

Scurte considerații teoretice și practice privind infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 din Legea nr. 241/2005

Drd. Mihai GURAN

Universitatea „Lucian Blaga” din Sibiu, România
mihai.guran@yahoo.com

Rezumat: *Prezentul articol își propune să releve și să analizeze jurisprudența recentă a Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea asigurării unei practici judiciare unitare în materia infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Totodată, articolul urmărește să atragă atenția asupra jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia fraudei fiscale și posibilele aplicații practice ale principiilor ce se desprind din hotărârile pronunțate de instanța europeană, în cauzele penale ce au ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală.*

Cuvinte cheie: *evaziune fiscală; fraudă fiscală; TVA; infracțiuni prevăzute în legi speciale; Curtea de Justiție a Uniunii Europene.*

Încadrarea subdomeniului: Drept penal

Introducere

Înalta Curte de Casație și Justiție a pronunțat, în ultimii ani, o serie de decizii în materia infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de dispozițiile art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, fie în procedura recursului în interesul legii, fie hotărâri prelabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Am ales să prezentăm, în cele ce urmează, trei dintre aceste decizii, relevând totodată modul în care principiile statuate de instanța supremă în considerentele acestora au fost receptate și dezvoltate în practica instanțelor naționale. Acestea vizează, pe de o parte, modalitatea în care urmează să fie soluționată acțiunea civilă în cauzele penale având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală, și pe de altă parte, relația existentă între această infracțiune și alte infracțiuni cu care intră în concurs sau pe care le absoarbe.

Cunoașterea jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea asigurării unei practici judiciare unitare la nivel național prezintă importanță sub două aspecte.

În primul rând, deciziile pronunțate în procedura recursului în interesul legii, respectiv hotărârile prelabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept sunt obligatorii pentru instanțele de judecată, context în care se impune cunoașterea acestora atât de teoreticieni, cât și de către practicieni.

În al doilea rând, argumentele logico-juridice oferite de instanța supremă în cuprinsul considerentelor pe care se sprijină soluțiile adoptate în cadrul acestor decizii pot reprezenta un punct de plecare pentru rezolvarea altor probleme de drept care se pot ivi în practica judiciară.

Totodată, având în vedere bogata jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia fraudei fiscal, precum și faptul că principiile care emană din aceasta sunt obligatorii pentru instanțele din statele membre, am dorit să prezentăm în mod succint cele mai relevante hotărâri pronunțate de Curtea de la Luxembourg în această materie, apreciind că acestea prezintă o deosebită importanță în special pentru practicienii interesați de rezolvarea cauzelor care au ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală.

Spunem aceasta deoarece, așa cum vom arăta, principiile dezvoltate de instanța europeană în jurisprudența sa, în special în ceea ce privește probatoriul necesar a fi administrat în vederea dovedirii unei fraude fiscale, vin, de cele mai multe ori, în contradicție cu practica organelor de urmărire penală din România.

Astfel, cunoașterea jurisprudenței europene poate contribui cu succes la dovedirea inconsistenței probatoriului administrat în acuzare, conducând astfel la pronunțarea unor soluții de achitare de către instanțele de judecată penale.

1. Modalitatea corectă de soluționare a acțiunii civile în cauzele penale având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală

Prin Decizia nr. 17/2015 [1], Înalta Curte de Casație și Justiție (Complet RIL) a admis recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție și, în consecință, în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 19 din Codul de procedură penală a stabilit 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 la plata sumelor reprezentând obligația fiscală principală datorată și la plata sumelor reprezentând obligațiile fiscale accesorii datorate, în condițiile Codului de procedură fiscală".

Instanța supremă a arătat în esență că, în contextul în care temeiul răspunderii penale îl constituie o infracțiune de evaziune fiscală, acțiunea civilă, care este accesorie acțiunii penale, urmează să se raporteze la natura infracțiunii, la scopul incriminării evaziunii fiscale. Astfel, în considerentele deciziei anterior menționate s-a arătat că în cazul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală, contribuabilului, ca subiect pasiv al raportului juridic procedural fiscal, i se reproșează fie o acțiune, fie o inacțiune în privința obligațiilor ce îi revin în legătură cu administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor sau altor sume datorate bugetului general consolidat, în condițiile legii, iar statul, prin autoritatea fiscală, ca subiect activ al raportului juridic procedural fiscal, are dreptul de a obține respectarea obligațiilor contribuabililor în legătură cu administrarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor sau altor sume datorate bugetului general consolidat.

