal (vechi și nou)	CALCUL
TVA/ impozit INDIRECT	**Este de precizat că nu beneficiarul, ci furnizorul stabilește/creează baza de impunere pentru TVA.** **Declararea** se face în funcție de perioada fiscală a contribuabilului: **lunar sau trimestrial (Decont 300).**		*„Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145 - 147."*

Baza de impunere pentru TVA

NATURĂ IMPOZIT și modalitate de așezare/ ASIETA	BAZĂ DE IMPUNERE Calculul, declararea şi plata Impozitului/Taxei	Cote de impunere prevăzute de Codul fiscal (vechi și nou)	CALCUL
TVA/ impozit INDIRECT	**Plata TVA** la bugetul de stat se face numai pentru diferenţa pozitivă dintre **TVA colectată** şi **TVA deductibilă**, din perioada fiscală de referinţă **<u>lună/trimestru</u>**, furnizorul fiind colector al TVA (de la beneficiar) şi nu suportator al acesteia, aşa cum nu este nici beneficiarul (caracteristică a impozitelor indirecte), ceea ce asigură **neutralitatea TVA.** **Regularizarea excedentului de TVA deductibilă** se face prin reportare în decontul perioadei fiscale următoare sau prin rambursare de la bugetul de stat.		

Baza de impunere specifică TVA este reprezentată de contrapartida menționată în factură de furnizor.

Prin emiterea unei facturi în care se menționează TVA, implicit se colectează această taxă, furnizorul având obligația obiectivă de a declara fiscal TVA colectată în Decontul 300 lunar/trimestrial *[conform art. 203 din Directiva 2006/112/CE, transpus la art. 150 alin.(1) din vechiul Cod fiscal]* pentru a se asigura sursa deducerii corelative a TVA pentru beneficiar, chiar și neregulamentară, situație în care integritatea bugetului de stat este asigurată.


TVA COLECTATĂ
(+19 lei)
BS
TVA DEDUCTIBILĂ
(-19 lei)
FURNIZOR
100 lei + TVA
BENEFICIAR
FACTURA (tranzacție economică)

Înregistrarea TVA deductibilă de către beneficiarul unei tranzacții nu este o cheltuială (în sensul legii contabilității și a ghidului TVA, cu excepția cazului în care beneficiarul este chiar consumatorul final și în mod legal suportă pe costuri și contravaloarea TVA aferentă bunului/serviciului) și nu poate fi asimilată unei cheltuieli (nereale/fictive), în consecință nu are drept rezultat diminuarea frauduloasă a bazei impozabile, nici pentru calculul impozitului pe profit și nici pentru calculul TVA.

Dacă TVA deductibilă de la beneficiar este calificată nedeductibilă fiscal, aceasta se adaugă bazei impozabile pentru calculul impozitului pe profit/venit, deci nu diminuează, ci majorează profitul/venitul impozabil.

În cazul particular al infracțiunii de la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, elementul material al laturii obiective constă în:

1. evidențierea, în acte contabile sau în alte documente legale, a **cheltuielilor** care nu au la bază **operațiuni** reale;

2. evidențierea altor **operațiuni** fictive.

Sintagma *„evidențierea cheltuielilor”* vizează alterarea bazei de impunere exclusiv din perspectiva impozitelor directe (impozitul pe profit, impozitul pe venit), fără să existe posibilitatea și temeiul legal de a influența baza de impunere în materia TVA.

În mod evident, după opinia noastră, TVA (aferentă unor tranzacții) nu se încadrează în prima situație premisă, întrucât nu este un element al prețului de cost al bunurilor şi/sau al tarifelor serviciilor achiziționate de beneficiarul persoană impozabilă (înregistrat în scop de TVA), în măsura în care TVA aferentă achizițiilor este deductibilă (sunt destinate operațiunilor impozabile).

Beneficiarul achizițiilor este îndreptățit legal să recupereze TVA achitată sau datorată furnizorilor săi prin aşa-numitul mecanism de deducere a taxei aferentă achizițiilor.

