

**STUDIU DE CAZ PRIVIND INFRACTIUNEA DE EVAZIUNE
FISCALĂ PREVĂZUTĂ DE ART. 9 ALIN. 1 LIT. C)
DIN LEGEA NR. 241/2005 ÎN JURISPRUDENȚA
CURȚII DE APEL ALBA IULIA**



Conf. univ. dr. Ioan Lazăr
Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia
Facultatea de Drept și Științe Sociale

Abstract

Today fighting tax evasion became part of our daily reality. In this context we are witnessing a real fight against the tax evasion phenomenon where the main actors are the tax authorities beside the prosecution. Unfortunately, this process has its collateral victims frequently.

In the case presented below one of the administrators (only one!) of the nearly two hundred companies which have conducted acquisitions of goods from unknown persons was accused of committing the offense regulated at par. 1(c) of art. 9 of the Law no. 241/2005. No evidence gathered in this case had shown that one of the administrators would be aware about the fictive character of the documents which led to the sale of numerous goods.

The Appeal Court from Alba Iulia had pronounced the acquittal, based on the case law of the European Court of Justice of the European Union in Halifax case-law. In our opinion, the motivation of the latter judgement represents a veritable landmark decision in the field.

Keywords: *tax evasion, tax fraud, forgery, Halifax case-law, fight against tax evasion, the case-law of the Court of Appeal from Alba Iulia.*

I. Considerații introductive

Combaterea fraudei fiscale a devenit o prioritate declarată a guvernărilor. Asistăm deja, de mai mult timp, la scenariul unui veritabile „lupte” împotriva acestui fenomen în care Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)¹ și organele de urmărire penală reprezintă actorii principali.

¹ A se vedea pentru mai multe detalii privind activitatea ANAF: I. Lazăr, *Dreptul finanțelor publice*, ed. a 2-a, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 66-71; I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 15; R. Postolache, *Drept financiar*, ed. 2, Ed. C.H. Beck, București, 2014, p. 31-33.

Este cunoscut faptul că statul își poate mări veniturile fiscale prin acțiuni menite să reducă economia subterană, să combată evaziunea fiscală și să asigure o mai mare eficacitate a administrațiilor fiscale. Deopotrivă, este cunoscut faptul că o politică fiscală impredictibilă și o fiscalitate apăsătoare generează (sau chiar instigă) inevitabil la o amplificare a fenomenului evaziunii fiscale, „strategie” cu care de altfel guvernarea noastră s-a consacrat în decursul timpului. Ca o consecință, situația actuală a României constată cea mai slabă infrastructură din Uniunea Europeană², comparabilă, în unele privințe, cu cea a țărilor subdezvoltate, fără a mai pune discuție situația învățământului sau a sistemului sanitar. Contextul determină, inevitabil, apariția unor forme abile de fraudă fiscală, care pun deseori organele statului în imposibilitatea prevenirii lor. Cu toate acestea, conform „principiului” potrivit căruia „statul nu poate să piardă”, asistăm uneori la situații absurde în raport cu care sunt aplicate măsuri dure împotriva unor agenți economici onești, la rândul lor victime ale unor acțiuni de evaziune fiscală a căror sursă primară nu a putut fi identificată. De regulă se poate constata că în astfel de cazuri, majoritatea instanțelor agreează alternativă facilă oferită în motivarea rechizitoriului, potrivit căruia contribuabilul, devenit astfel inculpat, „putea sau trebuia să știe (!)”, chiar și ce nu au putut constata sau verifica organele de urmărire penală. Astfel în România contribuabilul este considerat mai degrabă un inamic al fiscoșului, în timp ce statul este interesat doar de obținerea a cât mai mulți bani la buget, fără să-l intereseze supraviețuirea micilor agenți economici autohtoni care încercă să reziste într-un climat concurențial³ dominat de companiile multinaționale și unui mediu fiscal impredictibil și ostil.

Speța analizată pune în discuție o problemă sensibilă: un ansamblu infracțional, conceput de către persoane necunoscute, neidentificate de către organele de urmărire penală, a căror activitate s-a concretizat în emiterea unor acte fictive și vânzarea de marfă în baza lor. Mai precis, facturi și chitanțe emise în fals în numele a trei societăți, găsite ulterior în contabilitatea a circa două sute de societăți, dintre care unele importante. Starea de fapt reflectă un context în care persoane rămase neidentificate au vândut diverse bunuri, în numele a trei societăți, în baza unor acte falsificate. Autorii infracțiunii aflați în amonteale evaziunii nu au putut fi identificați de către organele fiscoșului și nici de către organele urmărire

² Un raport realizat de Forumul Economic Mondial a scos la iveală faptul că România are cea mai slabă infrastructură din țările membre ale Uniunii Europene. La nivelul întregului continent, doar Rusia, Albania, Serbia și Moldova (deocamdată s.n.) stau mai prost decât noi în ceea ce privește calitatea drumurilor. În schimb, România se clasează pe un loc decent în ceea ce privește infrastructura aeriană. Suntem pe locul 87, dar după state precum Kenya, Tunisia și Azerbaidjan.

