

R O M Â N I A

CURTEA DE APEL PITEȘTI
SECȚIA PENALĂ ȘI PENTRU CAUZE CU MINORI ȘI DE FAMILIE

Î N C H E I E R E

Sedința publică din 16 martie 2022

Completul constituit din:

Președinte: ***** judecător

Judecător: *****

Grefier: *****

Ministerul Public - Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Pitești a fost reprezentat de procuror

Pe rol soluționarea apelurilor declarate de inculpatul *****, trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută de art.9 alin.1 lit.a) din Lg.nr.241/2005 și de partea civilă *****, împotriva sentinței penale nr. 315/12.11.2021 pronunțată de Tribunalul Argeș în dosarul nr. 842/109/2020.

În baza dispozițiilor art. 369 alin. 1 Cod procedură penală, s-a procedat la înregistrarea ședinței de judecată cu mijloace tehnice audio.

La apelul nominal făcut în ședința publică a răspuns apelantul inculpat ***** personal, asistata de avocat ales *****, lipsind partea civilă ***** reprezentat de ***** prin *****.

Procedura de citate este legal îndeplinită.

S-a făcut referatul de către grefier care a învederat că dosarul a fost amânat pentru ca Reprezentantul Ministerului Public să ia cunoștință de conținutul cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Curtea procedează la identificarea inculpatului *****, care se legitimează cu CI seria ***** nr. *****, CNP *****.

Apărătorul inculpatului, având cuvântul în susținerea cererii depuse la termenul anterior, arată că argumentele sale țin de existența, în paralel, a unor texte de lege care califică activitatea inculpatului fie contravenție, fie infracțiune, astfel încât în opinia sa, Înalta Curte de Casație și Justiție trebuie să facă o dezlegare a acestor chestiuni de drept și să spună dacă vânzarea de autoturisme second hand, prin declararea contractelor de vânzare cumpărare la primării, întrunesc latura obiectivă a infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005 - ascunderea sursei impozabile, sau dacă întrunesc elementele de tipicitate a contravenției prevăzute de art. 219 alin. 1 lit. b din Codul Fiscal.

Consideră că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 475 Cod procedură penală și arată că în memoriul depus a precizat mai multe decizii de hotărâri prealabile, în care Înalta Curte de Casație și Justiție spune care sunt condițiile de admisibilitate.

Arată că parchetul l-a trimis în judecată pe inculpatul ***** pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9. Lit. a din Legea 241/2005 pentru comercializarea a 349 de autoturisme în perioada 2011 - 2016 considerând că, deși a înregistrat aceste contracte la

primărie, prin faptul că nu a declarat la ANAF și nu și-a organizat activitatea prin înscriere la ORC, acesta a ascuns sursa impozabilă, respectiv veniturile realizate din vânzarea acestor autoturisme.

Adaugă că instanța de fond a împărtășit punctul de vedere al parchetului și a dispus condamnarea inculpatului, considerând de asemenea că, în mod oneros au fost făcute acele contracte, că acestea nu au avut publicitatea necesară astfel încât organele statului - ANAF să ia cunoștință de ele, deși există suficiente prevederi legale care îndreptățeau ANAF și îi dădeau posibilitatea să ia cunoștință de ele și să dispună în consecință.

Arată că există pe de o parte prevederile din art. 68 Cod Fiscal, pe de altă parte Protocolul de cooperare între ANAF și primării prin care se acordă acces la baza de date informatizată și se poate afla în timp real toate contractele de vânzare – cumpărare, încheiate de oricine, or tranzacții de orice fel, care sunt impozitate și la primărie.

Ca atare, dacă legiuitorul are în vedere o atitudine de a face subversivă activitatea comercială, să aibă scop efectiv fraudarea bugetului de stat, în același timp în Codul Fiscal există prevederile art. 219, care arată că neplata la timp a unei taxe nu reprezintă infracțiune, este contravenție și se pedepsește cu amendă dincolo de aceste aspecte.

Face referire la practica judiciară a Curților de Apel Pitești și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, învederând că acesta a fost motivul formulării cererii de sesizare în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Pentru aceste motive, solicită sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru a pronunța o hotărâre care produce reale efecte juridice, prin ca să spună dacă este vorba despre infracțiune sau despre contravenție.

Reprezentantul Ministerului Public consideră sunt întrunite condițiile pentru sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție, urmează să se dispună sesizarea pentru ca Instanța Supremă să se pronunțe cel puțin în sensul menționat în sesizare, dacă acele contracte declarate la primărie reprezintă în fapt o ascundere a sursei de venituri din perspectiva ANAF, aspect de a cărui dezlegare depinde soluționarea cauzei .

