

## INTRODUCERE

Lucrarea de practică judiciară relevantă pentru problematica ridicată de soluționarea litigiilor în care autoritățile fiscale au calitatea de parte în proces, intitulată „Litigii fiscale”, continuă demersul științific inițiat printr-o altă lucrare de referință pentru acest domeniu, „Acțiunile judiciare în materie fiscală”, contribuind la consolidarea cunoașterii subiectelor analizate și la mai buna și corectă înțelegere a temelor abordate.

Lucrarea prezintă într-un mod structurat și ușor de studiat problematica litigiilor cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale, astfel cum este reflectată într-o serie de decizii relevante din jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție din ultimii trei ani.

Prezentarea cazurilor în volume diferite a avut drept obiectiv realizarea unui instrument de lucru util și eficient prin raportare la specializarea practicienilor din domeniul fiscal și la diversitatea situațiilor fiscale litigioase rezultate din aplicarea legislației fiscale și contabile.

Lucrarea este structurată în patru volume, corespunzător problematicii pe care o implică diferitele categorii de litigii cu autoritățile fiscale care administrează creanțe fiscale și competenței instanțelor care judecă astfel de cauze.

**Volumul I**, având titulatura „Cadrul normativ și conceptual specific litigiilor fiscale”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă care se referă la interpretarea și aplicarea unor acte normative de bază pentru procedurile administrative și judiciare din domeniul fiscal, precum și la conceptele specifice procedurii fiscale, cum ar fi raportul juridic fiscal, actul administrativ fiscal, creanțele fiscale și obligațiile fiscale.

**Volumul II**, „Contestarea actelor administrative fiscale”, are în vedere în prim plan problematica litigiilor privind stabilirea creanțelor fiscale principale și a creanțelor fiscale accesorii, așadar a litigiilor fiscale de competența instanțelor specializate de contencios administrativ și fiscal.

În acest volum au fost incluse, în principal, cazuri relevante din contenciosul administrativ fiscal referitoare la acțiunile judiciare de contestare a actelor administrative fiscale și cererile de suspendare a executării, precum și cazuri care privesc repararea prejudiciilor față de contribuabilii/plătitorii

care se consideră vătămați în drepturile lor prin actele nelegale emise de autoritățile fiscale în procedurile de administrare a creanțelor fiscale.

Cazurile relevante din practica judiciară recentă care se referă la contestarea deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii au fost cuprinse în volumul III, în considerarea faptului că aceste decizii privesc în mod direct activitatea de colectare a creanțelor fiscale, iar nu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Competența de soluționare a acțiunilor judiciare de contestare a deciziilor de răspundere solidară și a deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii ar fi trebuit să aparțină în exclusivitate instanțelor civile, iar nu instanțelor de contencios administrativ și fiscal, cum este în prezent.

**Volumul III**, având titulatura, „Recuperarea creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală”, cuprinde, în principal, cazuri relevante din practica judiciară recentă referitoare la stabilirea competenței în privința unor acțiuni judiciare specifice executării silită a creanțelor fiscale, cum ar fi contestația la executare silită în materie fiscală, numirea curatorului fiscal pentru procedura de executare silită și menținerea poprii.

În acest volum au fost incluse, în capitole distincte, și cazurile relevante identificate în legătură cu măsurile asigurătorii de natură fiscală și răspunderea solidară a altor persoane pentru obligațiile fiscale datorate de debitorii fiscali, având în vedere că instituirea acestor măsuri și stabilirea răspunderii solidare privesc domeniul colectării creanțelor fiscale și răspunderea civilă delictuală în materie fiscală.

Actuala partajare de competență în cazul măsurilor asigurătorii de natură fiscală între instanțele de contencios administrativ și fiscal și instanțele civile, după cum este vorba de etapa instituirii lor sau de etapa punerii în executare, nu se justifică, din moment ce măsurile asigurătorii au legătură directă cu recuperarea creanțelor fiscale, iar nu cu stabilirea de impozite, taxe și contribuții sociale.

Același raționament al legăturii directe cu recuperarea creanțelor fiscale poate fi aplicat și în cazul deciziilor de răspundere solidară, ca formă specială de răspundere civilă delictuală în materie fiscală, motiv pentru care și în cazul litigiilor care privesc deciziile de răspundere solidară, competența de soluționare ar fi trebuit să aparțină instanțelor civile.

Tot în volumul III a fost inclusă și o cazuistică relevantă pentru acțiunile judiciare în răspundere civilă delictuală derivate din cauzele penale de evaziune fiscală, care intră în competența instanțelor civile.