A se vedea: <http://www.auto-bild.ro/stiri/romania-are-cea-mai-slaba-infrastructura-din-uniunea-europeana-74850.html>; <http://www.businessmagazin.ro/analize/servicii-financiare/cauza-romaneasca-a-perpetuarii-crizei-romania-are-cea-mai-slaba-infrastructura-din-uniunea-europeana-13226357>.

³ Pentru mai multe detalii cu privire la noțiunea de concurență, a se vedea I. Lazăr, *Dreptul Uniunii Europene în domeniul concurenței*, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 59-71.

penală. Cu toate acestea, în considerarea „principiului” mai sus menționat, s-a procedat trimiterea în judecată a unuia dintre administratorii societăților cumpărătoare (și doar a unuia) pentru *săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005*⁴, fără a exista probe care să dovedească că acesta (și doar acesta) ar fi cunoscut caracterul fictiv al actelor de achiziție ale mărfii. În condițiile în care autorii falsului nu au fost identificați, neexistând nici o probă în sensul că vreunul dintre administratorii societăților cumpărătoare cunoștea sau ar fi putut să cunoască caracterul fictiv al actelor aferente achiziției de marfă, nu putem să nu sesizăm existența unei practici neunitare la nivel național, în care după o apreciere pur subiectivă au fost trimiși în judecată doar unii (sau chiar doar unul) dintre administratorii acestor societăți.

În speță Curtea de Apel Alba a pronunțat o hotărâre de achitare în cauză fundamentată pe cauzistica CJUE (la acea dată CJCE) în afacerea *Halifax*⁵, motivarea acesteia reprezentând în opinia noastră un veritabil reper jurisprudențial în materie.

II. Starea de fapt reținută de către instanța de fond

Prin rechizitoriul nr. 223/P/2011 din 28 martie 2013 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a dispus punerea în mișcare a acțiunii penale și trimiterea în judecată a inculpatului AAG, fără antecedente penale, pentru *săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005*⁶ cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal.

Potrivit actului de sesizare a instanței, inculpatul AAG, în calitate de administrator al SC A SRL Șoimuș, în perioada 2008-2009, ar fi introdus în contabilitatea societății facturile fictive care purtau în antet numele SC B SRL Sighișoara, SC C SRL Săcele, jud. Brașov și respectiv SC D SRL Brașov, și care în aceeași perioadă a întocmit deconturi de TVA (declarația 300), depunându-le la organele fiscale și sustrăgându-se astfel de la plata unor obligații către bugetul de stat în sumă totală de 15.269 lei reprezentând TVA dedus în mod ilegal și impozit pe profit.

Tribunalul Hunedoara (denumit în continuare și Tribunalul), a dispus o soluție de condamnare a inculpatului AAG, *fără antecedente penale*, la 2 ani închisoare cu suspendare, obligându-l și la plata de daune materiale în favoarea părții civile – Statul Român.

Tribunalul a reținut în sarcina inculpatului că în perioada 2008-2009, în calitate de administrator al SC A SRL Șoimuș ar fi introdus în contabilitatea societății

⁴ Pentru un studiu mai amplu, a se vedea: A. Boroș, M. Gorunescu, I.A. Barbu, B. Virjan, *Dreptul penal al afacerilor*, ed. 6, Ed. C.H. Beck, București, 2016, pp. 168-171; C.I. Gliga, *Evaziunea fiscală. Reglementare, doctrină, jurisprudență*, Ed. C.H. Beck, București, 2007, pp. 104-106.

⁵ Hotărârea CJCE din 21 februarie 2006, pronunțată în cauza C-255/02 *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd și County Wide Property Investments Ltd* împotriva *Commissioners of Customs & Excise*, Culegere 2006, p. I-01609.

⁶ Publicată în M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005, cu completările și modificările ulterioare.

facturi fictive în scopul sustragerii de la plata unor obligații către bugetul de stat în sumă de 15.269 lei. Mai precis, a reținut fictivitatea operațiunile comerciale consemnate în facturile fiscale ce purtau mențiunea că ar proveni de la un număr de trei societăți comerciale: 1) SC B SRL Sighișoara; 2) SC C SRL Săcele și 3) SC D SRL Brașov.