CURTEA:

Asupra cererii de sesizare a Înaltei Curți de Casație și Justiție, constată următoarele:

La data de 16.02.2022 **apelantul ***** a formulat cerere de sesizare în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, prin care a solicitat sesizarea Înaltei Curți de Casație și Justiție ca să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu cu privire la următoarea chestiune de drept:**

„Dacă nedeclararea la organul fiscal competent (ANAF, DGFP), a veniturilor obținute din vânzarea de autoturisme second-hand și evidențiate în acte contabile primare în condițiile declarării acestora la Direcția de Taxa și Impozite Locale, se circumscrie laturii obiective a infracțiunii prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005, (ascunderii bunului ori a sursei impozabile sau taxabile) sau se întrunesc elementele de tipicitate ale contravenției prev. de art. 219 alin. 1 lit. b din OG 92/2003 combinat cu art. 219 alin 3 din OG 92/2003, (neîndeplinirea la termen a obligațiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume)”.

Cu privire la admisibilitatea cererii, apelantul solicită a se constata că sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 475 C.pr.pen., respectiv:

- apelantul se află în cursul judecății, în fața unui complet al Curții de Apel Pitești, investit cu soluționarea cauzei în ultima instanță;

- asupra chestiunii de drept sesizate Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o hotărâre prealabilă sau printr-un recurs în interesul legii;
- problema de drept sesizată nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare;
- există o problemă de drept de a cărei lămurire depinde soluționarea cauzei.

În susținerea admisibilității prezentei cereri apelantul are în vedere Decizia nr. 11 din 2 iunie 2014, pronunțată de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, în dosarul nr. 11/1/2014/HP/P. prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că *"admisibilitatea sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile este condițională, atât în cazul în care vizează o normă de drept material, cât și atunci când privește o dispoziție de drept procesual, de împrejurarea că interpretarea dată de instanța supremă să aibă consecințe juridice asupra modului de rezolvare a fondului cauzei"*.

Totodată, între problema de drept a cărei lămurire se solicită și soluția dată asupra acțiunii penale și sau civile de către instanța pe rolul căreia se află cauza în ultimul grad de jurisdicție trebuie să existe o relație de dependență, în sensul că decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată în procedura prevăzută de art. 476 și 477 din Codul de procedură penală să fie de natură a produce un efect concret asupra conținutului hotărârii din procesul penal, cerința pertinentei fiind expresia utilității pe care rezolvarea de principiu a chestiunii de drept invocate o are în cadrul soluționării pe fond a litigiului".

Tot astfel și în Decizia nr. 2474 din 22.07.2014, Înalta Curte a stabilit: *"admisibilitatea sesizării în vederea pronunțării unei hotărâri prealabile este condiționată, atât în cazul în care vizează o normă de drept material, cât și în cazul când privește o dispoziție de drept procesual, de împrejurarea că interpretarea dată de instanța supremă să aibă consecințe juridice asupra modului de rezolvare a fondului cauzei. În mod concret, între problema de drept a cărei lămurire se solicită și soluția dată asupra acțiunii penale de către instanța pe rolul căreia se află cauza în ultimul grad de jurisdicție trebuie să existe o relație de dependență, în sensul că decizia Înaltei Curți pronunțată în procedura prevăzută de art. 476-477 C.pr.pen. să fie de natură a produce un efect în mod concret asupra conținutului hotărârii din procesul penal"*.

În același sens este și Decizia nr. 23/2014 a instanței supreme, care prevede că: *"această condiție de admisibilitate, prin referirea explicită la soluționarea pe fond a cauzei, impune dezlegarea chestiunii de drept care formează obiectul sesizării, să fie determinată pentru rezolvarea acțiunii penale sau a acțiunii civile în procesul penal"*.

Soluția pronunțată de instanța de fond, conform sentinței penale nr. 315/12.11.2021 pronunțată de Tribunalul Argeș în dosarul nr. 842/109/2020, a avut în vedere că inculpatul *********, a fost trimis în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, faptă prevăzută de art.9 alin.1 lit.a) din Lg.nr.241/2005, constând în aceea că, în perioada 01.01.2011 – 31.12.2016, fără a-și organiza activitatea comercială sub o formă juridică, pe care să o înregistreze la Administrația Județeană a Finanțelor Publice și/sau Oficiul Registrului Comerțului, ascunzând astfel sursa impozabilă, a efectuat un număr de **349 operațiuni impozabile de achiziții de autoturisme second-hand de la diverse persoane, pe care le-a revândut în scopul realizării de venituri/profit**, depășind la data de 28.02.2011 plafonul special de scutire de TVA și fără a declara organelor fiscale competente aceste venituri realizate, în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, cauzând în acest mod bugetului de stat un prejudiciu în valoare totală de **110.770,39 lei**, reprezentând TVA în sumă de **73.106,39 lei** și impozit pe venit în sumă de **37.664 lei**.