Numai TVA nedeductibilă devine cheltuială din punct de vedere contabil, iar regimul fiscal al acesteia se judecă după regulile Titlului II Impozitul pe profit din vechiul Cod fiscal, cu precizarea importantă că o cheltuială reprezentând TVA nedeductibilă fiscal majorează baza de impunere la calculul impozitului pe profit - aspect care exclude această ipoteză din tipicitatea infracțiunii analizate.

În cazul TVA, baza de impunere este reprezentată de contrapartidă (valoarea netă a facturii) la care furnizorul colectează TVA și care dă *„dreptul de deducere”* corelativ la beneficiar, conform dispozițiilor speciale din Codul fiscal aplicabil, acest demers fiind guvernat de principiul neutralității, fără ca baza de impunere/contrapartida să poată fi alterată prin *„evidențierea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale”*, ci prin evidențierea de *„operațiuni care nu dau drept de deducere”,* concepte fiscale care primesc atât diagnostice, *cât și tratamente economico-juridice, fiscale și contencioase sensibil diferite*.

În cea de a doua situație premisă este pe deplin incident art. 203 din Directiva TVA care impune în sarcina furnizorului o obligație obiectivă: *„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură”,* transpus ca atare în Codul fiscal.

CONCLUZII:

1.- Părțile tranzacției sunt persoane impozabile (plătitori de TVA), iar produsul sau serviciul livrat beneficiarului **nu** îndeplinește condițiile de deductibilitate din perspectiva TVA, situație în care Codul fiscal impune înregistrarea TVA cu titlu de **cheltuială nedeductibilă**, care majorează baza de impunere din perspectiva impozitului pe profit **- valoarea socială ocrotită (integritatea bugetului de stat) de norma de incriminare nefiind afectată**.

2.- Părțile tranzacției sunt persoane impozabile (plătitori de TVA), iar produsul sau serviciul livrat beneficiarului îndeplinește condițiile de deductibilitate din perspectiva TVA, situație în care Codul fiscal impune înregistrarea sumelor cu titlu de **TVA deductibilă, în contrapartidă cu TVA colectată de furnizor, cu impact nul la bugetul de stat,** ceea ce înseamnă că, nici în acest caz, nu este adusă atingere valorii sociale ocrotită de norma legală.

CONCLUZII:

3.- Beneficiarul tranzacției nu este plătitor de TVA, caz în care TVA este **cheltuială deductibilă** dacă serviciul sau produsul livrat servește obiectului de activitate ori este aferent unui venit, fără a fi afectată baza de impunere specifică impozitului pe profit.

4.- Beneficiarul tranzacției nu este plătitor TVA, bunul sau serviciul livrat nu este aferent activității economice/unui venit, caz în care **TVA este cheltuială nedeductibilă adăugându-se la baza de impunere (pe care o majorează)** fără a fi afectată valoarea ocrotită prin norma legală.

În oricare dintre cazurile mai sus menționate ne-am situa, se observă că înregistrarea TVA în registrele contabile ale unei entități juridice nu poate constitui element material al laturii obiective a infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

OPERAȚIUNI REALE, NEREALE, FICTIVE, ARTIFICIALE?

OPERAȚIUNE: acțiune efectuată în vederea realizării unui scop (DEX)

REALITATEA: faptică sau economică?

HOTĂRÂREA nr. 13 din 26 august 2011 pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008:
*„Consultantul fiscal va analiza **realitatea economică** și **legalitatea** actelor puse la dispoziție de părți, valoarea lor **formală** și de **fond,** în vederea constatării capacității acestora de a contribui la determinarea cât mai exactă a drepturilor și obligațiilor care fac obiectul dosarului în care s-a dispus efectuarea expertizei fiscale.”*

1.- OPERAȚIUNI REALE

Codul fiscal:

- deductibilitatea cheltuielilor se analizează prin prisma îndeplinirii sau nu a condiției de fond referitoare la ***„scopul desfășurării activității economice”*** **(**art. 25 alin. (1) CF);
- deductibilitatea TVA se analizează prin prisma utilizării sau nu a bunurilor/serviciilor ***„în folosul operațiunilor taxabile”*** (art. 297 alin. (4) lit. a) CF).

