



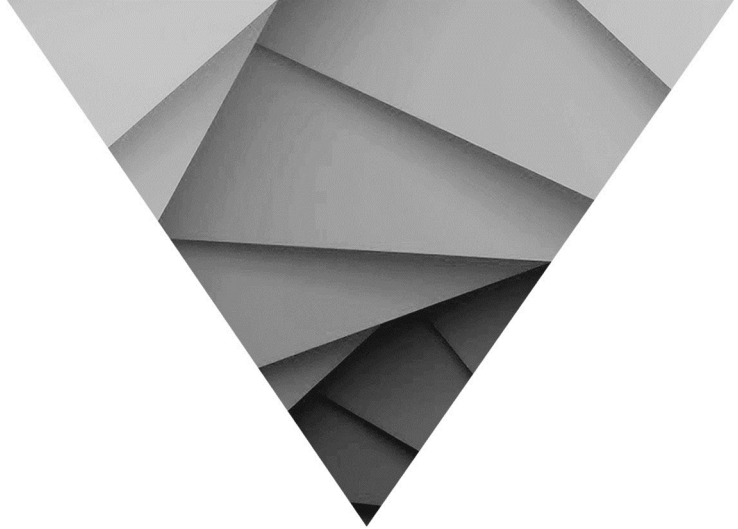
BIBLIOTECA PRACTICĂ DE DREPT PENAL ȘI DREPT PROCESUAL PENAL

Daniela Dediu

EVAZIUNEA FISCALĂ



PRACTICĂ JUDICIARĂ



Daniela Dediu

EVAZIUNEA FISCALĂ

Universul Juridic
București
- 2018 -

Capitolul I

INFRAȚIUNI CONEXE INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

1. A. Infrațiunea prevăzută de art. 3 din Legea nr. 241/2005. Lipsa intenției. Principiul *ne bis in idem*. Achitare

B. Infrațiunea prevăzută de art. art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005. Estimarea prejudiciului în lipsa documentelor contabile. Lipsa intenției. Achitare

A. Instanța apreciază că parchetul a construit greșit argumentația pentru reținerea infracțiunii prevăzute de art. 3 din Legea nr. 241/2005 pentru că textul de lege incriminator prevede ca premisă a infracțiunii să existe înscrisuri distruse, care trebuie refăcute ca urmare a impunerii din partea organelor fiscale, or în cauza de față, atât din probele dosarului de urmărire penală de față, cât și din considerentele rezoluției de neîncepere a urmăririi penale nr. 3860/P/2011 din data de 19 octombrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila, a rezultat că numai documentele contabile din perioada 2008-2010 au fost distruse, în timp ce documentele contabile aferente perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011 (obiectul infracțiunii de față) ar fi existat faptic, dar se aflau la contabil pentru prelucrare, așa încât organele fiscale nu aveau decât să preia aceste documente contabile, așa cum erau, în stare brută, ca și probatoriu în cauză, ceea ce nu au făcut. Fiind vorba despre obiecte care existau, s-ar fi pus problema existenței unei infracțiuni pe temeiul art. 4 din Legea nr. 241/2005 de neprezentare a documentelor contabile existente către organele fiscale solicitante, dar cu privire la această infracțiune, care a cuprins atât perioada 2008-2010, cât și perioada din prezentul dosar, 1 ianuarie 2011-31 mai 2011, s-a dat deja soluție de neurmărire penală, prin rezoluția de neîncepere a urmăririi penale nr. 3860/P/2011 din data de 19 octombrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila, rămasă definitivă prin neatacarea la instanța de judecată competentă.

B. În baza declarațiilor 392 și 394, organele fiscale puteau face o analiză aprofundată asupra tuturor relațiilor comerciale ale societății, atât cu persoanele juridice înregistrate în scopuri TVA, cât și cu privire la cele neînregistrate în scopuri TVA, în acord cu dispozițiile art. 153 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, opinie pe care instanța de judecată și-o însușește.

Nu se poate pune problema unei diminuări a obligațiilor fiscale datorate, atâta timp cât veniturile au fost evidențiate și declarate prin declarațiile cod 101 privind impozitul pe profit, declararea eronată a tranzacțiilor prin formularul informativ cod 394 neputând conduce la concluzia că societatea nu ar fi înregistrat aceste venituri.

Inculpata nu a avut intenția de a se sustrage plății obligațiilor către stat, așa încât, pe lângă lipsa elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, mai cu seamă lipsa prejudiciului fără de care această infracțiune nu poate exista, se mai reține și lipsa formei de vinovăție prevăzută de lege (intenția calificată prin scop) în ceea ce privește latura subiectivă a aceleiași infracțiuni.