Hotărârea instanței de fond a avut în vederea următoarele considerente:

1. În privința relației comerciale fictive cu SC B SRL Sighișoara

În urma controlului fiscal efectuat de Garda Financiară – Secția Hunedoara s-a constatat faptul că inculpatul A.A.G., în calitate de administrator al SC A SRL Șoimuș, a înregistrat în evidența contabilă a societății o factură figurând ca emisă de SC B SRL Sighișoara, având ca obiect „lamă buldozer, colțare lamă și acetilenă industrială” în valoare totală de 4.429,18 lei.

Din probele administrate ar fi rezultat faptul că SC B SRL Sighișoara nu a avut niciun fel de relație comercială cu SC A SRL Șoimuș. Amprenta ștampilei SC B SRL Sighișoara care a fost aplicată pe factura susmenționată nu este aceeași cu amprenta originală a ștampilei, fapt observat și de către administratorii acestei societăți cu ocazia audierii lor.

Se mai arată că relația comercială dintre cele două societăți a mai fost investigată și de către DNA – Serviciul Teritorial Tg. Mureș, într-un dosar în care au fost cercetați în calitate de făptuitori administratorii SC B SRL Sighișoara pentru infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005. În urma cercetărilor efectuate s-a constatat faptul că formularele facturilor emise în fals în numele SC B SRL provin de la o societate specializată și au fost cumpărate de o *persoană fizică neidentificată*, fiind plătite în numerar, fără a exista însă nici un indiciu că au fost achiziționate de SC B SRL.

În dosarul DNA mai sus menționat au fost identificate mai multe societăți comerciale din țară care au introdus în contabilitate facturi emise în numele SC B SRL Sighișoara, facturi care s-au dovedit a fi fictive.

Prin Ordonanță, Serviciul Teritorial Tg. Mureș al DNA a dispus *neînceperea urmăririi penale* față de administratorii SC B SRL Sighișoara pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005 și totodată disjungerea și declinarea în favoarea mai multor parchete din țară pentru efectuarea cercetărilor penale față de administratorii societăților comerciale care au introdus în contabilitate facturi fictive emise de către societatea susmenționată.

Din analiza materialului probator administrat în cauză, *Tribunalul Hunedoara* conchide că relația comercială dintre SC A SRL Șoimuș și SC B SRL Sighișoara ar fi fictivă din moment ce s-a constatat faptul că factura respectivă nu a fost emisă de către SC B SRL, chiar dacă produsul respectiv a fost livrat către CN Minvest SA Deva, fiind achiziționat de către inculpat de pe „piața neagră”, dar înregistrând în contabilitate factura fictivă. Consecința directă a introducerii în contabilitate a facturii fictive și a raportării operațiunii fictive la organele fiscale îl reprezintă

producerea unui prejudiciu în cuantum de 1.303 lei în paguba bugetului de stat, constând în TVA și impozit pe profit.

2. În privința relației comerciale fictive dintre SC A SRL Șoimuș și SC C SRL Săcele

Prin ordonanța din 2 februarie 2012 emisă în dosarul nr. 508/P/2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Brașov s-a dispus neînceperea urmăririi penale față de administratorii SC C SRL Săcele pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005 și totodată disjungerea și declinarea competenței în favoarea Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara în vederea efectuării de cercetări penale față de SC A SRL Șoimuș, pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005.

În motivarea ordonanței s-a reținut că SC A SRL Șoimuș a înregistrat în contabilitate, în perioada 2008-2009, facturi fictive care poartă antetul SC C SRL în valoare totală de 47.847 lei, având ca obiect „sârmă industrială, rulmenți, tije și discuri”.

Conform DGFP Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, SC A SRL Șoimuș a înregistrat în evidența contabilă în perioada 2008-2009 facturi de achiziții de la SC C SRL în valoare totală de 47.847 lei, după care a depus deconturile de TVA (declarația 300), organelor fiscale deducând un TVA în sumă de 7.640 lei, astfel inculpatul A.A.G. a înregistrat în evidența contabilă a societății facturi emise de SC C SRL având ca obiect rulmenți, obiecte de tablă, acumulatori și bujii incandescente etc. În cuprinsul facturilor au fost menționate la rubrica intitulată „date privind expediția”, numele unor persoane precum și seria și numărul cărților de identitate și a numerelor de înmatriculare a unor autovehicule pentru transportat marfă, care în urma verificărilor efectuate s-au dovedit a fi fictive.