În apărarea sa, inculpatul a depus concluzii scrise, în cuprinsul cărora a precizat că infracțiunea prevăzută de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241/2005 presupune o ascundere a bunului sau sursei impozabile, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, elementul material realizându-se printr-o acțiune comisivă și nu printr-o omisiune. Apreciază că, pentru

existența infracțiunii, trebuie îndeplinite următoarele condiții: - existența unei obligații legale de plată a unei taxe sau impozit, condiție îndeplinită în prezenta cauză; - existența unui bun sau a unei activități care se încadrează în ipotezele legale privind impozitarea sau taxarea, condiție îndeplinită de asemenea; - săvârșirea faptei să aibă ca scop sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat.

Cu privire la ultima condiție, inculpatul a mai precizat că nu a ascuns bunul sau sursa impozabilă, întrucât actele de vânzare-cumpărare a autoturismelor au fost încheiate în formă scrisă și au fost înregistrate la Primăria Pitești, iar potrivit Ordinului privind aprobarea modelului-cadru al protocolului de cooperare în vederea schimbului de informații între ANAF și autoritățile administrației publice, încheiat în data de 27.12.2012 și publicat în M.O. nr.32 15.01.2013, ANAF avea posibilitatea să verifice toate informațiile necesare, prin simpla accesare a bazei de date, neputându-se pune problema unei clandestinități sau a ascunderii sursei impozabile.

A mai precizat că omisiunea plății unei taxe legal datorate nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală, întrucât bunul sau sursa impozabilă nu au fost ascunse, autoritățile fiscale cunoscând acea sursă sau bun.

Se mai susține că fapta inculpatului ***** de a depăși plafonul de TVA nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală prev. de art.9 alin.1 lit.a din Legea nr.241 2005, ne fiind o obligație penală, ci una fiscală, organele fiscale având posibilitatea să impună inculpatului obligația de a achita impozitul pe venit pentru diferența între valoarea ele achiziție și valoarea de vânzare ulterioară a autovehiculelor second-hand, astfel că solicită achitarea inculpatului în temeiul art. 17 C.pr.pen., rap. la art. 16 alin.1 lit.h teza I C.pr.pen..

În motivarea sentinței, se reține că, în ceea ce privește latura obiectivă a infracțiunii evaziune fiscală, elementul material s-a realizat prin ascunderea sursei și veniturilor realizate în urma activității de comercializare a autoturismelor second-hand, urmarea imediată constând în prejudicierea bugetului consolidat al statului prin neplata impozitului pe venit și a taxei pe valoare adăugată.

Sub aspectul laturii subiective, infracțiunea a fost săvârșită cu intenție directă calificată, întrucât inculpatul a acționat în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale.

Mecanismul de fraudare a bugetului de stat a constat în efectuarea de activități comerciale, constând în vânzarea unor autoturisme, urmate de nedeclararea la organele fiscale competente a tranzacțiilor și veniturilor obținute, dar și prin nedeclararea și neplata la bugetul de stat a obligațiilor fiscale datorate.

Cu privire la primul motiv de achitare invocat de inculpat în apărarea sa, se rețin următoarele:

Instanța apreciază că infracțiunea de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea 241 2005 există doar dacă bunul sau sursa impozabilă au fost ascunse, nu și atunci când autoritățile fiscale cunoșteau sursa impozabilă sau puteau lua la cunoștință de aceasta prin simpla verificare a actelor contabile ori a altor documente legale ale contribuabilului.

În situația de față, organele fiscale nu au avut posibilitatea de a afla cu ușurință despre activitatea de comercializare a autovehiculelor second-hand de către inculpat, întrucât cu ocazia tranzacționării acestora erau întocmite înscrisuri sub semnătură privată, contracte de vânzare-cumpărare neautentificate, pentru care nu există un regim de declarare către organele statului și care nu se încadrează în categoria de acte contabile sau documente legale.

Faptul că inculpatul a declarat la organele administrative locale, unde acesta figurează cu domiciliul autoturismele tranzacționale, nu îl exonerează de vinovăția adusă, întrucât, conform activității comerciale desfășurate, instituția fiscală abilitată pentru perceperea taxelor și impozitelor aferente era Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Instanța apreciază că inculpatului îi revenea obligația de a semnala către ANAF toate aceste operațiuni taxabile, neavând relevanță faptul că a înregistrat la primărie toate

contractele de vânzare-cumpărare. Datoriile către bugetul local nu sunt identice cu cele pentru bugetul consolidat al statului, primăria percepe taxe și impozite pe proprietate și nu pentru tranzacțiile comerciale, iar nivelul local de taxare este fundamentat pe cu totul alte rațiuni. Prin urmare, obligația de înregistrare în scopuri de TVA ca și ascunderea sursei impozabile nu sunt generate, ci se raportează la entitatea sau instituția beneficiară a plăților ce derivă din taxarea activităților comerciale, în cazul de față ANAF'.