 Tribunalul Brăila, Secția penală,
Sentința nr. 17 din 29 ianuarie 2017, disponibilă pe www.rolii.ro

Tribunalul Brăila, în baza art. 396 alin. (5) C. pr. pen., raportat la art. 16 alin. (1) lit. b) ambele teze C. pr. pen., a achitat pe inculpata B.A.M. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 (în redactarea în vigoare la data de 30 iunie 2011 până la modificarea Legii nr. 241/2005 prin Legea nr. 50/2013), cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen. (1969), cu aplicarea art. 5 alin. (1) din noul C. pen., întrucât fapta nu este prevăzută de legea penală și nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege.

În baza art. 396 alin. (5) C. pr. pen., raportat la art. 16 alin. (1) lit. b) ambele teze C. pr. pen., a fost achitată inculpata B.A.M. sub aspectul săvârșirii infracțiunii de nerefacere a evidenței contabile prevăzută de art. 3 din Legea nr. 241/2005 (în redactarea în vigoare la data de 31 iulie 2011 până la modificarea Legii nr. 241/2005 prin Legea nr. 50/2013), cu aplicarea

art. 5 alin. (1) din noul C. pen., întrucât fapta nu este prevăzută de legea penală și nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege.

Analizând întregul material probator administrat în cursul urmăririi penale și al fazei judecătii, instanța a reținut următoarea situație de fapt:

La data de 14 martie 2012 Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de Inspecție Fiscală – a sesizat organele de urmărire penală cu o plângere îndreptată împotriva inculpatei B.A.M. – administrator al SC M. –, pe motiv că inculpata nu a evidențiat în contabilitate toate operațiunile comerciale derulate cu două societăți comerciale.

La data controlului fiscal societatea administrată de aceasta se afla în procedura de insolvență, fiind reprezentată de administrator judiciar C.I.I.

Întrucât echipa de inspecție fiscală nu a intrat în posesia documentelor contabile ale societății, inspecția s-a făcut exclusiv pe baza datelor și informațiilor existente în baza de date a organului fiscal teritorial, având în vedere dispozițiile art. 67 din O.U.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data controlului, conform cu care „dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze (...)”.

În baza declarațiilor fiscale informative cod 394 depuse de SC. M și a acelorași declarații depuse de unii clienți și furnizori, organele de control au apreciat că există neconcordanțe valorice între cele declarate de aceste societăți.

Pentru clarificarea acestor neconcordanțe s-au efectuat controale încrucișate la două societăți comerciale, cu ocazia cărora s-au reținut următoarele:

- SC 1 SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii (transport produse agricole) în valoare de 3.350.517 lei și TVA 779.335 lei, în timp ce SC M. în aceeași perioadă a raportat în relațiile economice cu acest agent venituri în sumă de 2.287.817 lei și TVA 524.287 lei;

- SC 2 SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii în valoare de 423.453 lei și TVA 80.456 lei, în timp ce SC M. a înregistrat venituri în sumă de 298.948 lei și TVA 56.800 lei;

- SC 3 SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii în valoare de 1.740.062 lei și TVA 334.503 lei, în timp ce SC M. a înregistrat venituri în sumă de 1.985.462 lei și TVA 381.129 lei.

Ca urmare a acestei situații, organele de control au estimat că în perioada verificată SC M. nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal teritorial venituri în sumă de 941.805 lei, având drept consecință diminuarea și neplata taxelor datorate către bugetul de stat, astfel: impozit pe profit 45.951 lei, TVA de plată 232.078 lei.

În rechizitoriu s-a reținut că SC M. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului și a fost administrată de inculpata B.A.M., dar s-a constatat că unele contracte de transport încheiate au fost semnate de soțul acesteia, B.V., în calitate de reprezentant al societății și tot el a emis și unele facturi în numele societății.

Cu prilejul reaudierii în faza de urmărire penală, inculpata a depus la dosar în copie Hotărârea nr. 3 din 10 aprilie 2008 a administratorului și asociatului unic al SC M., act care arată că începând cu data respectivă martorul B.V. este împuternicit pe o perioadă nedeterminată să semneze în numele și pentru societate toate documentele bancare, biletele la ordin, cecuri, documente de depunere și retragere numerar și să reprezinte societatea la semnarea oricăror acte și documente, la încheierea, modificarea, rezilierea contractelor vechi.

Totodată, inculpata a precizat că temeiul sesizării formulate de organele de control fiscal îl reprezintă faptul că sediul social a fost afectat de o inundație în anul 2010 care a distrus arhiva contabilă și a împiedicat-o să prezinte actele organelor, neputând astfel să dovedească deplina corelare a relațiilor de afaceri derulate și înregistrările făcute în actele contabile efectuate.