CJUE s-a pronunțat recurent cu privire la faptul că deductibilitatea TVA este condiționată de stabilirea unei ***legături directe/indirecte și imediate*** între ***achiziții și livrări/ întreaga activitate economică*** a unei persoane impozabile, indiferent de costul excesiv, raportat la rezultate sau impactul favorabil sau nefavorabil asupra cifrei de afaceri a societății.

Cauza C-334/20 AMPER METAL Kft. „Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 – Operațiuni supuse TVA-ului – Noțiune – Articolul 168 litera (a) și articolul 176 – Drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – Refuz – Servicii de publicitate calificate drept excesiv de costisitoare și inutile de administrația fiscală – Lipsa unei cifre de afaceri generate în beneficiul persoanei impozabile”

„Articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă (TVA) plătită pentru serviciile de publicitate, atunci când o astfel de prestare de servicii constituie o operațiune supusă TVA, în sensul articolului 2 din Directiva 2006/112, și ***prezintă o legătură directă și imediată cu una sau mai multe operațiuni taxabile în aval sau cu întreaga activitate economică a persoanei impozabile, în cazul cheltuielilor sale generale, fără a ține cont de faptul că prețul facturat pentru astfel de servicii ar fi excesiv față de o valoare de referință identificată de administrația fiscală națională sau că aceste servicii nu ar fi generat o creștere a cifrei de afaceri a acestei persoane impozabile”.***

OPERAȚIUNI NEREALE vs. OPERAȚIUNI FICTIVE

CCR - DECIZIA nr. 673 din 17 noiembrie 2016 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale:

*„39. (...)În cazul infracțiunii prevăzute de dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, elementul material al acesteia constă în evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive. În acest context, Curtea apreciază că sintagma „**care nu au la bază operațiuni reale**“ se referă la acele operațiuni care nu corespund realității faptice sau juridice, iar „**operațiunile fictive**“ se referă la acele operațiuni imaginare, care în fapt nu există.”*

Operațiunea nereală = *fie nu corespunde realității faptice, fie nu corespunde realității juridice* - prin raportare la **principalele** informații furnizate de factură: furnizor, beneficiar, explicații și cota de TVA.

Operațiune fictivă = *„disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există”* – art. 2, lit. f) din Legea nr. 241/2005.

ÎCCJ - COMPLETUL DE 5 JUDECĂTORI

Decizia penală nr. 187/28.06.2021

„Lipsa caracterului real al operațiunilor poate consta în inexistența operațiunii economice în materialitatea sa ori în denaturarea semnificației juridice, respectiv, operațiunea există în materialitatea sa, însă natura juridică reală este diferită și nu ar putea avea efectul fiscal pe care contribuabilul caută să îl determine.(...)

Spre deosebire de ***operațiunile nereale, care astfel cum s-a arătat pot avea o existență materială, natura juridică fiind diferită de cea reală****, operațiunile fictive sunt în toate cazurile imaginare, fără a exista în materialitatea lor. Cu alte cuvinte, în cazul operațiunii fictive, lipsește baza factuală care ar fi putut justifica întocmirea documentului care atestă existența ei.(...)Astfel, manoperele dolosive ale autorului vizează generarea falsă a chiar existenței materiale a operațiunii economice, iar nu denaturarea semnificației juridice a acesteia și se poate realiza fie prin întocmirea unui document (factură, contract) care atestă o operațiune economică inexistentă în realitate, urmată de înregistrarea în contabilitate a acestuia, fie prin evidențierea în contabilitate a unei operațiuni inexistente și pentru care nu a fost întocmit vreun document.”*