Pe cale de consecință se arată (fără a exista vreo dovadă în acest sens) că inculpatul A.A.G. ar fi întocmit acte false, constând în chitanțe de plată a prețului mărfii, note de recepție a mărfii, chiar un contract de vânzare-cumpărare comercială, în vederea probării relației comerciale fictive avute cu SC C SRL.

Motivul pentru care inculpatul A.A.G. ar fi procedat în sensul celor de mai sus ar fi fost tocmai încercarea de a proba existența relației comerciale care de altfel a fost declarată prin formularul 300 – deconturi de TVA – la organele fiscale cu consecința deducerii TVA-ului aferent în sumă de 7.640 lei, care constituie prejudiciu produs bugetului de stat.

3. În privința relației comerciale fictive dintre SC A SRL Șoimuș și SC D SRL Brașov

În urma efectuării urmăririi penale s-a constatat în perioada 1.05.2009 – 21.05.2009, inculpatul A.A.G. ar fi înregistrat în contabilitatea SC A SRL Șoimuș un număr de 8 facturi cu antetul SC D SRL Brașov în valoare totală de 39.621 lei,

facturi pe care le-a declarat organelor fiscale prin formularul nr. 300 și pe baza căruia și-a dedus un TVA aferent în sumă de 6.326 lei.

Pe facturile susmenționate, la rubrica „date privind expediția”, la numele delegaților a fost menționat numele unei persoane, iar pe unele facturi a fost trecut aceeași persoană. În urma verificării în Baza de Date Națională a persoanei respective nu a fost identificată o persoană cu acest nume având seria și numărul cărții de identitate susmenționate. A fost identificată o altă persoană purtând acest nume, dar nu a avut și nu are seria și numărul cărții de identitate care, în realitate aparține unor alte persoane. De asemenea, pe facturile susmenționate a fost trecut numerele de înmatriculare ale unor autovehicule cu care s-ar fi transportat marfa, însă nu au fost identificate în Baza de Date privind evidența autovehiculelor aceste numere de înmatriculare nici ca numere provizorii și nici ca numere definitive.

În concluzie, se arată că inculpatul ar fi introdus în contabilitatea SC A SRL facturi fictive care nu au fost emise în realitate de către SC D SRL, dar poartă antetul și ștampila falsificată ale acestei societăți, declarând achizițiile respective la organele fiscale prin completarea formularului 394 și deducându-și un TVA în sumă de 6.326 lei.

În cursul judecății, la cererea inculpatului a fost întocmit un *raport de expertiză contabilă* judiciară din care a reieșit că SC A SRL Șoimuș a evidențiat operațiunile de cumpărare și vânzare în jurnalele de cumpărare și vânzări și în deconturile de TVA, aspect necontestat, însă în *opinia instanței* ceea ce atrage răspunderea penală a inculpatului este faptul că aceste operațiuni sunt fictive. Expertul contabil a concluzionat că valoarea dedusă de SC A SRL aferentă facturilor în cauză este în sumă de 14.672 lei, sumă care a fost reținută de către instanță ca și prejudiciu.

În considerarea celor arătate mai sus, prin *sentința penală nr. 365/2014 a Tribunalului Hunedoara* s-a dispus condamnarea inculpatului AAG fără antecedente penale la: 2 ani închisoare și 1 an pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzută de art. 64 alin. 1 lit. a) teza a 2-a și lit. b) din Codul penal anterior⁷ pentru infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută și pedepsită de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 41 alin. 2 Cod penal, art. 13 Cod penal, și art. 5 noul Cod penal⁸; în baza art. 81, art. 82 Cod penal și art. 71 alin. 5 Cod penal, cu aplicarea art. 5 noul Cod penal s-a dispus suspendarea condiționată a executării pedepsei principale și a pedepsei accesorii pe durata unui termen de încercare compus din quantumul pedepsei aplicate la care se adaugă un interval de timp de 2 ani.

Inculpatul AAG a fost obligat în solidar cu partea responsabilă civilmente SC X SRL Șoimuș să plătească părții civile Statul Român prin ANAF București, suma de

⁷ Vechiul Cod penal a fost publicat în **B.Of. nr. 79-79 bis din 21 iunie 1968**, cu ultima republicare în M. Of. nr. 65 din 16 aprilie 1997, a fost abrogat prin Legea nr. 187 din 24 octombrie 2012 pentru punerea în aplicare a Legii nr. 286 din 17 iulie 2009 privind Codul penal.

⁸ Publicată în M. Of. nr. 510 din 24 iulie 2009.

14.672 lei cu titlu de daune materiale și accesorii calculate conform art. 119 alin. 1 și art. 120 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală⁹.