Cu privire la cele declarate de inculpată, parchetul a făcut unele precizări: art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, prin dispozițiile sale, urmărește asigurarea stabilirii de situații fiscale reale care să asigure o corectă colectare a taxelor, impozitelor, contribuțiilor și a celorlalte obligații fiscale ce revin contribuabililor. În textul de lege nu este vorba de o alternativă a termenilor de „acte contabile” și de „alte documente legale”, cele două noțiuni constituind obiectul material al infracțiunii prevăzute de dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, dispoziția referindu-se expres la „omisiunea în tot sau în parte, a evidențierii în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate”. Formulările speciale ce se regăsesc în materia

contabilității și fiscalității impun contribuabililor obligații punctuale în ceea ce privește înregistrarea operațiunilor comerciale și a veniturilor obținute. De principiu, contribuabilul este obligat să își înregistreze toate aceste operațiuni în evidențele sale contabile, iar unele dintre aceste operațiuni să le înregistreze și în alte documente legale. De exemplu, a precizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Brăila în rechizitoriu, vânzările și cumpărările se înregistrează atât în contabilitatea societății, în ordine cronologică (conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991), dar și în decontul de TVA, document special pentru stabilirea, calcularea și virarea sumelor datorate de contribuabil bugetului de stat și invers. Totodată, aceste operațiuni se înregistrează și în jurnalul de vânzări și în jurnalul de cumpărări. Astfel, omisiunea evidențierii operațiunilor comerciale poate consta fie în neîntocmirea documentelor justificative pentru venitul realizat, fie în neînscriserea documentelor justificative întocmite în celelalte documente contabile sau în alte documente legale (situația din speța de față), fie în înregistrarea unor venituri mai mici decât cele realizate în realitate. Necalcularea, neînregistrarea și neraportarea acestor operațiuni determină, în final, pagube la bugetul de stat prin nefacturarea veniturilor încasate și neplata obligațiilor fiscale aferente acestora. Prin urmare, a concluzionat parchetul în rechizitoriul său, chiar dacă inculpata B.A.M. ar fi avut înregistrate în documentele contabile ale societății toate operațiunile comerciale derulate, neevidențierea lor în documentele legale depuse la organul de control (declarațiile informative cod 394 și cod 100) a condus la imposibilitatea acestor organe de a calcula în mod real sumele datorate de contribuabil bugetului de stat și invers și la sesizarea parchetului în vederea efectuării de cercetări pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005.

Cu privire la fapta de nerefacere a evidenței contabile, parchetul a arătat că organele de control au depus la dosar Dispoziția nr. x din 1 iulie 2011 prin care s-a suspendat inspecția fiscală asupra contabilității până la data de 31 iulie 2011, termen până la care inculpata B.A.M. trebuia să refacă actele contabile. De acest act inculpata a luat la cunoștință prin semnătură. Totodată, organele fiscale au depus la dosar și adresa nr. z din 16 septembrie 2011 din care rezultă că inculpata B.A.M. a luat la cunoștință prin semnătură de primire de necesitatea refacerii și prezentării la sediul

societății a următoarelor acte contabile până la data de 20 septembrie 2011: balanțe de verificare aferente perioadei aprilie 2008-mai 2011; registru jurnal pentru aceeași perioadă; jurnale vânzări-cumpărări pentru aceeași perioadă; bilanț contabil pentru anii 2008, 2009, 2010; registru evidență fiscală; declarații fiscale depuse la organele de control pentru perioada aprilie 2008-mai 2011, precizând că inculpata nu s-a conformat acestor obligații și nu a refăcut evidența contabilă a societății nici până la data redactării rechizitoriului.

Tribunalul a arătat următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în vigoare la data de 30 iunie 2011 (data la care s-ar fi epuizat activitatea infracțională imputată inculpatei), constituie infracțiune de evaziune fiscală și se pedepsește cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi fapta privind omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate, săvârșită în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Fapta de evaziune fiscală aici precizată se săvârșește cu forma de vinovăție a intenție directe calificată prin scop, adică în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Pe de altă parte, pentru a fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii mai sus precizate, trebuie să existe un prejudiciu pe care făptuitorul să-l fi adus bugetului consolidat al statului prin nedeclararea tuturor veniturilor obținute din relația comercială cu partenerii de afaceri.

În speța de față, se constată că echipa de inspecție fiscală nu a intrat în posesia documentelor contabile ale societății, astfel încât s-a făcut analiza exclusiv pe baza datelor și informațiilor existente în baza de date a organului fiscal teritorial, având în vedere dispozițiile art. 67 din O.U.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data controlului, conform cu care „dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze (...)”, echipa fiscală având în vedere numai declarațiile fiscale informative cod 394 depuse de societate și aceleași declarații depuse de unii clienți și furnizori, văzând că există neconcordanțe valorice între cele declarate de aceste societăți, fără a avea în vedere și declarația cod 101 depusă la ANAF anual de societate,

coroborată cu situațiile financiare anuale ale aceleași societăți comerciale, având în vedere că, în lipsa documentației contabile, ANAF a stabilit prejudiciul numai prin estimare.