CURTEA DE APEL CLUJ
DECIZIA PENALĂ NR. 1037/A/16.07.2021

„Stabilirea caracterului real sau fictiv al unei operațiuni economice trebuie să se realizeze ***în principal prin analiza condițiilor de fond și în plan secund a celor formale****. Chiar dacă o factură are toate rubricile completate conform dispozițiilor legale, aceasta poate atesta o operațiune nereală/fictivă. Analizând temeinic următoarele elemente (furnizorul sau prestatorul, cumpărătorul sau beneficiarul, bunurile sau serviciile tranzacționate și prețul sau contraprestația), respectiv întregul lanț de tranzacționare atât pe circuitul mărfurilor, cât și invers – pe cel al plăților - până la ultima societate, se poate stabili acest caracter al unor operațiuni economice.*

În prezenta cauză, toate aceste elemente au fost analizate de către instanța de fond care a stabilit fără echivoc caracterul nereal/fictiv al operațiunilor economice. Astfel, obiectul de activitate diferit față de pretinsele livrări efectuate, lipsa activității comerciale a unor societăți ulterioare anilor 2002/2004, radierea societății înainte de pretinsa dată de emitere a facturilor, diferențele nefirești între achiziții și livrări, nedepunerea declarațiilor fiscale 394 și a bilanțurilor contabile aferente anilor 2005-2010, refuzul prezentării facturilor emise de societăți sau a evidenței contabile nederularea activității la sediile declarate, sustragerea administratorilor de la efectuarea controalelor fiscale, neînregistrarea facturilor în contabilitate, lipsa fizică a documentelor justificative (facturi și chitanțe), lipsa contractelor de furnizare/vânzare-cumpărare/prestări servicii, a documentației tehnice, a situației de lucrări, neefectuarea recepției mărfurilor deși s-a încercat inocularea ideii că aceasta s-a realizat în baza documentelor justificative, efectuarea majorității plăților în numerar cu o valoare de până la 5000 lei, consemnarea greșită a elementelor de identificare a societăților, consecutivitatea seriilor documentelor justificative deși acestea au fost aparent emise la intervale mari de timp, diferențele semnificative între forma documentelor justificative sau a ștampilelor firmelor furnizoare cu cele ale înscrisurilor înregistrate în contabilitatea societăților a căror activitate face obiectul prezentului dosar penal probează, necuprinderea seriilor și a numerelor facturilor în plaja de numere alocate societăților furnizoare, menționarea unor nume și CNP-uri fictive etc. indică faptul că operațiunile de furnizare a bunurilor către societățile coordonate de către inculpatul B____ B_____ G_____ nu au corespondent în realitate."

OPERAȚIUNI ARTIFICIALE

Tratament fiscal abuz de drept: repunerea părților în situația inițială.

Codul fiscal:

„ART. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a 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.(...)

(11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

ARTIFICIAL = FICTIV?
ÎCCJ - COMPLETUL DE 5 JUDECĂTORI
Decizia penală nr. 187/28.06.2021

*„În cauza de față, acuzarea a susținut **echivalența termenilor fictiv și artificial**, arătând că fictivitatea operațiunilor este echivalentă în terminologia din domeniul interzicerii practicilor abuzive în materie de TVA cu caracterul artificial al aranjamentelor și că aceasta derivă din lipsa unui scop comercial al tranzacțiilor efectuate pe relația A-B.*

Dincolo de faptul că din probele administrate în cauză a rezultat că tranzacțiile au avut un scop comercial, chiar dacă subsidiar celui de a obține un avantaj fiscal, Înalta Curte a reținut că susținerea acuzării este inexactă, aranjamentul artificial relevat de jurisprudența C.J.U.E. fiind definit prin intermediul aceloraşi condiții de existență cu abuzul de lege, în ambele cazuri fiind vorba de o respectare formală a dispozițiilor legale relevante și fără a se pune vreun moment în discuție lipsa operațiunilor economice în materialitatea lor.

În plus, Înalta Curte, în unanimitate, a reținut că o extindere pe cale jurisprudențială a semnificației sintagmei operațiune fictivă din conținutul Legii nr. 241/2005 prin asimilarea sintagmei aranjament artificial sau a practicilor abuzive din jurisprudența C.J.U.E. ar contraveni în mod flagrant principiilor derivate din jurisprudența CEDO – în special cauza Dragotoniu şi Militaru-Pidhorni împotriva României.”