Prejudiciul pretins cauzat de inculpat prin înregistrarea în contabilitate a unor operațiuni comerciale considerate fictive a fost estimat în faza de urmărire penală la suma de 15.269 lei constând în TVA dedus ilegal și impozit pe profit.

Prin adresa nr. 34947/03.02.2014 a MFP-ANAF s-a constituit parte civilă în cauză cu suma de 880.655 lei plus accesorii calculate până la data efectuării plăților conform art. 119-120/1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. *Partea civilă nu a precizat în ce constă prejudiciul pretins.*

III. *Împotriva acestei soluții inculpatul AAG a declarat apel solicitând desființarea hotărârii atacate și în rejudecare pronunțarea unei soluții de achitare în temeiul art. 396 alin. 5 raportat la art. 16 alin. 1 lit. b) Cod procedură penală, fapta nefiind prevăzută de legea penală.*

În dezvoltarea motivelor de apel inculpatul a susținut că soluția de condamnare pronunțată împotriva sa este netemeinică. În acest sens a arătat că achizițiile înregistrate în contabilitatea unității nu sunt nereale, ci reale, astfel că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

Inculpatul AAG a arătat că nu există în ansamblul probator nicio declarație de martor, niciun înscris, nicio mărturisire, niciun proces verbal, din care să rezulte că ar fi cunoscut proveniența facturilor. Nu există nicio probă care să contureze sau să dovedească vinovăția inculpatului. Stabilirea formei de vinovăție a intenției directe în condamnarea inculpatului a fost justificată de către prima instanță prin faptul că „*inculpatul nu a oferit explicații suficiente ...*” sau „*inculpatul nu a putut să explice de ce ...*” sau „*este inexplicabil ...*” Se constată astfel din lectura considerentelor sentinței Tribunalului, că instanța de fond a operat un „*original*” și nelegal transfer a sarcinii probei, lezând dispozițiile procedurale, exonerând organul judiciar de obligația de a proba existența vinovăției, și justificând soluția prin prestația neconvingătoare a inculpatului în a-și proba nevinovăția.

Hotărârea instanței de fond a fost apelată și de către partea civilă MFP-ANAF, care nu a motivat calea de atac.

V. Decizia Curții de Apel Alba

Deliberând asupra apelurilor prin prisma motivelor invocate și din oficiu, în limitele prevăzute de art. 417 din Codul de procedură penală, **Curtea reține următoarele:**

Acuzația adusă inculpatului privește săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005, în formă continuată.

S-a reținut în sarcina inculpatului că în perioada 2008-2009, în calitate de administrator al SC A SRL Șoimuș, a introdus în contabilitatea societății facturi

⁹ Publicată în M. Of. nr. 941 din 29 decembrie 2003, cu ultima republicare în M. Of. nr. 513 din 31 iulie 2007, a fost abrogată prin Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală.

fictive în scopul sustragerii de la plata unor obligații către bugetul de stat în sumă de 15.269 lei.

Instanța de fond a reținut ca fiind fictive operațiunile comerciale consemnate în facturile fiscale ce purtau mențiunea că ar proveni de la: SC B SRL Sighișoara, SC C SRL Săcele, Brașov și SC D SRL Brașov.

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 241/2005:

„Art. 9. (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

(...)

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

Pentru existența infracțiunii este necesar ca, sub aspectul laturii obiective, să se dovedească evidențierea unor cheltuieli nerezale ori a altor operațiuni fictive. Relevant este așadar caracterul real sau nu al raportului juridic relevat de actele contabile sau documentele legale.”

În cauză, pentru a se determina existența acestor raporturi juridice, s-a dispus efectuarea unui raport de expertiză. Din cuprinsul acestui raport de expertiză rezultă că mărfurile achiziționate de către societatea comercială administrată de către inculpat au fost livrate către alți beneficiari care au și achitat prețul acestora. În anexa la expertiză este prezentată situația livrărilor de bunuri efectuate de SC B SRL Sighișoara în privința mărfurilor pentru care s-a susținut că achiziția nu a fost reală. În aceste anexe sunt evidențiate punctual denumirea și cantitatea de bunuri aprovizionate de către SC B SRL precum și denumirea beneficiarilor, a cantității de bunuri livrate acestora și a chitanței cu care s-a făcut dovada achitării prețului. În aceste condiții, nu se poate susține cu temei că operațiunile comerciale de aprovizionare cu marfă de către SC B SRL Sighișoara nu au fost reale.

Ceea ce poate fi adus în discuție este faptul că furnizorii mărfurilor aprovizionate nu au fost în realitate SC B SRL Sighișoara, SC C SRL Săcele și SC D SRL Brașov. Faptul că raporturile comerciale de aprovizionare nu ar fi fost derulate în realitate cu cele trei societăți comerciale sus menționate, precum și împrejurarea că inculpatul a cunoscut sau nu acest lucru, este irelevant sub aspectul determinării existenței laturii obiective a infracțiunii.