Totodată, lipsa transparenței tranzacțiilor reiese și din faptul că inculpatul nu a întocmit actele contabile, nu a condus evidență contabilă în care să fie înregistrate operațiunile derulate. Conducerea evidenței contabile ar fi presupus în prealabil ca inculpatul să facă demersuri pentru înregistrarea la Oficiul Registrului Comerțului, autorizarea funcționării, înainte de începerea activității economice, ca persoană fizică autorizată, respectiv întreprinzător persoană fizică titular al unei întreprinderi individuale, tocmai aceste omisiuni conturând săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală reținută în sarcina inculpatului.

În concluzie, mecanismul de fraudare a bugetului de stat a constat în aceea că inculpatul, în virtutea tranzacțiilor comerciale efectuate prin transmiterea dreptului de proprietate a autoturismelor second-hand, în schimbul unui preț, a acționat ca un comerciant, în sensul prevederilor fiscale legale în vigoare, iar în raport cu această calitate de comerciant îi revenea obligația de a-și declara veniturile realizate în urma activităților desfășurate, fiind obligat să se înregistreze și să se autorizeze la Oficiile Registrului Comerțului ca persoană fizică autorizată sau întreprindere individuală și familială deoarece a desfășurat activități economice, devenind astfel persoană impozabilă, având obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform prevederilor Codului fiscal și de a declara la organele fiscale competente veniturile obținute și impozitele și taxele aferente ".

Se susține că motivarea acestei hotărâri este în consens cu procesul-verbal al întâlnirii profesionale de practica neunitară, în materie penală, din data de 05.19.2020, în care s-a stabilit cu opinie unanimită ca sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005, fapta de a nu declara la autoritățile fiscale vânzarea-cumpărarea de autoturisme second-hand, chiar dacă aceste operațiuni și documente au fost înregistrate la organele fiscale ale Unității Administrativ Teritoriale.

Concluziile acestei întâlniri de unificare practică în materia evaziunii fiscale, prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005, materializată în procesul-verbal al întâlnirii profesionale de practica neunitară, în materie penală, din data de 05.19.2020 al Curții de Apel Pitești, sunt contrare concluziilor:

1) minuta dată în vederea unificării practicii judiciare la întâlnirea din data de 18.05.2018, organizată la București, a președinților secțiilor penale ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și Curților de Apel cu procurorii șefi secție urmărire penală de la nivelul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, structurilor specializate DNA și DIICOT și al parchetelor de pe lângă curțile de apel, dedicată discutării aspectelor de practică neunitară în materia dreptului penal și dreptului procesual penal, au fost analizate două opinii exprimate în practica judiciară cu privire la încadrarea juridică a faptei de comercializare, de către o persoană fizică, a autoturismelor second-hand fără plata taxelor.

Astfel, într-o opinie s-a apreciat că fapta se încadrează în tiparul infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 lit. a) din Legea nr. 241/2005:

În altă opinie, din practica judiciară s-a considerat că ori de câte ori organele fiscale au posibilitatea de a constata și verifica operațiunile realizate (operațiunile de vânzare-cumpărare fiind declarat la primării, în vederea înregistrării ca bunuri impozabile) nu se poate reține infracțiunea de evaziune fiscală (în acest sens s-au invocat deciziile nr. 174/2014 și 3907/2012 ale Înaltei Curți de Casație și Justiție).

Opinia INM, la care au achiesat, în unanimitate, toți participanții la întâlnire, a fost în sensul că, în acest sens este relevantă practica de speță a Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția penală.

Astfel, referitor la existența evaziunii fiscale în ipoteze de tipul celor de mai sus, s-a arătat că instanța supremă a decis după cum urmează:

"Instanța de recurs reține că evaziunea fiscală reprezintă, conform art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. Infracțiunea are ca situație premisă existența unei obligații legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute.

Omisinea plății unei taxe legal datorate nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală, dacă bunul sau sursa impozabilă nu au fost ascunse. În acest caz, ia naștere pentru cel care nu a efectuat plata doar obligația de plată a taxei respective, nu și răspunderea penală. Atunci când o persoană fizică nu se înregistrează ca plătitor de TVA, evaziunea fiscală există doar dacă bunul sau sursa impozabilă au fost ascunse, nu și atunci când autoritățile fiscale cunoșteau sursa impozabilă (inclusiv în ceea ce privește contractele încheiate, durata în care s-au derulat contractele, numărul apartamentelor și veniturile obținute de către inculpat în anii fiscali 2008 - 2009), având în vedere taxele deja calculate cu privire la imobilele în cauză.