Totodată, Înalta Curte de Casație și Justiție a subliniat faptul că având în vedere relația dintre creanțele fiscale principale (impozite, taxe și alte contribuții datorate bugetului general consolidat) și cele accesorii (dobânzi, penalități și, după caz, majorări de întârziere), dar și natura juridică a raportului dedus judecății, instanțele penale urmează să acorde despăgubiri pentru prejudiciul cauzat reprezentând exclusiv accesoriile fiscale ale creanței fiscale principale, și nu dobânda legală caracteristică raporturilor juridice de drept privat. Nu în ultimul rând, în ceea ce privește perioada de timp pentru care trebuie calculate aceste accesorii, s-a arătat că stabilirea momentului nașterii acestor obligații de plată ca fiind situat la finalul procedurii judiciare (după rămânerea definitivă a hotărârii de condamnare) reprezintă o soluție eronată, deoarece presupune acoperirea doar parțială a prejudiciului cauzat creditorului fiscal prin întârzierea plății obligațiilor fiscale principale, cu excluderea perioadei cuprinse între data la care acestea au devenit scadente și data rămânerei definitive a hotărârii de condamnare și cu consecința exonerării parțiale și nejustificate a debitorului de plata unor daune-interese moratorii și a penalităților de întârziere.

În practica judiciară, s-a făcut o distincție între prejudiciu în înțelesul legii penale și cel aferent laturii civile, arătându-se că, în cazul infracțiunii de evaziune fiscală, ceea ce interesează încadrarea juridică și sancționarea faptei este prejudiciul cauzat prin fapta penală la momentul epuizării acesteia, independent de penalitățile și dobânzile ce decurg din acest prejudiciu. Astfel, s-a apreciat că sintagma "acoperire integrală a prejudiciului cauzat nu poate fi interpretată în sensul că noțiunea de prejudiciu, în înțelesul legii penale, cuprinde și dobânzile, penalitățile etc, spre deosebire de noțiunea de prejudiciu astfel cum este aceasta definită în legislația civilă – care interesează și latura civilă a procesului penal – care cuprinde toate prejudiciile cauzate prin fapta penală. [2]

În același sens, într-o altă cauză, s-a arătat că se poate constata că noțiunea de prejudiciu este utilizată în contexte juridice diferite, ceea ce ar presupune o tratare distinctă a acesteia, dacă se impune o astfel de abordare, pentru a se putea ajunge astfel la finalitatea specifică fiecărei situații urmărite de legiuitor. Astfel, instanța a subliniat că dacă decizia RIL nr. 17/2015 statuează expres asupra prejudiciului înțeles ca pretenție a părții civile, în latura civilă a cauzei penale, cauza de nepedepsire reglementată de art. 10 din Legea nr. 241/2005 prevede un quantum expres al prejudiciului aceleiași infracțiuni, limită a aplicării cauzei de nepedepsire, care ține de latura penală a cauzei. Așadar, în primul caz, noțiunea de prejudiciu vizează

latura civilă și îndestularea părții civile, în timp ce în cel de-al doilea caz acesta reprezintă doar limita nominală a cuantumului prejudiciului aplicabilă în vederea neantrenării răspunderii penale și încetării procesului penal. [3]