STUDIU DE CAZ

Extras din Încheierea penală din 09.12.2022 emisă de Curtea de Apel București - Secția I-a Penală în Dosarul nr. xxxx/2/2022 (servicii de consultanță fictive):

Examinând soluţia de clasare atacată, conform art.341 alin.6 C.p.p., în raport de motivele invocate în plângerea petentului, pe baza actelor şi lucrărilor aflate la dosarul cauzei, judecătorul de cameră preliminară apreciază că plângerea este fondată pentru următoarele motive**: (…)**

Potrivit art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005, operaţiunea fictivă reprezintă disimularea realităţii prin crearea aparenţei existenţei unei operaţiuni care în fapt nu există. În cazul infracţiunii prevăzute de dispoziţiile art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005, elementul material al acesteia constă în evidenţierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operaţiuni reale ori evidenţierea altor operaţiuni fictive.

Sintagma "care nu au la bază operaţiuni reale" se referă la acele operaţiuni care nu corespund realităţii faptice sau juridice, iar "operaţiunile fictive" se referă la acele operaţiuni imaginare, care în fapt nu există.

Astfel, operaţiunile fictive sau nereale sunt simple consemnări sau menţiuni scriptice, realizate în cuprinsul unor evidenţe financiar-contabile şi fiscale prevăzute de lege, ale unor tranzacţii care nu au corespondent în realitatea faptică. În esenţă, pentru ca o operaţiune să poată fi calificată ca fictivă sau nereală, este necesar să se constate o discrepanţă sau o inexactitate cu caracter esenţial între situaţia reală şi modul în care aceasta a fost consemnată în documentul financiar-contabil corespunzător.

De regulă, pentru a produce efecte juridice favorabile contribuabilului care le evidenţiază, operaţiunile fictive sunt consemnate în documente financiar-contabile şi fiscale care îndeplinesc în mod formal condiţiile prevăzute de actele normative în vigoare.

În acest context, demersul investigativ de stabilire a caracterului real ori fictiv al unei operaţiuni economice trebuie să se raporteze, cu prioritate, **la analizarea aspectelor de fond ale tranzacţiei, în detrimentul condiţiilor formale.**

Astfel, dezideratul definirii fictivităţii şi al depistării acesteia trebuie realizat prin analiza elementelor esenţiale care caracterizează orice operaţiune economică, respectiv furnizorul sau prestatorul, cumpărătorul sau beneficiarul, bunurile sau serviciile tranzacţionate şi preţul sau contraprestaţia.

Caracterul fictiv al oricăruia dintre elementele de mai sus este de natură a compromite caracterul real al întregii operaţiuni, întrucât situaţia faptică nu va mai corespunde cu modul în care aceasta este consemnată în evidenţele financiar-contabile şi fiscale.

Raportând aceste prevederi legale la situaţia de fapt ce rezultă din actele şi lucrările dosarului, judecătorul de cameră preliminară constată că din probele administrate în cauză rezultă date concrete care conduc la concluzia că toate operaţiunile economice derulate între aceste două entităţi nu sunt fictive.

Cu titlu preliminar, judecătorul de cameră preliminară reține că între AC SA și S.P.R.L. BC s-a încheiat contractul de consultanță nr. xxxx din data de 16.08.2010, care a fost folosit pentru emiterea a 30 de facturi fiscale de către societatea de avocați și plata acestor facturi de către AC SA. De asemenea, **contractul de consultanță și facturile au fost înregistrate în documente legale care au stat la baza deducerii cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată de către societatea comercială.**

Scopul edictării art. 9 din Legea nr.241/2005 este acela al protejării bugetului de stat astfel încât încasările la acesta să nu fie diminuate prin fapte ilicite. Din acest punct de vedere, infracţiunea de evaziune fiscală este o infracţiune de prejudiciu. În acest sens s-a pronunţat şi Curtea Constituţională prin Decizia nr.258/2016: „23, [...]f *Curtea observă că infracţiunile de evaziune fiscală sunt infracţiuni de prejudiciu, acestea având ca urmare imediată producerea unei pagube bugetului general consolidat, aceste infracţiuni consumându-se în momentul în care s-a produs rezultatul prevăzut în norma de incriminare*".