Organele fiscale și parchetul au arătat că din controalele încrucișate efectuate a rezultat că societatea a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii (transport produse agricole) în valoare de 3.350.517 lei și TVA 779.335 lei, în timp ce SC 1 SRL în aceeași perioadă a raportat în relațiile economice cu acest agent, venituri în sumă de 2.287.817 lei și TVA 524.287 lei; SC 2 SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii în valoare de 423.453 lei și TVA 80.456 lei, în timp ce SC M. a înregistrat venituri în sumă de 298.948 lei și TVA 56.800 lei; SC 3 SRL a înregistrat în contabilitate achiziții de servicii în valoare de 1.740.062 lei și TVA 334.503 lei, în timp ce SC M. a înregistrat venituri în sumă de 1.985.462 lei și TVA 381.129 lei.

Potrivit cu investigațiile efectuate de experții contabili pe parcursul cercetării judecătorești, avându-se în vedere declarațiile informative cod 394 („declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”) și declarațiile cod 300 („decont de taxă pe valoare adăugată”), precum și declarațiile cod 101 („privind impozitul pe profit”), s-a stabilit că baza impozabilă suplimentară de 899.363 lei (adică totalul veniturilor reținute de către ANAF conform raportului de inspecție fiscală nr. F-BR 137 din 9 martie 2012), pentru care s-a calculat un impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de 143.898 lei, poate fi inclusă în cadrul diferențelor de venit declarate în plus prin declarația anuală de profit cod 101, cuantumul total al acestor diferențe fiind de 1.143.310 lei, aceste venituri declarate societate prin declarația cod 101 regăsindu-se și în situațiile financiare pe anii 2008, 2009 și 2010, informațiile furnizate fiind identice.

Așa fiind, ținând cont de faptul că singurele diferențe declarative constatate prin declarațiile cod 394 de organul fiscal au fost doar pentru cele trei societăți comerciale, iar baza impozabilă suplimentară de 899.363 lei se regăsește în diferența de venituri în cuantum de 1.143.310 lei, declarate de prin declarațiile cod 101 „privind impozitul pe profit”, expertiza a considerat faptul că veniturile realizate de către societate în relațiile comerciale cu cele trei societăți comerciale în perioada 1 ianuarie 2008-30 iunie 2011 au fost înregistrate și declarate în mod corespunzător

prin declarația cod 101, profitul obținut din aceste relații comerciale fiind astfel stabilit și declarat prin scăderea cheltuielilor realizate de societate în cadrul activității desfășurate.

De aceea, instanța de judecată, în acord cu opinia experților contabili, reține că organul fiscal a procedat nejustificat la majorarea veniturilor totale declarate prin declarația cod 101, fără o analiză aprofundată și în lipsa unor dovezi concrete din care să rezulte faptul că diferența de 1.143.310 lei conține eventuale raporturi comerciale nedeclareate prin declarația cod 394.

Ulterior, în fața instanței de judecată, ANAF și-a precizat acțiunea civilă solicitând suma totală de 504.760 lei, compusă din: 45.951 lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar; 53.095 lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar; 232.078 lei reprezentând TVA stabilită suplimentar; 75.689 lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită.

S-a reținut de experții contabili că suma totală reprezentând profitul realizat de societate pe relația comercială cu cele trei societăți, în perioada 1 ianuarie 2008-30 iunie 2011, având în vedere inclusiv eventualele acte contabile din care să rezulte, pe lângă venituri, și cheltuielile efectuate de aceasta în această perioadă (adică cheltuieli/costuri efectuate cu consumul de carburant, salariu șofer, amortizare, facturi de plată leasing), precum și informațiile furnizate prin declarațiile cod 394 și cod 300, a fost inclusă în cadrul profitului calculat și declarat prin declarațiile cod 101, atât veniturile, cât și cheltuielile aferente fiind înregistrate în cadrul situațiilor financiare ale anilor 2008, 2009 și 2010, iar din eroare acestea nu au apărut menționate și în cadrul declarațiilor cod 394 și cod 300.

Din moment ce prejudiciul trebuie să fie estimat, în lipsa documentației contabile, apreciază instanța, este necesar a fi avute toate actele aflate la dispoziția organelor fiscale, inclusiv declarațiile de impozitare anuale, adică cele 101, pentru că pe lângă veniturile obținute de societate, în mod cert au existat și cheltuieli, având în vedere și actele depuse la dosarul cauzei pe parcursul judecării, inclusiv extrase de cont și contracte de leasing.