Distinct de faptul că nu s-a probat fără dubiu că inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale, Curtea reține că utilizarea de către furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de *negotium* și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală. Ceea ce este relevant este achiziționarea de produse la prețul și în cantitatea stipulată în documentele contabile.

Constatarea tipicității, în speță, privește exclusiv existența operațiunilor comerciale, ori s-a dovedit fără dubiu că aceste operațiuni au fost reale devreme ce

societatea a vândut bunurile în privința cărora a încheiat documente contabile și a încasat prețul acestora. Doar în situația în care documentele contabile evidențiau operațiuni care nu aveau nici un corespondent în realitate erau întrunite elementele constitutive ale infrafracțiunii, respectiv în situația în care în documente erau înregistrate achiziții care nu au avut loc.

Principiul neutralității TVA-ului, al proporționalității și a prevalenței economice asupra juridicului impun ca deducerea taxei pe valoare adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate. În acest sens a decis și Curtea de Justiție a Uniunii Europene care, în hotărârea oferită în afacerea Halifax, a statuat că *singura situație în care trebuie exclus caracterul real al unei operațiuni economice este acela în care se efectuează tranzacții fictive*.

În raport de acestea, Curtea va reține că soluția de condamnare a inculpatului nu este temeinică, întrucât fapta săvârșită de inculpat nu este prevăzută de legea penală.

În ceea ce privește apelul părții civile, Curtea reține sub un prim aspect faptul că acesta nu a fost motivat. Pe de altă parte, în raport de soluția dată asupra laturii penale a cauzei, acțiunea civilă urmează a fi lăsată nesoluționată.

Față de cele ce preced în temeiul art. 421 alin. 1 pct. 2 lit. a) din Codul de procedură penală Curtea va admite apelul declarat de inculpatul A.A.G. împotriva sentinței penale nr. 365/2014 pronunțată de Tribunalul Hunedoara în dosar nr. 7638/97/2013.

Va desființa sentința penală atacată și procedând la o nouă judecată:

În temeiul art. 396 alin. 5 raportat la art. 16 alin. 1 lit. b) teza I din Codul de procedură penală *va achita* pe inculpatul A.A.G. de sub învinuirea săvârșirii infrafracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 cu art. 41 alin. 2 din Codul penal din 1968 și art. 5 din Codul penal.

În temeiul art. 25 alin. 5 din Codul de procedură penală va lăsa nesoluționată acțiunea civilă formulată de partea civilă Statul Român prin ANAF București.

În temeiul art. 421 alin. 1 pct. 1 lit. b) din Codul de procedură penală, Curtea va respinge ca nefondat apelul declarat de partea civilă Statul Român prin ANAF București împotriva aceleiași sentințe.

IV. Notă la decizia Curții de Apel Alba

1. *Ab initio* trebuie sesizat faptul că soluția de achitare a Curții de Apel Iulia se fundamentează pe considerentele unui caz celebru în jurisprudența CJUE și anume Hotărârea Halifax – jurisprudență de referință în mecanismul fraudei carusel¹⁰ –

¹⁰ A se vedea pentru un studiu al cauzei: H. Sasu, Cazuri de fraudă soluționate de jurisprudența europeană, în Tribuna Economică nr. 34/2011, pp. 77-78; D. Patroi, Fl. Cuciureanu, *TVA intracomunitar. Frauda carusel. Rambursarea TVA*, Ed. C.H. Beck, București, 2009, p. 128 și urm.; lucrare care prezintă o evaluare a cadrului legislativ privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor intracomunitare; B.Terra, J. Kajus, *Ghidul directivelor privind TVA*, vol. I, *Introducere în sistemul european de TVA*, Ed. Hamangiu, București, 2015, p. 48-49.

potrivit căreia: *singura situație în care trebuie exclus caracterul real au unei operațiuni economice este acela în care se efectuează tranzacții fictive.*