2) Întâlnirii din data de 10.03.2020, organizată la București, a procurorilor șefi de secție din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. D.N.A și D.I.I.C.O.T. și al parchetelor de pe lângă curțile de apel s-a reținut într-o opinie majoritară că fapta nu este prevăzută de legea penală, arătându-se că nu se poate reține că persoanele fizice au ascuns sursa impozabilă (operațiunile comerciale de vânzare autoturisme), atâta timp cât organul fiscal a putut constata și verifica operațiunile comerciale efectuate, veniturile realizate și sursa acestora, toate operațiunile de revânzare fiind înregistrate în evidențele organului fiscal.

În susținerea cererii, apelantul arată că potrivit disp. art. 9 alin. (1) lit. a, constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsește cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile."

Potrivit disp. art. 2 lit. e) din Legea 241/2005, reprezintă obligații fiscale - obligațiile prevăzute de Codul fiscal și de Codul de procedură fiscală.

Așadar, potrivit dispozițiilor normative, infracțiunea de evaziune fiscală are în cuprinsul laturii obiective ca și acțiune (verbum regens) ascunderea bunului sau a sursei impozabile, în vederea sustragerii de la plata obligațiilor fiscale. Cu alte cuvinte, infracțiunea mai sus analizată se realizează printr-o acțiune de ascundere, fiind o infracțiune comisivă (și nu printr-o omisiune).

Pentru realizarea conținutului constitutiv al infracțiunii de evaziune fiscală, în modalitatea prev. de art. 9 lit. a din Legea 241/2005, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) existența unei obligații legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute. Astfel, se constată că această condiție a fost îndeplinită întrucât Codul fiscal cât și Codul de procedură fiscală prevăd ca taxe/impozite TVA-ul și impozitul pe profit pentru activități generatoare de venituri, în cazul nostru pentru vânzare-cumpărare ca act de comerț.

b) existența unui bun sau a unei activități care se încadrează în ipotezele legale privind impozitarea ori taxarea. Și această condiție a fost îndeplinită întrucât activitatea de vânzare-cumpărarea a celor 349 autoturisme se circumscrie în categoria actelor de comerț pentru care exista obligația de plată.

Opinia instanței Supreme, în ceea ce privește sursa impozabilă sau taxabilă, este orice entitate care constituie „baza de calcul” a obligațiilor fiscale sau, așa cum a explicat tot Instanța Supremă mai pe larg, „sursa impozabilă sau taxabilă” reprezintă evenimentul sau actul juridic care dă naștere obligației fiscale. Sunt astfel de acte, cele care au ca efect dobândirea unui bun (bunul dobândit printr-un contract de vânzare-cumpărare, . Donatie, schimb, constituie bază de impunere pentru impozit pe teren, clădiri etc.), realizarea unui venit (realizarea unui venit în temeiul unui contract de muncă, de împrumut, de vânzare-cumpărare constituie bază de impunere pentru impozitul pe profit), precum și efectuarea unor acte de consum (contract de vânzare-cumpărare care constituie bază de impunere pentru TVA, accize, taxe vamale).

c) săvârșirea faptei să aibă ca scop sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat pentru bunurile deținute ori activități realizate.

În cauza pendinte elementul material al infracțiunii constă în ascunderea bunului ori a sursei impozabile ori taxabile în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Ceea ce textul de lege vrea să sancționeze este atitudinea contribuabilului, care prin demersurile sale face ca sursa/obiectul generator de obligații fiscale să nu fie public, făcând operațiunea ocultă, cu alte cuvinte, ferită de "ochii autorității fiscale". În acest sens, autorul făcând demersuri fie fizice (ascunderea fizică a bunului), fie juridice (disimularea naturii juridice a sursei), astfel încât să îngreuneze sau să facă imposibilă identificarea sursei impozabile.

Prin rechizitoriu s-a reținut că inculpatul trebuia să se înregistreze ca plătitor de taxe și impozite fiscal, întrucât prin activitățile sale a desfășurat acte de comerț, eludând dispozițiile legale privind înregistra/ea fiscală, apreciem că nimic nu a împiedicat organul fiscal să stabilească potrivit normelor metodologice dacă acesta este sau nu plătitor de TVA, această situație neputând fi calificată ca infracțiunea prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2015, cel mult putând fi calificată ca și contravenție, potrivit disp. art. 336 C.pr. fiscală.

Inculpatul ***** nu a ascuns bunul sau sursa impozabilă și nu a intenționat să facă acest lucru, actele de vânzare-cumpărare au fost încheiate în formă scrisă și au fost înregistrate la Primăria Pitești.