Nu poate fi primită argumentația parchetului precum că experții ar fi schimbat primul obiectiv al expertizei contabile, expertiză dispusă de

instanța de judecată, pentru că chiar și așa fiind, expertul contabil judiciar desemnat în cauză a răspuns exact la primul obiectiv al expertizei, în sensul că a stabilit în prealabil veniturile de 899.310 lei ca fiind obținute pe relația comercială cu cei trei parteneri comerciali, sumă cu care a fost de acord și ANAF, potrivit actelor de inspecție fiscală din dosarul de urmărire penală, dar, pentru argumentația expusă pe larg în raportul de expertiză contabilă, s-a constatat că această sumă se regăsește în diferența de venituri în cuantum de 1.143.310 lei declarate de societate prin declarația cod 101.

Așa fiind, a concluzionat expertul judiciar desemnat în cauză, secondat și de expertul parte, că nu se poate pune problema unei diminuări a obligațiilor fiscale datorate, atâta timp cât veniturile au fost evidențiate și declarate prin declarațiile cod 101 privind impozitul pe profit, declararea eronată a tranzacțiilor prin formularul informativ cod 394 neputând conduce la concluzia că societatea nu ar fi înregistrat aceste venituri.

Cu privire la argumentația parchetului conform cu care suma de 899.363 lei reprezentând impozit stabilit suplimentar nu ar fi putut să se regăsească în diferența de venituri declarate prin declarația cod 101 și cele declarate în declarația cod 394 în cuantum de 1.143.310 lei, pentru că în declarația cod 101 privind impozitul pe profit sunt incluse toate veniturile realizate de societate, cum ar fi: venituri din exploatare, venituri financiare, venituri extraordinare (pe parcursul exercițiului fiscal pentru care s-a depus declarația), în relațiile cu persoane juridice înregistrate sau neînregistrate în scopuri de TVA, apreciază instanța de judecată că aceasta nu poate fi primită pentru că, așa cum a arătat expertul judiciar desemnat în cauză, prin răspunsul la obiecțiuni depus la dosarul cauzei la data de 3 decembrie 2015, conform situațiilor financiare anuale ale societății depuse la O.R.C. B. și ANAF, situația veniturilor realizate de societate în perioada 2008-2010 este următoarea: pe anul 2008: venituri din exploatare totale de 819.445 lei, venituri financiare totale de 1.156 lei și venituri extraordinare de 0 lei; pe anul 2009: venituri din exploatare totale de 2.765.755 lei, venituri financiare totale de 13 lei și venituri extraordinare de 0 lei; pe anul 2010: venituri din exploatare totale de 3.358.588 lei, venituri financiare totale de 951 lei și venituri extraordinare de 0 lei.

Așa fiind, au stabilit experții contabili, ponderea veniturilor conform situațiilor financiare anuale o dețin veniturile din exploatare – 6.943.788 lei

–, în principal cifra de afaceri netă ce include clasa 70 – producția vândută și venituri din vânzarea mărfurilor –, în condițiile în care veniturile financiare aferente perioadei 2008-2010 sunt în cuantum total de 2.120 lei, iar cele extraordinare sunt de 0 lei, de unde rezultă că veniturile financiare și cele extraordinare sunt și ele incluse în diferența de venituri în cuantum de 1.143.310 lei, stabilită în cadrul raportului de expertiză contabilă, baza impozabilă de 899.363 lei regăsindu-se de asemenea în această diferență.

S-a mai reținut de experții contabili că organele fiscale, în baza declarațiilor 392 și 394, puteau face o analiză aprofundată asupra tuturor relațiilor comerciale ale societății, atât cu persoanele juridice înregistrate în scopuri TVA, cât și cu privire la cele neînregistrate în scopuri TVA, în acord cu dispozițiile art. 153 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, opinie pe care instanța de judecată și-o însușește.

De aceea, apreciază și instanța de judecată că, în lipsa altor necorelări care să fi fost constatate de organele fiscale pe relațiile comerciale ale societății cu alți parteneri comerciali, în afară de relația comercială cu cele trei societăți comerciale, precum și în afara altor venituri în plus care să fi fost regăsite în evidențele publice ale societății, cum ar fi venituri financiare, venituri extraordinare, venituri din exploatare, nu se poate stabili dincolo de orice dubiu rezonabil că suma de 899.363 lei reprezentând venituri pe relația comercială cu cele trei societăți comerciale nu poate fi inclusă în acea diferență stabilită între veniturile declarate în declarația cod 110 și cele declarate în declarația cod 394 în cuantum de 1.143.310 lei.