**Volumul IV**, cuprinde, sub titulatura „Acțiuni civile exercitate de autoritățile fiscale în procesele penale de evaziune fiscală”, cazuri relevante referitoare la problematica ridicată de soluționarea laturii civile în procesele penale de evaziune fiscală și de aplicare a cauzei speciale de nepedepsire introdusă prin Legea nr. 55/2021, în situațiile de achitare, în condițiile legii, a prejudiciilor cauzate bugetului general consolidat al statului.

Raportat la caracterul obligatoriu al măsurilor asigurătorii în cazul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, în acest volum au fost incluse, cu titlu exemplificativ, și cazuri care privesc soluționarea contestațiilor formulate împotriva hotărârilor judecătorești prin care s-a dispus instituirea sau, după caz, menținerea măsurilor asigurătorii.



## **1. Antrepozit fiscal. Produse petroliere. Relații comerciale fictive. Admitere acțiune civilă.**

**Infrațiuni de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.**

**Infrațiuni de spălarea banilor. Infrațiuni de constituirea unui grup infracțional organizat.**

**Schimbarea încadrării juridice dată infracțiunilor de evaziune fiscală prin actul de sesizare.**

**Admitere apeluri, desființarea în parte a sentinței apelate cu rejudecarea de către instanța de apel.**

**Admitere acțiune civilă exercitată de partea civilă Statul Român, prin ANAF – DGRFP Brașov, și obligarea în solidar a inculpaților persoane fizice și persoane juridice la plata prejudiciului constând în sumele datorate bugetului general consolidat al statului (accize, TVA, obligații fiscale accesorii).**

**Instituire măsuri asigurătorii. Menținere măsuri asigurătorii luate în cursul urmăririi penale și al judecății.**

**Respingere recursuri în casație.**

**– art. 9 alin. (1) lit. b) și c), alin. (2) și (3) din Legea nr. 241/2005**

**– art. 5 C. pen.**

**– art. 998, art. 1.003 C. civ.**

**– art. 397 alin. (1), art. 19, 20 și 25 C. pr. pen.**

**– art. 11 din Legea nr. 241/2005**

*Calitatea de subiectiv activ al infracțiunii de evaziune fiscală poate să aparțină atât persoanelor juridice, cât și administratorilor de fapt și de drept, ICCJ – Secția penală subliniind în acest sens că:*

*„Subiectul activ al infracțiunii de evaziune fiscală este subiectul raportului de drept fiscal, putând fi antrenată răspunderea penală, în calitate de autor al infracțiunii de evaziune fiscală, atât a persoanelor juridice, faptele fiind comise în*

numele și în interesul acestora din urmă, cât și a persoanelor fizice, în speță administratorul de fapt, respectiv de drept al societăților comerciale”.

Dintre elementele definiției care caracterizează modul de organizare a persoanelor care au conceput și pus în aplicare mecanismul evazionist și de spălare a banilor în cazul de față, astfel cum au fost evidențiate de ICCJ – Secția penală în decizia de recurs în casație, pe baza constatărilor instanței de apel, sunt de menționat următoarele:

„Probatoriul administrat în cauză a demonstrat existența unui grup structurat piramidal, organizat ierarhic pe paliere delimitate care nu interferează între ele decât prin niște punți de legătură, format din zece persoane, constituit pentru o perioadă de timp îndelungată (de mai multe luni) pentru a acționa în mod coordonat în scopul comiterii infracțiunilor de evaziune fiscală și spălare de bani, prin intermediul unor societăți controlate de membrii grupului și utilizate pentru realizarea unor circuite de evaziune fiscală și asigurare a profitului activității infracționale, concentrate în jurul unui antrepozit fiscal folosit contrar legii, fiind așadar întrunite toate trăsăturile caracteristice ale grupului infracțional organizat reglementat de dispozițiile art. 7 din Legea nr. 39/2003 (actualmente art. 367 C. pen.)”.

Prin Decizia nr. 91/RC/2022, ICCJ – Secția penală: a respins ca nefondate recursurile în casație formulate de inculpații A, B și C împotriva deciziei penale nr. 285/AP/30.06.2020, pronunțată de C. Ap. Brașov – Secția penală; a obligat recurenții inculpați la plata sumei de câte 200 lei, cu titlu de cheltuieli judiciare către stat; a stabilit că onorariul parțial convenit apărătorului desemnat din oficiu pentru recurentul inculpat C, până la prezentarea apărătorului ales, în sumă de 160 lei, să rămână în sarcina statului.

Pentru înțelegerea problematicii specifice soluționării laturii civile din procesele penale de evaziune fiscală și recuperării prejudiciilor cauzate bugetului general consolidat al statului sunt de evidențiat următoarele constatări și considerente:

„I. Prin sentința penală nr. 38/S/13.03.2018 a Trib. Brașov, pronunțată în dosarul nr. x/2012, printre altele, cu privire la inculpații A., B. și C., s-au hotărât următoarele:

În baza art. 386 C. pr. pen., s-a dispus schimbarea încadrării juridice dată infracțiunilor de evaziune fiscală prin actul de sesizare după cum urmează:

- în ceea ce îl privește pe inculpatul A., din două infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, într-o infracțiune unică prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) și alin. (3) din Legea nr. 241/2005;

- în ceea ce îl privește pe inculpatul C., din art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, în art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005.