Curtea pune în vedere faptul că infracțiunea de evaziune fiscală există doar dacă sunt întrunite toate elementele constitutive prevăzute de lege în acest sens, respectiv că pentru a se reţine săvârşirea unei infracţiuni este necesar nu doar existenţa unei anumite conduite, ci ca această conduită să fie prevăzută ca element material al infracţiunii. Din acest punct de vedere este de observat că operaţiunile cercetate în cursul urmăririi penale au fost reale: **între AC SA si BC SPRL a fost încheiat un contract de asistenţă juridică, au fost realizate operaţiunile de plată, respectiv de încasare, evidenţiate în actele contabile şi în situaţiile financiare.**

În ceea ce privește natura juridică a contractului prin care client asigură abonare la serviciile de consultanţă juridică (sau alte tipuri de servicii de consultanţă) a făcut obiectul analizei CJUE în hotărârea pronunţată în *cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company*, cu privire la: TVA -Noţiunea „prestare de servicii"-Contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanţă - Fapt generator al taxei-Necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor - Exigibilitatea taxei (Camera a lll-a).

Curtea a decis că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că noţiunea **„prestare de servicii" cuprinde contractele de abonament** privind prestarea de servicii de consultanţă unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială şi financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziţia beneficiarului pe durata contractului. în ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanţă precum cele în discuţie în litigiul principal, Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că faptul generator al taxei şi exigibilitatea acesteia intervin Ia expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanţă dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului - adică exact situaţia din speţa de faţă.

Specific contractului de abonare la consultanţă juridică (deşi în mod corespunzător se poate aplica şi în materie de consultanţă financiară, fiscală etc.) este faptul că **derularea contractului şi existenţa obligaţiilor reciproce *nu este condiţionată de materializarea în acte concrete de consultanţă juridică***.

Prin urmare, aşa cum arată şi din jurisprudenţa CJUE indicată anterior, în cazul contractului care presupune abonarea la consultanţă juridică nu este esenţială solicitarea unui serviciu concret de consultanţă pe durata contractului. Contractul se poate derula fără existenţa unei solicitări concrete din partea clientului.

În cazul contractului care presupune abonarea la consultanţă juridică suma reprezentând onorariul forfetar stabilit este datorată indiferent de solicitarea concretă a consultanţei şi pe cale de consecinţă, plata nu trebuie justificată de rapoarte de activitate, desfăşurătoare cu orele afectate activităţii clientului sau alte mijloace care evidenţiază volumul de activitate. Toate acestea îşi găsesc logica probatorie în cazul onorariilor stabilite pe ora, dar devin nerelevante pentru părţi în contextul în care tipul de contract presupune aceeaşi prestaţie din partea clientului indiferent de volumul de activitate solicitat avocatului.

Raportat la cauza dedusă judecății, contractul de consultanţă, emiterea facturilor şi plata lor **nu au avut ca rezultat diminuarea încasărilor la bugetul de stat deoarece cheltuielile şi taxa pe valoarea adăugată deduse de AC SA au fost evidenţiate ca şi venituri şi ca taxă de plătit de către societatea de avocaţi, iar cea din urmă a efectuat plăţile către bugetul de stat corespunzătoare acestor operaţiuni, neproducându-se niciun prejudiciu bugetului de stat.**

Judecătorul de cameră preliminară al Curţii de Apel constată **o corespondență perfectă între înregistrările contabile și declarațiile fiscale ale partenerilor Contractului nr.4966/16.08.2010, acestea fiind efectuate la aceleași valori,** conform mențiunilor din cele 30 de facturi emise de furnizorul și S.P.R.L. BC și primite de beneficiarul AC SA.