Faptul că putea fi vorba despre erori declarative prin raportări eronate de venituri poate rezulta cu prisosință și din faptul că atât în cadrul raportului de inspecție fiscală cu nr. F-BR 135 din 9 martie 2012, cât și în cadrul Deciziei de impunere, organul fiscal a precizat că motivul de fapt al inspecției fiscale l-a constituit raportările eronate de venituri, precum și faptul că pe relația comercială cu SC x societatea a declarat venituri mai mari cu 245.400 lei și TVA colectată de 46.626 lei, față de ceea ce a declarat organelor fiscale SC x, ceea ce a confirmat încă o dată faptul că este vorba despre raportări eronate atât în plus, cât și în minus (admise de Ordinul nr. 1752/2005 și Ordinul 3055/2009 ale ANAF, precum și de Codul de procedură fiscală), în condițiile în care ceea ce nu a fost declarat inițial prin declarațiile cod 394 a fost declarat ulterior în declarațiile anuale cod 101.

Referitor la taxa pe valoare adăugată, expertiza contabilă a stabilit că prin raportul de inspecție fiscală nr. F-BR 137 din 9 martie 2012 organul fiscal a făcut precizarea că „organul de inspecție fiscală a avut în vedere obiectivele înscrise în Circulara ANAF din 27 octombrie 2007, dar nu a putut întocmi fișa de analiză a TVA colectată din cauzele prezentate anterior, respectiv lipsa evidenței contabile. Din verificarea efectuată asupra modului de declarare a TVA colectată de agentul economic în Declarațiile informative 394 (...)” și a stabilit, având în vedere procedura organului fiscal de a efectua o estimare a bazei de impunere, fără a întocmi fișa de analiză a TVA (atât deductibilă, cât și colectată) și implicit de a corela cuantumul taxei cu veniturile și cheltuielile declarate, luând în considerare și restul argumentelor din același raport de expertiză contabilă cu specialitatea financiar-fiscală, că nu se poate preciza dacă a existat sau nu o diminuare a obligațiilor fiscale datorate, în lipsa unor elemente certe care să rezulte din declarațiile fiscale depuse de către contribuabil, respectiv în lipsa fișei de analiză aprofundate și corecte a TVA.

În legătură cu faptul că inculpata a recunoscut fapta de evaziune fiscală de care a fost acuzată, așa cum a arătat parchetul, instanța de judecată apreciază că declarațiile inculpatei din prezentul proces penal trebuie să fie evaluate în acord cu ansamblul probator administrat în cauză și mai cu seamă cu raportul de expertiză contabilă întocmit pe parcursul cercetării judecătorești, pentru că inculpata a admis că nu a declarat toate aceste venituri prin declarațiile cod 394, dar aceste venituri se regăsesc în declarațiile cod 101.

La toate acestea trebuie adăugate împrejurarea de fapt privind intervenirea unei inundații la sediul societății din M.M. în anul 2010, așa cum a rezultat din probatoriul cauzei, precum și împrejurarea de fapt că efectiv de bunul mers al societății se ocupa soțul inculpatei de la acea vreme, iar nu inculpata, împrejurare care rezultă cu prisosință din toate actele cauzei, martorul B.V. fiind persoana care, potrivit cu Hotărârea nr. 3 din 10 aprilie 2008 a administratorului și asociatului unic, începând cu data respectivei hotărâri a fost împuternicită pe o perioadă nedeterminată să semneze în numele inculpatei toate documentele bancare, biletele la ordin, cecuri, documente de depunere și retragere numerar și să reprezinte societatea la semnarea oricăror acte și documente, la încheierea, modificarea, rezilierea contractelor vechi.

În baza acestei împrutniciri, martorul B.V. apare ca fiind semnatarul majorității contractelor comerciale cu beneficiarii, facturilor fiscale emise de SC M., contractelor de transport, precum și a declarațiilor informative către ANAF.

Toate acestea dovedesc încă o dată că inculpata B.A.M. nu a avut intenția de a se sustrage plății obligațiilor către stat, așa încât, pe lângă lipsa elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, mai cu seamă lipsa prejudiciului fără de care această infracțiune nu poate exista, se mai reține și lipsa formei de vinovăție prevăzută de lege (intenția calificată prin scop) în ceea ce privește latura subiectivă a aceleiași infracțiuni.

De aceea, se impune achitarea inculpatei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală în formă continuată prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 (în redactarea în vigoare la data de 30 iunie 2011 până la modificarea Legii nr. 241/2005 prin Legea nr. 50/2013), cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen. (1969), cu aplicarea art. 5 alin. (1) din noul C. pen., pe ambele teze ale art. 16 alin. (1) lit. b) ambele teze C. pr. pen.

Cu privire la fapta de nerefacere a evidenței contabile reținută în sarcina inculpatei, se arată următoarele:

Potrivit dispozițiilor art. 3 din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în vigoare la data de 31 iulie 2011 (data la care s-ar fi consumat activitatea infracțională imputată inculpatei), constituie infracțiune și se pedepsește cu amendă fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, deși acesta putea să o facă.

Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (3) C. pen. (1969), fapta constând într-o inacțiune constituie infracțiune fie că este săvârșită cu intenție, fie din culpă, afară de cazul când legea sancționează numai săvârșirea ei cu intenție.