În baza art. 396 alin. (5) raportat la art. 16 alin. (1) lit. c) C. pr. pen., a fost achitat inculpatul A. pentru săvârșirea infracțiunii de spălarea banilor prevăzută de art. 29 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 656/2002 cu aplicarea art. 5 C. pen.

În baza art. 7 raportat la art. 2 lit. b) pct. 16 din Legea nr. 39/2003 cu aplicarea art. 5 C. pen., a fost condamnat inculpatul A. pentru săvârșirea infracțiunii de constituirea unui grup infracțional organizat, la pedeapsa de 5 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) C. pen. 1969 (cu corespondent în art. 66 lit. a), b) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat), pe durata a 5 ani.

În baza art. 9 alin. (1) lit. b) și c) și alin. (3) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 5 C. pen. a fost condamnat inculpatul A., pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, la pedeapsa de 5 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) și g) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială], pe durata a 5 ani.

În baza art. 33 alin. (1) lit. a), art. 34 alin. (1) lit. b) C. pen. 1969, art. 35 C. pen. 1969 cu aplicarea art. 5 C. pen., au fost contopite pedepsele mai sus aplicate, astfel încât s-a dispus ca inculpatul să execute, în final, pedeapsa cea mai grea de 5 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b)

și c) C. pen. 1969 [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) și g) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială], pe durata a 5 ani.

În temeiul art. 71 C. pen. din 1969, a fost aplicată alături de pedeapsa închisorii pedeapsa accesorie a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. 1969 [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) și g) C. pen., respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială], pe durata executării pedepsei principale rezultante.

În baza art. 7 raportat la art. 2 lit. b) pct. 16 din Legea nr. 39/2003, cu aplicarea art. 5 C. pen. și 74 alin. (2) și art. 76 alin. (1) lit. b) C. pen. 1969, a fost condamnat inculpatul B. pentru săvârșirea infracțiunii de sprijinirea unui grup infracțional organizat la pedeapsa de 2 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) C. pen. 1969 pe durata a 2 ani.

În baza art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 5 C. pen., a fost condamnat inculpatul B., pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, la pedeapsa de 2 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. 1969 [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială], pe durata a 5 ani.

În baza art. 33 alin. (1) lit. a), art. 34 alin. (1) lit. b) C. pen. 1969, art. 35 C. pen. 1969 cu aplicarea art. 5 C. pen., au fost contopite pedepsele aplicate astfel încât s-a dispus ca inculpatul să execute, în final, pedeapsa cea mai grea de 2 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. 1969 [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) și g) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de

a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială], pe durata a 5 ani.

În temeiul art. 71 C. pen. din 1969 a fost aplicată alături de pedeapsa închisorii pedeapsa accesorie a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. [cu corespondent în art. 66 lit. a), b) și g) C. pen. – respectiv dreptul de a fi ales în autoritățile publice sau în orice alte funcții publice, dreptul de a ocupa o funcție care implică exercițiul autorității de stat, dreptul de a fi asociat și/sau administrator într-o societate comercială] pe durata executării pedepsei principale rezultante.

În baza art. 81, 71 alin. (5) C. pen. 1969 s-a dispus suspendarea condiționată a executării pedepsei de 2 ani închisoare și a pedepsei accesorii pe durata unui termen de 4 ani.

S-a atras atenția inculpatului asupra prevederilor art. 83 și 84 C. pen. 1969 privind revocarea suspendării condiționate a executării pedepsei în cazul săvârșirii cu intenție a unei alte infracțiuni în termenul de încercare ori a neachitării obligațiilor civile, cu rea-credință.

În baza art. 396 alin. (5) raportat la art. 16 alin. (1) lit. c) C. pr. pen., a fost achitat inculpatul C. pentru săvârșirea infracțiunilor de sprijinirea unui grup infracțional organizat prevăzute de art. 7 raportat la art. 2 lit. b) pct. 16 din Legea nr. 39/2003 și evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 5 C. pen.

Împotriva acestei sentințe au declarat apel, printre alții, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – DIICOT – ST Brașov, partea civilă Statul Român prin ANAF-DGRFP Brașov, precum și inculpații A. și B.