Hotărârea Curții în afacerea Halifax reprezintă o jurisprudență de referință în mecanismul fraudei carusel, în fapt trei hotărâri similare¹¹ pronunțate în așa-numita „Halifax Day”, a permis Curții de Justiție a UE să ofere dezlegarea unei importante probleme de drept în domeniul TVA: cum trebuie evaluate tranzacțiile artificiale destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal și care sunt efectele, pentru autoritățile fiscale și pentru contribuabilii implicați, a unei asemenea calificări. CJUE (la acea dată CJCE¹²) s-a pronunțat în sensul că tranzacțiile în cauză, deși destinate doar să conducă la obținerea unui avantaj fiscal pentru persoanele impozabile implicate, fără vreun alt obiectiv economic, constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii ce pot fi calificate drept „activități economice” în sens comunitar. Totuși, atunci când se face dovada unei asemenea practici abuzive, Directiva a șasea interzice exercitarea dreptului de deducere pentru TVA plătită în amonte (*input tax*) și permite autorităților fiscale să procedeze la reevaluarea respectivelor tranzacții, în scopul determinării stării de fapt reale, în raport de care să fie aplicate dispozițiile comunitare în materie de TVA sau legislația națională care a transpus aceste dispoziții¹³.

Astfel, raportat la jurisprudența CJUE, Curtea de Apel Alba reține în motivarea deciziei că „utilizarea de către furnizor a unor facturi care poartă mențiuni false nu afectează existența raportului comercial în sens de negotium și nu transformă operațiunea comercială într-una inexistentă ori nereală. Ceea ce este relevant este achiziționarea de produse la prețul și în cantitatea stipulată în documentele contabile”. După care mai arată că: „constatarea tipicității, în speță, privește exclusiv existența operațiunilor comerciale, ori s-a dovedit fără dubiu că aceste operațiuni au fost reale devreme ce societatea a vândut bunurile în privința cărora a încheiat documente contabile și a încasat prețul acestora. Doar în situația în care documentele contabile evidențiau operațiuni care nu aveau nici un corespondent în realitate erau întrunite elementele constitutive ale infracțiunii, respectiv în situația în care în documente erau înregistrate achiziții care nu au avut loc. Principiul neutralității TVA-ului, al proporționalității și a prevalenței economicului asupra juridicului impun ca deducerea taxei pe valoare adăugată să fie acordată, dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate”.

¹¹ Este vorba despre trei cauze: Cauza C-255/02 Halifax; Hotărârea CJCE din 21 februarie 2006 în Cauza C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation c. Commissioners of Customs & Excise*, Culegere 2006, p. I-01751; Hotărârea CJCE din 21 februarie 2006 în Cauza C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, Culegere 2006, p. I-01685.

¹² Pentru un scurt istoric al Curții de Justiție a Uniunii Europene, a se vedea a se vedea I. Lazăr, *Dreptul Uniunii Europene în domeniul concurenței*, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 117-120.

¹³ A se vedea H. Sasu, *loc. cit.*, p. 77.

În raport de jurisprudența CJUE în afacerea Halifax instanța de apel reține că soluția de condamnare a inculpatului pronunțată de către Tribunalului Hunedoara nu este temeinică, întrucât fapta săvârșită de inculpat nu este prevăzută de legea penală.

2. Hotărârea Curții de Apel Alba Iulia ne oferă o motivare de excepție, de referință pentru cazuistica de acest gen, făcând totodată abstracție de argumentul forte ale cererii de apel: faptul că nu s-a probat fără dubiu că inculpatul ar fi cunoscut că cei care i-au eliberat documente contabile nu sunt reprezentanții legali ai societăților comerciale; sens în care instanța de apel arată: „*faptul că raporturile comerciale de aprovizionare nu ar fi fost derulate în realitate cu cele trei societăți comerciale sus menționate, precum și împrejurarea că inculpatul a cunoscut sau nu acest lucru este irelevant sub aspectul determinării existenței laturii obiective a infrafracțiunii*”.

Fără a contrazice în vreun fel motivarea Curții de Apel Alba Iulia, urmează să analizăm pe scurt o cazuistică care poate fi remarcată tot mai des în practica unor parchete, și anume sesizarea instanțelor de judecată prin rechizitoriu cu privire la infrafracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 în pofida lipsei oricăror probe din care să rezulte că inculpații ar fi cunoscut că cei care le-au eliberat documente contabile nu sunt adevărații reprezentanți legali ai societăților comerciale cu care se află într-o relație de afaceri.

Aspecte relevante cu privire la înțelesul elementelor definitorii ale infrafracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005 se regăsesc în motivarea Deciziei nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată de către Secția penala a Înaltei Curți de Casație și Justiție, după cum urmează:

„*Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, constituie infrafracțiunea de evaziune fiscală evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.*

Elementul material al laturii obiective constă în evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a unor operațiuni fictive.

În art. 2 lit. f) din aceeași lege este dată și definiția operațiunii fictive, ca fiind disimularea realității prin crearea aparentei existenței unei operațiuni care în fapt nu există.

Operațiunea fictivă poate să constea, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale.