Or, în contextul în care art. 3 din Legea nr. 241/2005 (în redactarea anterioară modificării prin Legea nr. 50/2013, dispoziții în vigoare la data când s-ar fi consumat infracțiunea – 31 iulie 2011), a prevăzut o infracțiune omisivă care s-ar comite numai cu intenție, a exclus forma de vinovăție a culpei, aceasta fiind incriminată numai dacă ar fi fost prevăzută în mod expres de legiuitor în textul incriminator.

La data de 1 iulie 2011, cu ocazia efectuării controlului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a fost în măsură să pună la dispoziția acestora evidența contabilă aferentă perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011, ocazie cu care constatarea s-a materializat în procesul-verbal și totodată s-a luat măsura sancționării contravenționale a societății.

Totodată, s-a dat Dispoziția din data de 1 iulie 2011 a ANAF prin care s-a dispus refacerea evidenței contabile aferentă perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011. Cu ocazia reluării inspecției fiscale la data de 9 septembrie 2011, s-a constatat că inculpata B.A.M. nu a fost în măsură să prezinte evidența fiscală solicitată. Inculpata a fost chemată din nou în data de 21 septembrie 2011 de către organele de inspecție fiscală și i-au fost solicitate explicații pentru nerespectarea deciziilor anterioare ale ANAF, ocazie cu care inculpata a explicat că întreaga evidență contabilă aferentă anilor 2008-2010 a fost distrusă într-o inundație care a avut loc la sediul societății în anul 2010, urmând să încerce reconstituirea acestora, activitate care solicită un timp proporțional cu volumul mare de documente aferente perioadei în discuție. Referitor la documentele aferente anului 2011, inculpata a arătat că acestea nu sunt lucrate la zi, ci se găsesc în lucru la contabilul societății, toate acestea urmând să fie puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală după refacerea lor.

Instanța are în vedere că prin rezoluția de neîncepere a urmăririi penale nr. 3860/P/2011 din data de 19 octombrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila, act de finalizare a urmăririi penale neatacat la instanța de judecată, așadar rămas definitiv, s-a pronunțat soluția de neîncepere a urmăririi penale față de făptuitoarea B.A.M. pentru infracțiunea de neprezentare către organele competente a documentelor legale, în scopul împiedicării verificărilor financiare sau fiscale, în termen de cel mult 15 zile de la somație, faptă prevăzută de art. 4 din Legea nr. 241/2005. În motivarea acestei rezoluții, procurorul a constatat, având în vedere cele rezultate din cercetări, că administratorul societății nu avea cum să prezinte documentele solicitate de către ANAF, întrucât cele aferente anului 2011 nu erau prelucrate ca urmare a neachitării serviciilor de contabilitate; totodată, nu putea reface nici documentele financiar-contabile din perioada 2008-2010, în termenul acordat de organele de inspecție fiscală, datorită volumului mare de activitate reprezentând timp necesar refacerii acestora, cât și datorită

faptului că prin neachitarea obligațiilor contractuale către contabila firmei, contabila în discuție nu mai accepta refacerea evidențelor distruse și nici a celor neprelucrate. Pentru aceste motive, procurorul de caz, prin rezoluția menționată, a considerat că nu au fost întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 4 din Legea nr. 241/2005.

Aceste împrejurări de fapt reținute în rezoluția menționată trebuie să fie luate ca atare și în prezenta cauză penală, în favoarea inculpatei, având în vedere probele comune avute în vedere în cele două dosare de urmărire penală.

Astfel, s-a dovedit cu prisosință faptul inundației din cursul anului 2010, ocazie cu care arhiva societății aferentă anului 2008-2010 a fost distrusă.

Pe de o parte, reține instanța că, într-adevăr, inculpata B.A.M. nu mai avea posibilitatea să refacă documentele contabile așa cum i-a fost pus în vedere prin Dispoziția din 1 iulie 2011 a ANAF, întrucât inculpata nu mai beneficia de contabil, societatea a intrat în insolvență, inculpata nu mai avea drept de semnătură, nemaifiind luată în seamă de instituțiile abilitate pentru solicitarea diverselor înscrisuri întrucât nu mai era administrator.

De aceea, nu se poate susține forma de vinovăție a intenției din partea inculpatei B.A.M. în privința nerefacerii documentelor contabile aferente perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011, pentru că textul incriminator a prevăzut omisiunea de a reface aceste documente în termenul impus, cu intenție, dacă inculpata ar fi avut posibilitatea să refacă documentele.