La momentul producerii faptului juridic generator se constituie și raportul de drept material fiscal, axând ca obiect creanța statului sau unității administrativ-teritoriale asupra contribuabilului.

Împrejurarea că inculpatul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA și impozit pe venit este o problemă de natură fiscală, ce atrage răspunderea sa fiscală și contravențională (art. 336 alin 1 lit. a Legea 207/2015), iar nu cea penală.

Astfel, referitor la existența evaziunii fiscale în ipoteze de tipul celor de mai sus, Instanța Supremă a decis că infracțiunea prevăzută art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241/2005 are ca situație premisă existența unei obligații legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute.

Omisiunea plății unei taxe legal datorate nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală, dacă bunul sau sursa impozabilă, nu au fost ascunse, întrucât în acest caz, ia naștere pentru cel care nu a efectuat plata doar obligația de plată a taxei respective, nu și răspunderea penală.

Atunci când o persoană fizică nu se înregistrează ca plătitor de TVA, evaziunea fiscală există doar dacă bunul sau sursa impozabilă au fost ascunse, nu și atunci când autoritățile fiscale cunoșteau sursa impozabilă.

Prin ascunderea bunului se are în vedere atât ascunderea bunului în sens fizic cât și juridic, iar în ceea ce privește nedeclararea veniturilor unei persoane fizice trebuie făcută distincția între veniturile pentru care există atât obligația declarării, cât și aceea a evidențierii și veniturile pentru care există doar obligația declarării.

Pentru veniturile pentru care exista atât obligația evidențierii, cât și obligația declarării, în cazul nedeclarării acestora vor putea fi îndeplinite doar elementele constitutive ale infracțiunii reglementată în art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241 /2005, fără a se putea reține un concurs de infracțiuni între infracțiunea prevăzută în art. 9 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 241 /2005 și infracțiunea prevăzută în art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005.

Dacă veniturile au fost evidențiate în actele contabile sau în alte documente legale, dar nu au fost declarate la organul fiscal competent, atunci nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prev. de art. 9 alin. 1 lit. a) din lege, deoarece nu se poate spune că s-a realizat o ascundere a veniturilor impozabile în condițiile în care organele fiscale pot lua cunoștință de veniturile realizate prin simpla verificare a actelor contabile ale contribuabilului.

Fapta nu poate fi încadrată nici în art. 9 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 241/2005, și anume în omisiunea evidențierii, deoarece veniturile au fost evidențiate, doar că acestea nu au fost declarate la organele fiscale competente.

Ba mai mult, potrivit Ordinului privind aprobarea modelului-cadru al protocolului de cooperare în vederea schimbului de informații între ANAF și autoritățile administrației publice, încheiat în data de 27.12.2012 și publicat în Monitorul Oficial al României nr. 32/15.01.2013, cele două instituții publice se angajează să realizeze schimb de informații în vederea prevenirii și combaterii evaziunii fiscale. Astfel, cele două părți semnatare se obligă, potrivit art. 2. ca unitatea administrativ-teritorială să asigure accesul la informații în formă digitală (n.r.) personalului ANAF desemnat în acest scop, cu privire: a) la patrimoniul persoanelor fizice și juridice și b) creanțe datorate de contribuabilii (persoane fizice și juridice) bugetului general al UAT.

În acest sens, sunt și disp. art. 68 alin.4 din Codul de procedură fiscală care prevăd că în realizarea scopului prezentului cod, organul fiscal poate accesa on-line baza de date a autorităților publice și instituțiilor prevăzute la alin. (1), pentru informațiile stabilite pe bază de protocol, astfel că din moment ce inculpatul ***** a înregistrat toate cele 7 tranzacții (achiziționare și revânzare) cu autoturisme second-hand la Primăria num. Pitești iar Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș avea posibilitatea să verifice toate informațiile necesare, prin simpla accesare a bazei de date, nu se poate pune problema unei clandestinități sau a ascunderii sursei impozabilă

Cu alte cuvinte, potrivit acuzației, fapta prin care inculpatul ***** nu a declarat la organele fiscale tranzacțiile cu autoturisme, ci doar la Primăria Pitești, constituie infracțiune de evaziune fiscală prin ascunderea bunului sau a sursei.

Această acuzație nu poate fi primită din punctul de vedere al inculpatului, întrucât operațiunile, odată declarate și înregistrate la Primăria Pitești, puteau fi cunoscute de organul fiscal central, potrivit Ordinului anterior menționat.

Așadar, prin declararea la Primăria Pitești veniturile au fost evidențiate, ANAF Argeș având posibilitatea să verifice toate informațiile necesare, prin simpla accesare a bazei de date, neputându-se pune problema unei clandestinități sau a ascunderii sursei impozabile.