A evidenția operațiuni fictive înseamnă a înregistra anumite operațiuni care nu au existat în documentele legale, cum ar fi, spre exemplu, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

Documentul justificativ reprezintă înscrisul în care se consemnează orice operațiune patrimonială în momentul efectuării ei și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate”.

Potrivit aprecierii instanței supreme, în cazul existenței unui document justificativ atestând o operațiune fictivă, în planul realității autorul/autorii unei asemenea fapte desfășoară *două activități distincte*:

- *Prima*, disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există, prin întocmirea unor facturi fiscale și documente de plată, ce atestă un act de comerț care nu s-a petrecut de fapt.

- *A doua*, cea care și constituie elementul material al laturii obiective, o reprezintă evidențierea în documentele contabile sau alte documente legale a operațiunii respective, respectiv înregistrarea facturilor, a documentelor de plată, reflectarea lor în declarațiile fiscale etc.

Potrivit analizei pe care instanța supremă a realizat-o, pentru ca inculpatul A.A.G. să fie autorul infracțiunii pentru care a fost condamnat, etapele activității infracționale ar fi trebuit să fie cele două descrise mai sus, și rezultând exact din definiția operațiunii fictive pe care Legea nr. 241/2005 o dă prin art. 2 lit. f):

- disimularea realității prin crearea aparenței existenței unor operațiuni care de fapt nu există, prin întocmirea unor documente false, fictive, sau măcar prin cunoștința avută asupra caracterului mincinos al acelor documente.

- înregistrarea în contabilitatea societății a acestor documente, efectele fiscale născându-se din acest moment.

Apare ca fiind esențial un aspect ce trebuie sau trebuia probat – conform regulilor probațiunii care se impun în cadrul unui proces penal, dincolo de orice dubiu, prin elemente de probă legal administrate, și nu prin prezumții dorite sau indicii interpretate – și anume ceea ce definește vinovăția autorului faptei, adică intenția directă: cunoașterea deplină a faptului că acele facturi sunt mincinoase și că nu provin de la emitentul care apare în ele; că achiziția mărfii, care a existat, după cum chiar prima instanță și rechizitoriul recunosc, a fost realizată de pe „piața neagră”.

Proba care să contureze și să dovedească vinovăția autorului prin prisma celor arătate anterior nu exista în dosar. Stabilirea formei de vinovăție a intenției directe în condamnarea inculpatului de către Tribunalul Hunedoara în primă instanță a fost justificată prin faptul ca „*inculpatul nu a oferit explicații suficiente ...*” sau „*inculpatul nu a putut să explice de ce ...*” sau „*este inexplicabil ...*”.

Se poate constata astfel din lectura considerentelor sentinței Tribunalului Hunedoara, că instanța de fond a operat un „original” și nelegal transfer a sarcinii probei¹⁴, lezând dispozițiile procedurale, exonerând organul judiciar de obligația

¹⁴ Ce trebuie să însemne probă în procesul penal, și ce efecte trebuie să aibă un probatoriu insuficient, rezultă din decizia penală nr. 3103 din 8 iunie 2004 a Secției penale a ICCJ: „*probele nu au o valoare dinainte stabilită, iar aprecierea fiecărei probe se face de instanța de judecată în urma examinării tuturor probelor administrate în urma aflării adevărului. Inculpatul beneficiază de prezumția de nevinovăție și nu este obligat să-și dovedească nevinovăția. Din aceste dispoziții rezultă în mod evident că pentru a se stabili dacă o persoană este vinovată de comiterea unei infracțiuni, sunt necesare probe certe.*”

de a proba existența vinovăției, și justificând soluția prin prestația inculpatului apreciată ca „neconvingătoare” în a-și proba nevinovăția.

Ceea ce face ca fapta să poată fi socotită evaziune fiscală este vinovăția persoanei responsabile de acea evidențiere în actele contabile a operațiunii fictive. Prima activitate, cea de mistificare a realității, poate fi realizată de o altă persoană, nu este obligatoriu să fie rodul operei aceleiași persoane.

Faptul că inculpatul a știut că documentele justificative sunt opera unei mistificări, a unei disimulări a realității, rămâne elementul decisiv ce trebuie probat. Drept urmare, fără niciun element probatoriu care să arate (nu să sugereze) acest fapt, probatoriul nu poate fi apreciat decât ca fiind unul incomplet.

În situația în care organele de urmărire penală nu au putut proba cu certitudine vinovăția inculpatului pentru infracțiunea dedusă judecătii, iar probele pe care s-a întemeiat acuzarea sunt superficiale și incomplete, soluția ce se impune este achitarea persoanei acuzate.”