2. Evaziunea fiscală, variantă specială a infracțiunilor de fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals

Prin Decizia nr. 21/2017 [4], Înalta Curte de Casație și Justiție (Complet RIL) a admis recursul în interesul legii formulat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție și, în consecință, a stabilit că: în interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor vizând încadrarea juridică a faptei de evidențiere, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în ipoteza înregistrării unor facturi fiscale și chitanțe de plată întocmite în fals în numele unor societăți comerciale care nu recunosc tranzacțiile sau care au avut în perioada funcționării comportamentul fiscal asemănător societăților comerciale „fantomă”, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale; raportul dintre infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunile de fals în înscrisuri sub semnătură privată/uz de fals prevăzute de art. 322 și art. 323 din Codul penal, fapta de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, prin folosirea de facturi și chitanțe fiscale falsificate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În considerentele acestei decizii, instanța supremă a început prin a realiza o delimitare între infracțiunile de evaziune fiscală, fals în înscrisuri sub semnătură privată, respectiv uz de fals, prin prisma elementului material al acestor infracțiuni. Astfel, s-a arătat că, în ceea ce privește infracțiunea de evaziune fiscală reglementată de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, elementul material se poate realiza doar printr-o acțiune de evidențiere în actele contabile sau în alte documente legale, cu caracter de document justificativ, facturi și chitanțe, a unor cheltuieli care nu au avut o existență reală pentru că nu au fost determinate de operațiuni reale ori în evidențierea în actele contabile a unor operațiuni fictive. Referitor la infracțiunea de fals în înscrisuri sub semnătură privată, instanța supremă a arătat că elementul material al acestei infracțiuni este constituit fie din acțiunea făptuitorului de a falsifica un înscris sub semnătură privată prin vreuna din modalitățile prevăzute de art. 320 din Codul penal, respectiv prin contrafacerea scrierii ori a subscrierii sau prin alterarea lui în orice mod, fie din acțiunea autorului de a falsifica un înscris prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori prin omisiunea cu știință de a insera unele date sau împrejurări, potrivit prevederilor art. 321 din Codul penal. Nu în ultimul rând, în cazul infracțiunii de uz de fals, elementul material al acestei infracțiuni este reprezentat de acțiunea de folosire a unui înscris oficial sau sub semnătură privată, fals, în condițiile în care făptuitorul cunoaște faptul că acesta este fals, în vederea producerii unei consecințe juridice.

Comparând elementul material al infracțiunilor de fals în înscrisuri sub semnătură privată, respectiv uz de fals cu cel al infracțiunii de evaziune în forma prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că acestea sunt similare, în sensul că activitatea desfășurată de făptuitor vizează falsificarea conținutului unor înscrisuri sub semnătură privată prin atestarea unor fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului, sau folosirea unor astfel de înscrisuri care au fost falsificate în prealabil de alte persoane, în timp ce în cazul infracțiunii prevăzute de legea specială, cerința esențială este ca înscrisurile asupra cărora se acționează să fie actele contabile sau alte documente legale, facturi ori chitanțe, toate aceste acțiuni urmărind scopul special prevăzut de norma de incriminare, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin reducerea bazei impozabile. Activitatea infracțională poate viza doar evidențele contabile, respectiv alte documente legale, care în condițiile în care stau la baza înregistrărilor în contabilitate dobândesc calitatea de document justificativ ori poate viza ambele categorii de înscrisuri.

Instanța supremă a concluzionat arătând că aceeași acțiune a făptuitorului nu poate primi o încadrare juridică dublă, respectiv că nu se poate reține în sarcina acestuia comiterea atât a infracțiunii de evaziune fiscală, cât și a infracțiunii de fals în înscrisuri sub semnătură privată ori a infracțiunii de uz de fals, aflate în concurs ideal, acțiunea sa unică fiind cea specifică primei infracțiuni menționate, care are caracterul unei forme particulare de fals în înscrisuri sub semnătură privată ori uz de fals, fiind în prezența unei norme speciale care are prioritate de aplicare în raport cu norma generală.

3. Evaziunea fiscală, infracțiune unică cu conținut alternativ?

Prin Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 25/2017 din 03.10.2017 pronunțată de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală [5], s-a statuat că acțiunile și inacțiunile enunțate în art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care se referă la aceeași societate comercială, reprezintă variante alternative de săvârșire a faptei, constituind o infracțiune unică de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Pentru pronunțarea acestei hotărâri, instanța supremă a delimitat, din punct de vedere teoretic infracțiunile cu conținut unic, cele cu conținut alternativ și cele cu conținuturi alternative. Astfel, s-a arătat că infracțiunile cu conținut unic sunt acele infracțiuni ale căror elemente constitutive se înfățișează sub o formă unică, exclusivă, nesusceptibilă de mai multe modalități (bigamia, omorul), în timp ce infracțiunile cu conținut alternativ sunt acele infracțiuni pentru care legea prevede variante alternative ale elementului material al laturii obiective, variante echivalente sub aspectul semnificației lor penale. Înalta Curte de Casație și Justiție a subliniat că, spre deosebire de infracțiunile cu conținut alternativ care, în esență, presupun existența mai multor modalități de săvârșire a faptei, în cazul infracțiunilor cu conținuturi alternative legiuitorul regrupează, sub aceeași denumire, două sau mai multe infracțiuni de sine stătătoare.