În susținerea celor de mai sus, apelantul a învederat și minuta dată în vederea unificării practicii judiciare la întâlnirea din data de 18.05.2018, organizată la București, a președinților secțiilor penale ale Înaltei Curți de Casație și Justiție și Curților de Apel cu procurorii șefi secție urmărire penală de la nivelul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, structurilor specializate DNA și DIICOT și al parchetelor de pe lângă curțile de apel, dedicată discutării aspectelor de practică neunitară în materia dreptului penal și dreptului procesual penal, au fost analizate două opinii exprimate în practica judiciară cu privire la încadrarea juridică a faptei de comercializare, de către o persoană fizică, a autoturismelor second-hand fără plata taxelor

Astfel, într-o opinie s-a apreciat că fapta se încadrează în tiparul infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 lit. a) din Legea nr. 241/2005;

În altă opinie, din practica judiciară s-a considerat că ori de câte ori organele fiscale au posibilitatea de a constata și verifica operațiunile realizate (operațiunile de vânzare-cumpărare fiind declarat la primărie, în vederea înregistrării ca bunuri impozabile) nu se poate reține infracțiunea de evaziune fiscală (în acest sens s-au invocat deciziile nr. 174/2014 și 3907/2012 ale Înaltei Curți de Casație și Justiție).

Opinia INM, la care au achiesat, în unanimitate, toți participanții la întâlnire, a fost în sensul că, în acest sens este relevantă practica de speță a ÎCCJ, Secția penală.

Astfel, referitor la existența evaziunii fiscale în ipoteze de tipul celor de mai sus, s-a arătat că instanța supremă a decis după cum urmează:

"Instanța de recurs reține că evaziunea fiscală reprezintă, conform art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale infracțiunea are ca situație premisă existența unei obligații legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute.

Omisiunea plății unei taxe legal datorate nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală, dacă bunul sau sursa impozabilă nu au fost ascunse. În acest caz, ia naștere pentru cel care nu a efectuat plata doar obligația de plată a taxei respective, nu și răspunderea penală. Atunci când o persoană fizică nu se înregistrează ca plătitor de TVA, evaziunea fiscală există doar dacă bunul sau sursa impozabilă au fost ascunse, nu și atunci când autoritățile fiscale cunoșteau sursa impozabilă (inclusiv în ceea ce privește contractele încheiate, durata în care s-au derulat contractele, numărul apartamentelor și veniturile obținute de către inculpat în anii fiscali 2008 - 2009), având în vedere taxele deja calculate cu privire la imobilele în cauză.

Prin «bun» sau «sursă impozabilă sau taxabilă» se înțeleg toate veniturile și bunurile impozabile sau taxabile. Prin «ascunderea bunului» se are în vedere ascunderea bunului atât în sens fizic, cât și juridic.

În ceea ce privește nedeclararea veniturilor unei persoane fizice trebuie făcută distincția între veniturile pentru care există atât obligația declarării, cât și aceea a evidențierii și veniturile pentru care există doar obligația declarării:

Pentru veniturile pentru care există atât obligația evidențierii, cât și obligația declarării, în cazul nedeclarării acestora vor putea fi îndeplinite doar elementele constitutive ale infracțiunii reglementată în art. 9 alin (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, fără a se putea reține un concurs de infracțiuni între infracțiunea prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005 și infracțiunea prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005.

Dacă veniturile au fost evidențiate în actele contabile sau în alte documente legale, dar nu au fost declarate la organul fiscal competent, atunci nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute în art. 9 alin. (1) lit. a) din lege, deoarece nu se poate spune că s-a realizat o ascundere a veniturilor impozabile în condițiile în care organele fiscale pot lua cunoștință de veniturile realizate prin simpla verificare a actelor contabile ale contribuabilului. Fapta nu poate fi încadrată nici în art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, și anume în omisiunea evidențierii, deoarece veniturile au fost evidențiate, doar că acestea nu au fost declarate."

Și la întâlnirea din data de 10.03.2020, organizată la București, a procurorilor șefi de secție din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. D.N.A și D.I.I.C.O.T. și al parchetelor de pe lângă curțile de apel s-a reținut într-o opinie majoritară că fapta nu este prevăzută de legea penală, arătându-se că nu se poate reține că persoanele fizice au ascuns sursa impozabilă (operațiunile comerciale de vânzare autoturisme), atâta timp cât organul fiscal a putut constata și verifica operațiunile comerciale efectuate, veniturile realizate și sursa acestora toate operațiunile de revânzare fiind înregistrate în evidențele organului fiscal.

Este adevărat că inculpatul *****, în perioada de referință, a desfășurat activități comerciale în afara vreuneia din entitățile economice prevăzute de Codul fiscal și avea astfel obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, dar încălcarea acestei obligații nu echivalează eo ipso, cu ascunderea sursei impozabile ori taxabile, condiție esențială pentru a se putea reține infracțiunea prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr.241/2005.