II. Prin decizia nr. 285/AP din 30 iunie 2020 pronunțată de C. Ap. Brașov, secția penală, printre altele, cu privire la inculpații A., B. și C., s-au decis următoarele:

În baza art. 421 pct. 2 lit. a) C. pr. pen., au fost admise apelurile declarate de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul Teritorial Brașov și inculpații A. și B., împotriva sentinței penale nr. 38/S/13.03.2018 pronunțată de Trib. Brașov, în dosarul nr. x/2012, pe care a desființat-o în ceea ce privește:

- greșita achitare a inculpatului A. sub aspectul infracțiunii de spălarea banilor prevăzută de art. 29 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 656/2002 cu aplicarea art. 5 C. pen.;

- greșita condamnare a inculpatului B. cu privire la infracțiunea de sprijinirea unui grup infracțional organizat prevăzută de art. 7 raportat la art. 2 lit. b) pct. 16 din Legea nr. 39/2003;

- greșita achitare a inculpatului C. – pentru infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c), alin. (2) din Legea nr. 241/2005 cu aplicarea art. 5 C. pen. și temeiul greșit al soluției de achitare pentru infracțiunea de sprijinirea unui grup infracțional organizat pentru acest inculpat;

- individualizarea judiciară a executării pedepselor pentru inculpatul B.;

- soluționarea acțiunii civile exercitate în cauză de partea civilă Direcția Regională a Finanțelor Publice Brașov, pentru Statul Român prin Agenția Națională de Administrare fiscală cu referire la persoanele obligate la plata prejudiciului, cuantumul prejudiciului;

- omisiunea obligării inculpatului C. la plata cheltuielilor judiciare avansate de stat la judecata în fond.

Rejudecând în aceste limite:

1. În baza art. 29 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 656/2002, a fost condamnat inculpatul A. la pedeapsa de 4 ani închisoare pentru infracțiunea de spălarea banilor.

Au fost menținute pedepsele aplicate de instanța de fond pentru infracțiunile de constituire de grup infracțional organizat și evaziune fiscală.

A fost descontopită pedeapsa rezultantă de 5 ani închisoare și pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, lit. b) și c) C. pen. 1969 pe durata de 5 ani, în pedepsele componente: de 5 ani închisoare și 5 ani pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) teza a II-a, lit. b) C. pen. 1969 (pentru infracțiunea de constituirea unui grup infracțional organizat) și 5 ani închisoare și 5 ani pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) teza a II-a, lit. b) C. pen. 1969 (pentru infracțiunea de evaziune fiscală), care au fost repuse în individualitatea lor.

În baza art. 33 alin. (1) lit. a), art. 34 alin. (1) lit. b), art. 35 C. pen. 1969 cu aplicarea art. 5 C. pen., au fost contopite pedepsele de 4 ani închisoare, 5 ani închisoare și 5 ani pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, b) și c) C. pen. 1969, 5 ani închisoare și 5 ani pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, b) și c) C. pen. 1969 și a fost aplicată pedeapsa cea mai grea, de 5 ani închisoare, la care a fost adăugat un spor de 1 an închisoare, urmând ca inculpatul să execute în final 6 ani închisoare și 5 ani pedeapsa complementară a interzicerii drepturilor prevăzute de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a, b) și c) C. pen. 1969.

2. În baza art. 396 alin. (5) raportat la art. 16 alin. (1) lit. b) teza I C. pr. pen., a fost achitat inculpatul B. pentru săvârșirea infracțiunii de sprijinire a unui grup infracțional organizat, prevăzută de art. 7 raportat la art. 2 lit. b) pct. 16 din Legea nr. 39/2003 cu aplicarea art. 5 C. pen.

Au fost înlăturate dispozițiile din sentința apelată referitoare la procedeele contopirii pedepselor, ca urmare a soluției de achitare de mai sus.

În baza art. 86<sup>1</sup> și art. 71 alin. (5) C. pen. 1969, s-a dispus suspendarea sub supraveghere a executării pedepsei principale de 2 ani închisoare și a pedepsei accesorii aplicate inculpatului B. pentru infracțiunea de evaziune fiscală, pe durata unui termen de încercare de 4 ani, calculat conform art. 86<sup>2</sup> alin. (1) C. pen. 1969.

Conform art. 86<sup>3</sup> alin. (1) C. pen. 1969, s-a dispus ca pe durata termenului de încercare, condamnatul să se supună următoarelor măsuri de supraveghere:

- a) să se prezinte, la datele fixate, la judecătorul desemnat cu supravegherea lui sau la Serviciul de probațiune;
- b) să anunțe, în prealabil, orice schimbare de domiciliu, reședință sau locuință și orice deplasare care depășește 8 zile, precum și întoarcerea;
- c) să comunice și să justifice schimbarea locului de muncă;
- d) să comunice informații de natură a putea fi controlate mijloacele lui de existență.

A fost atrasă atenția inculpatului asupra prevederilor art. 86<sup>4</sup> C. pen. 1969 privind revocarea suspendării executării pedepsei sub supraveghere, în cazul săvârșirii cu intenție a unei noi infracțiuni în termenul de încercare, în