Totodată, s-a arătat că această delimitare prezintă atât relevanță teoretică, cât și practică, sub aspectul efectelor diferite care apar în cazul realizării mai multor variante alternative de comitere. Astfel, în cazul infracțiunilor cu conținut alternativ, modalitățile diferite, prevăzute în norma de incriminare, nu generează un concurs de infracțiuni, în timp ce în cazul infracțiunilor cu conținuturi alternative, dacă se realizează mai multe dintre aceste conținuturi, ne vom afla în prezența unui concurs de infracțiuni.

Nu în ultimul rând, instanța supremă a arătat că modalitățile faptice de săvârșire a infracțiunii de evaziune fiscală au același scop, respectiv sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, acest aspect constituind un argument suplimentar în sprijinul tezei conform căreia ne aflăm în prezența unei infracțiuni unice, nefiind posibilă reținerea concursului între modalitățile alternative reglementate de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005.

În lumina considerentelor de ordin teoretic prezentate anterior, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că infracțiunea de evaziune fiscală este una cu conținut alternativ, variantele alternative de săvârșire a faptei fiind echivalente sub aspectul semnificației lor penale.

Apreciem că raționamentul expus de instanța supremă este pe deplin justificat și perfect fundamentat pe argumentele teoretice prezentate anterior. Mai mult decât atât, opinăm că, pentru identitate de rațiune, s-ar impune reținerea unei infracțiuni de evaziune fiscală și în ipoteza în care inculpatul este trimis în judecată sub aspectul săvârșirii mai multor acțiuni sau inacțiuni care se circumscriu elementului material al acestei infracțiuni, indiferent dacă acestea sunt încadrate din punct de vedere juridic în art. 9 alin. (1) lit. a), b), c), d), e), f) sau g) din Legea nr. 241/2005.

Un argument suplimentar în sprijinul acestei teze este și concluzia la care a ajuns instanța supremă în cuprinsul Deciziei anterior menționate, în sensul că din interpretarea literală a textului, rezultă, în mod neechivoc, intenția legiuitorului de a stabili mai multe modalități alternative ale elementului material al infracțiunii unice de evaziune fiscală, și nu infracțiuni distincte de evaziune fiscală.

Așadar, chiar dacă sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept viza exclusiv ipoteza acțiunilor și inacțiunilor enunțate

în art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, apreciez că argumentele expuse de instanța supremă vizează toate modalitățile alternative reglementate de art. 9 alin. (1) din Legea nr. 241/2005.

De altfel, acest punct de vedere a fost îmbrățișat și în jurisprudență [6] în condițiile în care Tribunalul București a dispus schimbarea încadrării juridice data faptelor prin actul de sesizare a instanței din două infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. f) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 37 alin. (1) lit. a) C. pen. (1969), art. 41 alin. (2) C. Pen. (1969) și art. 5 C. Pen., respectiv de art. 9 alin. (1) lit. b) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 37 alin. (1) lit. a) C. pen. (1969), art. 41 alin. (2) C. Pen. (1969) și art. 5 C. Pen., în infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și f) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 37 alin. (1) lit. a) C. pen. (1969), art. 41 alin. (2) C. Pen. (1969) și art. 5 C. Pen. Pentru a dispune astfel, instanța de judecată a avut în vedere Decizia nr. 25/2017 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, prezentată anterior, reținând că, deși decizia menționată se referă la literele b) și c) ale art. 9 din Legea nr. 241/2005, o singură normă legală nu poate primi interpretări trunchiate și distincte.

Astfel, Tribunalul București a apreciat că atâta vreme cât în considerentele Deciziei nr. 25/2017 se reține că evaziunea fiscală este o infracțiune unică, existând mai multe modalități alternative ale elementului material al acestei infracțiuni, cele dezlegate de instanța supremă cu privire la lit. b) și c) sunt pe deplin aplicabile și în privința celorlalte litere ale art. 9 din Legea nr. 241/2005.

Cu toate acestea, în practica judiciară au existat și puncte de vedere contrare [7] Tribunalul Mehedinți respingând cererea de schimbare a încadrării juridice formulată de procuror, întrucât s-a apreciat că aceasta este neîntemeiată, deoarece art. 9 alin. (1) lit. b) și, respectiv art. 9 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 241/2005 incriminează situații de fapt distincte, schimbarea încadrării juridice putând fi făcută doar dacă conținutul faptei imputate se schimbă.

4. Jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia fraudei fiscale și aplicabilitatea acesteia în cauzele penale având ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a dezvoltat, în cei peste 65 de ani de existență, o vastă jurisprudență în materia fraudelor fiscale, obligatorie pentru toate statele membre.