Pe cale de consecință, apelantul apreciază că fapta sa nu constituie infracțiunea de evaziune fiscală prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea nr. 241/2005, nefiind o faptă de natură penală, ci una contravențional-fiscală, organele fiscale având posibilitatea să impună inculpatului obligația de a achita impozitul pe venit și TVA-ul pentru diferența între valoarea de achiziție și valoarea de vânzare ulterioară a autovehiculelor second-hand, având posibilitatea de a aplica și sancțiunea prev. de art. 219 alin 1 lit. b combinat cu art. 219 alin 3 din OG nr.92/2003.

Raportat la cele ce preced, **Curtea** constată că, potrivit disp. art.475 c.proc.pen., dacă, în cursul judecății, un complet de judecată al Înaltei Curți de Casație și Justiție, al curții de apel sau al tribunalului, investit cu soluționarea cauzei în ultimă instanță, constatând că există o chestiune de drept, de a cărei lămurire depinde soluționarea pe fond a cauzei respective și asupra căreia Înalta Curte de Casație și Justiție nu a statuat printr-o hotărâre prealabilă sau printr-un recurs în interesul legii și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii în curs de soluționare, va putea solicita Înaltei Curți de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să se dea rezolvare de principiu chestiunii de drept cu care a fost sesizată.

Astfel, verificând condițiile din textul ante menționat, se constată că instanța care formulează sesizarea este una dintre instanțele prevăzute de art. 475 din Codul de procedură penală, respectiv Curtea de Apel Pitești, iar cauza se află în ultimul grad de jurisdicție, situație în raport cu care prima condiție de admisibilitate, referitoare la titularul sesizării, este îndeplinită.

De asemenea, este îndeplinită condiția potrivit căreia de chestiunea de drept să depindă soluționarea cauzei, deoarece, în raport cu legea penală pe care o va aplica instanța de apel, soluția ce se va dispune în cauză va fi diferită.

Și condiția care impune ca problema de drept a cărei dezlegare se solicită să nu fi fost supusă examenului Înaltei Curți de Casație și Justiție este îndeplinită, întrucât asupra acestei probleme nu s-a statuat printr-o hotărâre prealabilă sau printr-un recurs în interesul legii și nici nu face obiectul unui recurs în interesul legii.

Prin urmare, în baza art. 475 și 476 Cod procedură penală, se va sesiza Înalta Curte de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să dea rezolvare următoarei chestiuni de drept:

„Dacă nedeclararea la organul fiscal competent (ANAF, DGFP), a veniturilor obținute din vânzarea de autoturisme second-hand și evidențiate în acte contabile primare în condițiile declarării acestora la Direcția de Taxa și Impozite Locale, se circumscrie laturii obiective a infracțiunii prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005, (ascunderii bunului ori a sursei impozabile sau taxabile) sau se întrunesc elementele de tipicitate ale contravenției prev. de art. 219 alin. 1 lit. b din OG 92/2003 combinat cu art. 219 alin 3 din OG 92/2003, (neîndeplinirea la termen a obligațiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume)”.

În baza art. 476 alin. 2 Cod procedură penală, Curtea va dispune suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept.

**PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
D I S P U N E**

În baza art. 475 și 476 Cod procedură penală sesizează Înalta Curte de Casație și Justiție să pronunțe o hotărâre prin care să dea rezolvare următoarei chestiuni de drept:

„Dacă nedeclararea la organul fiscal competent (ANAF, DGFP), a veniturilor obținute din vânzarea de autoturisme second-hand și evidențiate în acte contabile primare în condițiile declarării acestora la Direcția de Taxa și Impozite Locale, se circumscrie laturii obiective a infracțiunii prev. de art. 9 alin. 1 lit. a din Legea 241/2005, (ascunderii bunului ori a sursei impozabile sau taxabile) sau se întrunesc elementele de tipicitate ale contravenției prev. de art. 219 alin. I lit. b din OG 92/2003 combinat cu art. 219 alin 3 din OG 92/2003, (neîndeplinirea la termen a obligațiilor de declarare prevăzute de lege, a bunurilor și veniturilor impozabile sau, după caz, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume)”.

În baza art. 476 alin. 2 Cod procedură penală suspendă soluționarea cauzei până la pronunțarea hotărârii prealabile pentru dezlegarea chestiunii de drept.

Fără cale de atac.

Pronunțată în ședință publică, astăzi 16 martie 2022, la Curtea de Apel Pitești - Secția penală și pentru cauze cu minori și de familie.

Președinte,
Judecător, *****

Judecător,

Grefier,

Red.: *****

Tehnored.: ****

2ex./18.03.2022