Conform jurisprudenței CJUE(Cauza C-430/19 SC C.F. SRL împotriva A.J.F.P.M., D.G.R.F.P.C.), facturile sunt documente justificative legale pentru toate operațiunile aflate în sfera TVA, de aceea au fost reglementate în corpul Directivei TVA, valoarea lor probantă nefiind condiționată de existența și a altor înscrisuri. Prin urmare, Curtea constată, din analiza materialului probator, că **tranzacțiile consemnate în cele 30 de facturi emise de furnizorul de servicii juridice au fost evidențiate la aceleași valori în contabilitățile și declarațiile informative și fiscale ale celor doi parteneri contractuali.**

De asemenea, în ceea ce privește achitarea celor 30 de facturi emise de S.P.R.L. BCde către AC SA, Curtea constată **că pe lângă achitarea integrală a facturilor, furnizorului de servicii juridice i-a fost inclusiv achitată TVA colectată prin emiterea facturilor, operațiune care a fost declarată fiscal prin Decontul 300 al fiecărei perioade fiscale**.

În acelaşi sens, în cauza C-516/14 Barlis 06 este lămurită importanţa declarării fiscale a facturii emisă de furnizor „***independent de aspectul dacă faptul generator al taxei se materializează şi în special dacă un serviciu a fost prestat efectiv”.***

Referitor la aplicarea principiului neutralității fiscale (ce vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată pentru toate activităţile sale economice, din moment ce acestea sunt supuse TVA), Curtea pune în vedere faptul că **principiul neutralității TVA este condiționat de realizarea veniturilor fiscale prin colectarea de către furnizor a TVA în scopul eliminării riscului de pierdere a acelorași venituri fiscale prin exercitarea dreptului de deducere de către beneficiar**. **Fundamentul acestui mecanism juridic are la baza art. 203 din Directiva TVA, *TVA este datorată de orice persoană ce menționează taxă pe o factură***. În concluzie, Curtea deduce că o entitate este eliberată de sarcina TVA doar dacă nu există nicio pierdere fiscală pentru veniturile publice, ceea ce în prezenta cauză este evident că nu s-a întâmplat acest lucru.

De asemenea, existența celor 30 de facturi care au produs efecte fiscale în oglindă la furnizor și beneficiar reprezintă dovada îndeplinirii condiției de formă ce permite verificarea îndeplinirii condiției de fond în exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru beneficiarul serviciilor AC SA, adică verificarea legăturii directe și imediate dintre achizițiile din amonte și livrările din aval, demonstrație care se consideră îndeplinită inclusiv prin includerea contravalorii achizițiilor din amonte în prețul livrărilor din aval.

Ergo, AC beneficiază de deductibilitatea cheltuielilor şi a TVA aferentă celor 30 facturi emise de furnizorul BC SPRL prin raportare la condiţiile de fond şi de formă stabilite de legislaţia fiscală, aspect constatat şi de inspecţiile fiscale efectuate în perioada 2010-2012, care nu au modificat baza de impunere pentru cele 30 facturi fiscale.

Pe de altă parte, în situaţia unui presupus abuz de drept în materia impozitelor directe-impozit pe profit, după cum susţine procurorul de caz, sancţiunea fiscală a tranzacţiilor cu scop exclusiv fiscal este prevăzut la art. 11 alin.1 şi 12 din Codul Fiscal şi constă în repunerea părţilor în situaţia anterioară, adică respingerea deductibilităţii cheltuielilor şi a TVA la beneficiar, concomitent cu neimpozitarea veniturilor şi şi restituirea TVA necolectată la furnizor. Drept consecinţă, anularea unei facturi conduce la anularea efectelor acesteia la ambii parteneri contractuali astfel încât şi dacă s-ar fi regăsit această situaţie ipotetică, bugetul statului nu ar fi fost prejudiciat.

În esenţă, judecătorul de cameră preliminară al Curţii constată **inexistenţa unui prejudiciu adus bugetului de stat; lipsa scopului sustragerii de la plata obligaţiilor fiscale (în fapt nu a avut loc o acţiune de sustragere de la plata acestor obligaţii); aplicarea principiului neutralităţii fiscale; natura juridică şi efectele contractului de asistenţă juridică nr.4966/16.08.2021 încheiat între S.C. AC şi SPRL BA, contract de tip abonament de consultanţă juridică care presupune că *derularea contractului şi existenţa obligaţiilor reciproce nu este condiţionată de materializarea în acte concrete de consultanţă juridică*.** În plus, relevantă pentru a dovedi voinţa reală a părţilor este şi clauza de loialitate asumată prin contract, conform căreia societatea de avocaţi să nu poată acorda asistenţă juridică societăţilor cu care concura pentru accesarea contractelor de achiziţie publică.