Deși cauzele care au fost analizate de către instanța de la Luxemburg vizau în principal raporturi de drept administrativ, fiscal, apreciem că principiile creionate de Curte sunt pe deplin aplicabile și la fel de obligatorii în cauzele penale având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală, în condițiile în care inclusiv legislația internă, respective art. 11 alin. (11) din Codul fiscal stipulează că art. „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”.

În cele ce urmează, vom prezenta succint cele mai relevante hotărâri pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în materia fraudelor fiscale, întrucât apreciem că o mai bună cunoaștere a jurisprudenței europene se poate dovedi a fi extrem de utilă pentru practicienii interesați în rezolvarea acestor tip de cauze.

Una dintre cele mai importante hotărâri pronunțate recent de Curtea de la Luxemburg a fost cea din cauza Gábor Tóth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága [8]. În considerentele acestei hotărâri, instanța de la Luxemburg a arătat că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat pe motiv că beneficiarul unor servicii nu a dispus verificării cu privire la raporturile contractuale existente între furnizorul său și personalul angajat pe care acesta pretinde că îl are disponibil, în contextul în care în evidența autorităților naționale acesta nu figurează ca având vreun angajat.

În acest sens, instanța europeană a arătat că nu contribuabilul nu are nici dreptul, nici obligația, de a efectua verificări cu privire la situația angajaților subcontractantului său. Totodată, Curtea a subliniat că împrejurarea că anumite facturi fiscale au fost achitate în numerar sau că acestea au fost emise la o dată anterioară achiziționării de către emitent a unui facturier nu reprezintă indicii suficiente pentru a concluziona că beneficiarul serviciilor a participat la o fraudă fiscală.

În același sens Maks Pen EOOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia [9], în care instanța europeană a arătat că împrejurarea că serviciul

prestat beneficiarului nu ar fi fost prestat în mod efectiv de către societatea furnizoare, care figura pe facturi, sau de un subcontractant al acesteia, în condițiile în care aceste din urmă societăți nu ar fi dispus de personalul sau mijloacele fixe necesare în acest sens, nu este suficientă, prin ea însăși, să conducă la concluzia că beneficiarul a luat parte la o fraudă fiscală.

Această concluzie la care a ajuns instanța europeană prezintă o deosebită importanță, având în vedere practica unor organe de urmărire penală de a aprecia că în ipoteza în care o anumită societate comercială nu a avut niciun angajat care să fie declarant și înscris în evidențele organelor evidente, în mod automat serviciul facturat de această societate a avut un caracter fictiv, nefiind prestat în realitate.

Același principiu a fost relevat de Curtea de la Luxemburg și în cauzele conexe Mahagében Kft împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága și Péter Dávid împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága [10], în care s-a subliniat faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu poate fi refuzat pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că furnizorul său dispunea de bunurile ce au fost livrate sau de mijloacele logistice pentru a efectua transportul acestora. De asemenea, instanța europeană a arătat că, pentru a beneficia de deducere, persoana impozabilă nu este obligată să prezinte alte documente justificative (avize de însoțire a mărfii etc.), în afara unei facturi fiscale.

Apreciem că soluțiile menționate anterior sunt corecte, având în vedere împrejurarea că un contribuabil are posibilități limitate de a verifica situația fiscală sau logistică a unui partener comercial, și mai mult decât atât, întreprinderea unui astfel de demers ar genera anumite costuri, inclusiv de timp, pe care acesta nu poate fi obligat să le suporte. Totodată, existența unor eventuale nereguli sau deficiențe identificate de organele fiscale sau de urmărire penală în activitatea partenerului comercial al persoanei în cauză nu probează, în mod automat, faptul că aceasta din urmă cunoștea că participă la o fraudă fiscală.

Deosebit de relevante sunt și cele statuate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza Bonik EOOD împotriva Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” [11], unde s-a arătat că dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri nu poate fi refuzat pentru simplul motiv că autoritățile naționale au în vedere fraude sau nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, motiv pentru care se consideră că livrarea ulterioară nu a fost realizată în mod efectiv. Curtea de la Luxemburg a avut în vedere faptul că în această cauză, autoritățile naționale bulgare nu au stabilit, în baza unor elemente obiective, că persoana impozabilă în cauză cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască faptul că operațiunea invocată pentru a beneficia de 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.