Pe de altă parte, instanța apreciază că parchetul a construit greșit argumentația pentru reținerea infracțiunii prevăzută de art. 3 din Legea nr. 241/2005 pentru că textul de lege incriminator prevede ca premisă a infracțiunii să existe înscrisuri distruse, care trebuie refăcute ca urmare a impunerii din partea organelor fiscale, or în cauza de față, atât din probele dosarului de urmărire penală de față, cât și din considerentele rezoluției de neîncepere a urmăririi penale nr. 3860/P/2011 din data de 19 octombrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila a rezultat că numai documentele contabile din perioada 2008-2010 au fost distruse, în timp ce documentele contabile aferente perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011 (obiectul infracțiunii de față) ar fi existat faptic, dar că se aflau la contabil pentru prelucrare, așa încât organele fiscale nu aveau decât să preia aceste

documente contabile, așa cum erau, în stare brută, ca și probatoriu în cauză, ceea ce nu au făcut.

Fiind vorba despre obiecte care existau, s-ar fi pus problema existenței unei infracțiuni pe temeiul art. 4 din Legea nr. 241/2005 de neprezentare a documentelor contabile existente către organele fiscale solicitante, dar cu privire la această infracțiune care a cuprins atât perioada 2008-2010, cât și perioada din prezentul dosar – 1 ianuarie 2011-31 mai 2011 –, s-a dat deja soluție de neurmărire penală, prin rezoluția de neîncepere a urmăririi penale nr. 3860/P/2011 din data de 19 octombrie 2011 a Parchetului de pe lângă Judecătoria Brăila, rămasă definitivă prin neatacarea la instanța de judecată competentă.

Pe de altă parte, atât pentru neprezentarea documentelor contabile aferente perioadei 2008-2010, cât și pentru neprezentarea documentelor contabile aferente perioadei 1 ianuarie 2011-31 mai 2011 s-a aplicat amendă contravențională, or nu se pot aplica mai multe sancțiuni contravenționale sau penale pentru aceeași faptă întrucât s-ar încălca principiul *non bis în idem*.

Atât pentru aceste motive din urmă, cât și pentru motivul că nu este întrunită premisa infracțiunii prevăzută de art. 3 din Legea nr. 241/2005 (în vigoare la data faptei imputate), nefiind vorba despre documente contabile care să fie fost distruse, dar și pentru faptul că nu s-a identificat forma de vinovăție specifică acestei infracțiuni, care este intenția, iar nu culpa (ce ar fi putut fi reținută cel mult în sarcina inculpatei față de probele speței), instanța consideră că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii în discuție, atât pe latura obiectivă, cât și pe latura subiectivă a infracțiunii, fiind aplicabile ambele teze ale art. 16 alin. (1) lit. b) C. pr. pen.

COMENTARII

1. Sentința a rămas definitivă prin Decizia nr. 410 din 12 iulie 2017 a Curții de Apel Galați, prin care, printre altele, a fost respins apelul declarat de Parchetul de pe lângă Tribunalul Brăila, pe latura penală a cauzei.

2. Potrivit art. 3 din Legea nr. 241/2005, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 5 ani fapta contribuabilului care nu reface, cu intenție sau din culpă, documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control.

În varianta anterioară Legii nr. 50/2013, art. 3 avea următorul conținut: constituie infracțiune și se pedepsește cu amendă de la 5.000 lei la 30.000 lei fapta contribuabilului care, cu intenție, nu reface documentele de evidență contabilă distruse, în termenul înscris în documentele de control, deși acesta putea să o facă.

În ambele variante normative, pentru existența infracțiunii de omisiune a refacerii documentelor de evidență contabilă distruse este necesară preexistența unei situații premisă – cerința preexistenței unor documente distruse, indiferent de cauza distrugerii acestora.

În anumite situații, infracțiunea prevăzută de art. 3 din Legea nr. 241/2005 poate fi reținută în concurs cu infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005 (alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor).

În calea de atac a apelului promovat împotriva sentinței amintite, s-a solicitat și schimbarea încadrării juridice a faptei în infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 241/2005, cerere care a fost respinsă cu motivarea că și pentru această infracțiune se cere existența scopului sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, scop care nu a putut fi dovedit în lipsa unui prejudiciu cert adus bugetului de stat.

3. Potrivit art. 14 din Legea nr. 241/2005, în cazul în care, ca urmare a săvârșirii unei infracțiuni, nu se pot stabili, pe baza evidențelor contribuabilului, sumele datorate bugetului general consolidat, acestea vor fi determinate de organul competent potrivit legii, prin estimare, în condițiile Codului de procedură fiscală.

Art. 106 din Legea nr. 207/2015 – Codul de procedură fiscală – prevede dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare:

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi: a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1)-(4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale

sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui ANAF.

(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.

În aplicarea acestor prevederi, a fost aprobat Ordinul ANAF nr. 962 din 11 martie 2016 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea din oficiu a impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă, publicat în M. Of. nr. 233 din 30 martie 2016.