Toate aceste considerente duc la concluzia ineluctabilă în sensul că încheierea şi derularea contractului de asistenţă juridică nr. 4966/16.08.2021 între S.C. AC şi SPRL BC nu constituie o faptă prevăzută de legea penală, lipsind atât cerinţa existenţei unui prejudiciu adus bugetului de stat, cât şi intenţia directă calificată prin scop de a se sustrage de la plata obligaţiilor fiscale datorate bugetului de stat.

În măsura în care s-ar fi constatat că practica AC SA ar fi greşită din punct de vedere fiscal, dacă nu ar fi trebuit să deducă cheltuielile şi taxa pe valoarea adăugată, aceasta nu putea fi considerată decât cel mult o practică abuzivă, cu consecinţe exclusiv fiscale, însă şi în această privinţă organele fiscale de control şi-au exprimat opinia prin rezultatele inspecţiilor fiscale efectuate pentru perioada 2010-2012.

Curtea de Apel București și-a întemeiat soluția pe următoarele considerente:

1.- Faptele nu îndeplinesc condițiile de tipicitate ale infracțiunii de evaziune:

- prevalența fondului asupra formei;
- fondul operațiunilor nu este diferit de forma pe care o îmbracă;

2.- Facturile au fost înregistrate ca atare la furnizor și beneficiar și au fost reflectate în contabilitate și declarațiile fiscale la aceleași valori;

3.- Caracterul non-fictiv al contractului abonament (Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company);

4.- Derularea contractului de asistență juridică nu a condus la pierderi/diminuarea de venituri la bugetul de stat, deoarece cheltuielile şi taxa pe valoarea adăugată deduse de beneficiar au fost evidenţiate ca şi venituri şi ca taxă de plătit de către furnizor;

5.- S-a dat eficiență existenței facturilor – documentul primar justificativ necesar și suficient în materia TVA care probează TVA colectată și permite deducerea corelativă a TVA;

6.- S-a dat eficiență fiscală achitării integrale a facturilor de către beneficiar, situație în care beneficiarul nu mai poate fi ținut răspunzător individual și solidar cu furnizorul care nu și-ar fi îndeplinit obligația de plată a TVA;

7.- S-a dat eficiență mecanismului juridic care are la baza art. 203 din Directiva TVA, ***„TVA este datorată de orice persoană ce menționează taxă pe o factură”;***

8.- S-a aplicat **principiul neutralității fiscale** (ce vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată pentru toate activităţile sale economice, din moment ce acestea sunt supuse TVA), și care, în viziunea CAB este condiționat de realizarea veniturilor fiscale prin colectarea de către furnizor a TVA în scopul eliminării riscului de pierdere a acelorași venituri fiscale prin exercitarea dreptului de deducere de către beneficiar;

9.- S-a dat eficiență inspecțiilor fiscale finalizate cu decizii de nemodificare a bazei de impunere;

10.- Chiar și în situația constatării unui abuz de drept, bugetul de stat nu este afectat, pentru că repunerea părților în situația inițială, respectiv anularea unei facturi conduce la anularea efectelor acesteia la ambii parteneri contractuali, astfel încât şi dacă s-ar fi regăsit această situaţie ipotetică, bugetul statului nu ar fi fost prejudiciat.

MULŢUMIM PENTRU ATENŢIE!

Mary-Elsa PÂRVAN
Expert contabil şi fiscal judiciar – TASTEL S.R.L
mep@tastel.ro
av.dr. Gheorghe MATEI
Managing partner - Tax Department
S.C.A. Leaua Damcali Deaconu Păunescu – LDDP
gmatei@lddp.ro