În cauza PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek. împotriva. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi [12] – pentru motivul că facturile fiscale în baza cărora s-a exercitat dreptul de deducere a TVA au fost emise de un operator care a fost apreciat de către autoritățile naționale ca fiind inexistent în condițiile în care nu avea un cod TVA, nu depusese declarațiile fiscale prevăzute de lege, nu își achitase obligațiile fiscale, nu depusese niciun document contabil, nu deținea autorizațiile necesare pentru a-și putea desfășura activitatea, imobilul în care era declarat sediu social era într-o stare precară și niciun reprezentant legal al acestei societăți nu a putut fi contactat.

Totodată, apreciem ca fiind extrem de relevantă concluzia la care a ajuns Curtea de la Luxemburg în cauza Paper Consult SRL împotriva Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud [13], unde a arătat că dreptul european se opune refuzului unei autorități fiscal naționale de a recunoaște dreptul de deducere a TVA unui contribuabil pentru motivul că unul dintre partenerii săi comerciali a fost declarat inactiv fiscal, chiar dacă informația cu privire la situația fiscală a acestuia era disponibilă prin accesarea paginii de internet a autorității fiscale naționale.

Tot în acest context, în doctrină s-a arătat că lipsa depunerii unor declarații fiscale de către un partener comercial nu este, în viziunea instanței europene, un element care să demonstreze existența unei fraude fiscale sau participarea la un astfel de mecanism. [14]

Apreciem că jurisprudența la care am făcut referire anterior ar trebui să atragă atenția organelor de urmărire penală în sensul că acuzațiile de evaziune fiscală care se sprijină pe elemente de fapt precum cele prezentate anterior reprezintă o încălcare flagrantă a dreptului european.

Concluzii

Având în vedere multitudinea de cauze penale ce au ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală care se află în prezent pe rolul organelor judiciare, apreciez că este necesară o cunoaștere aprofundată a jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, precum și a Curții de Justiție a Uniunii Europene, cu atât mai mult cu cât acestea sunt obligatorii pentru organele judiciare din România, întrucât acest aspect poate constitui un ajutor prețios pentru toți practicienii dreptului, interesați de soluționarea cu profesionalism a acestui tip de cauze.

Referințe

- [1] Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 875 din 23 noiembrie 2015
- [2] Curtea de Apel Brașov, Secția penală, Decizia nr. 391/A din 3 mai 2017, disponibilă pe www.rolii.ro, în Daniela Dediu, Evaziunea fiscală, Editura Universul Juridic, București, 2018, p.464 – 475
- [3] Tribunalul Harghita, Secția penală, Sentința nr. 57 din 22 martie 2017, disponibilă pe www.rolii.ro, în Daniela Dediu, Evaziunea fiscală, Editura Universul Juridic, București, 2018, p.454 – 463;
- [4] Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1024 din 27 decembrie 2017
- [5] Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 936 din 28 noiembrie 2017
- [6] Tribunalul București, Secția I penală, Sentința nr. 162 din 1 februarie 2018, disponibilă pe www.rolii.ro, în Daniela Dediu, Evaziunea fiscală, Editura Universul Juridic, București, 2018, p.309 – 321;
- [7] Tribunalul Mehedinți, Secția penală, Sentința nr. 2 din 8 ianuarie 2018, disponibilă pe www.rolii.ro, în Daniela Dediu, Evaziunea fiscală, Editura Universul Juridic, București, 2018, p.254 – 264;
- [8] CJUE, Camera a treia, Hotărârea din 6 septembrie 2012, cauza C – 324/11, Gábor Tóth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 58 – 61;
- [9] CJUE, Camera a șaptea, Hotărârea din 13 februarie 2014, cauza C – 18/13, Maks Pen EOOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 66 – 69;
- [10] CJUE, Camera a treia, Hotărârea din 21 iunie 2012, cauzele conexe C – 80/11 și C – 142/11, Mahagében Kft împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága și Péter Dávid împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 49 – 52;
- [11] CJUE, Camera a treia, Hotărârea din 6 decembrie 2012, cauza C – 285/11, Bonik EOOD împotriva Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 61 – 63;
- [12] CJUE, Camera a cincea, Hotărârea din 22 octombrie 2015, cauza C – 277/14, PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek. împotriva. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 76 – 78;
- [13] CJUE, Camera a doua, Hotărârea din 19 octombrie 2017, cauza C – 101/16, Paper Consult SRL împotriva Direcției Regionale a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud în Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 89 – 92;
- [14] Tudor Vidrean, Cristian Ioan, Frauda fiscală: Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, Editura Universul Juridic, București, 2019, p. 92