

Cuprins

Abrevieri.....	5
Prefață	7
Introducere.....	9
Capitolul I. Aspecte introductive.....	11
I. Evoluția reglementărilor privitoare la evaziunea fiscală	16
II. Noțiunea de „evaziune fiscală”	24
a) Optimizare fiscală - abuz de drept - evaziune fiscală	33
b) Societățile <i>offshore</i> și paradisurile fiscale	36
Capitolul II. Evaziunea fiscală din perspectiva art. 9 din Legea nr. 241/2005	45
<i>Secțiunea I. Obiectul juridic al infracțiunilor de evaziune fiscală.....</i>	<i>45</i>
<i>Secțiunea a II-a. Modalități care vizează preponderent realitatea scriptică, prin comiterea cărora este afectată activitatea de colectare a taxelor și impozitelor</i>	<i>48</i>
I. Aspecte preliminare	48
§1. Obiectul juridic special.....	48
§2. Obiectul material	49
§3. Subiectul activ	53
3.1. Delimitări	54
a) Calități naturale vs. calități juridice	54
b) Calități prevăzute expres de norma de incriminare vs. calități implicite.....	54
3.2. Clasificarea infracțiunilor în funcție de calitatea subiectului activ	56
3.3. Fundamentul infracțiunilor cu subiect activ special.....	59
a) Teoria normei speciale.....	60
b) Teoria obligației juridice speciale.....	60
c) Teoria ilegalității speciale	62
3.4. Specificul infracțiunilor cu subiect activ special.....	63
a) Calitate preexistentă vs. „calitate” dobândită în contextul comiterii faptei.....	63
b) Statut juridic reglementat, generator de drepturi și obligații, în sfera de acțiune a căruia se află valoarea socială protejată	65
3.5. Subiectul activ în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală	67
3.6. Administratorul de fapt – subiect activ al infracțiunii de evaziune fiscală?	77
3.7. Răspunderea penală a persoanei juridice în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală	80
3.8. Participația penală	83
§4. Subiectul pasiv.....	89

§5. Latura subiectivă.....	90
§6. Situație premisă – existența unei obligații fiscale.....	92
II. Ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile – art. 9 alin. (1)	
lit. a)	94
§1. Noțiunea de „bun ori sursă impozabilă sau taxabilă”	94
• Situații particulare problematice din perspectiva noțiunii de „bun ori sursă impozabilă sau taxabilă”	101
a) Munca „la negru”	101
b) Venituri provenite din activități infracționale	108
§2. Latura obiectivă. Noțiunea de „ascundere”	127
2.1. Neînregistrarea unor activități	130
2.2. Neînregistrarea ca plătitor de TVA sau aplicarea taxei la marja de profit.....	137
2.3. Nedeclararea sursei impozabile.....	140
a) O soluție „de avarie”? Infracțiune de pericol sau de rezultat? Este posibilă comiterea acestei infracțiuni în varianta omisivă având în vedere dispozițiile art. 17 C. pen.?	154
b) Relația cu contravenția prevăzută în art. 336 alin. (1) lit. b) C. pr. fisc.....	158
§3. Momentul consumării infracțiunii	158
§4. Relația cu alte infracțiuni.....	160
4.1. Relația cu infracțiunile de fals.....	161
a) Relația cu infracțiunea de fals în declarații prevăzută de art. 326 C. pen.	161
b) Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art. 320, art. 322, respectiv art. 323 C. pen.	165
4.2. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 270 alin. (3) din Codul vamal, respectiv art. 452 alin. (1) lit. a) și art. 452 alin. (1) lit. h) C. fisc.	167
III. Omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate – art. 9 alin. (1) lit. b).....	171
§1. Noțiunea de „acte contabile” sau „alte documente legale”.....	172
1.1. Probleme de previzibilitate.....	173
1.2. Noțiunea de „acte contabile”	174
1.3. Noțiunea de „alte documente legale”	181
• O altă interpretare?	185
a) Categoriile de declarații fiscale relevante în noua interpretare a normei.....	186
b) Infracțiune simplă sau continuată în situația omisiunii evidențierii veniturilor atât în evidențele contabile, cât și în declarațiile fiscale?	188

§2. Latura obiectivă. Venituri și operațiuni relevante din perspectiva normei de incriminare.....	190
• Situații particulare problematice.....	193
a) Neînregistrarea unor achiziții	193
b) Regimul special de taxare al TVA pentru achiziții intracomunitare.....	196
Calcularea TVA la marja de profit	197
c) Situația facturilor de stornare.....	199
d) Omisiunea evidențierii unor venituri provenite din activități infracționale	201
e) Neînregistrarea unor „venituri” provenite din datorii prescise.....	202
f) Neînregistrarea unei plăți nedatorate și a operațiunilor de restituire a acestei plăți	204
§3. Momentul consumării infracțiunii.....	206
3.1. Infracțiune de pericol sau de rezultat?.....	206
3.2. Momentul consumării	210
a) Consumarea infracțiunii în cazul omisiunii evidențierii în actele contabile.....	213
b) Consumarea infracțiunii în cazul omisiunii evidențierii în declarațiile fiscale	216
c) Forma continuată a infracțiunii.....	217
§4. Relația cu contravențiile prevăzute în Legea contabilității și în Codul de procedură fiscală.....	218
4.1. Relația cu contravențiile prevăzute în Legea contabilității	219
4.2. Relația cu contravenția prevăzută în art. 336 alin. (1) lit. b) C. pr. fisc.	220
§5. Relația cu alte infracțiuni.....	221
5.1. Relația cu infracțiunea de fals intelectual prevăzută de art. 321 C. pen.	221
5.2. Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 320, art. 322 și art. 323 C. pen.	223
5.3. Relația cu infracțiunea de fals informatic prevăzută de art. 325 C. pen.	227
5.4. Relația cu infracțiunea de fals în declarații prevăzută de art. 326 C. pen.	228
5.5. Relația cu infracțiunea de delapidare prevăzută de art. 308 raportat la art. 295 C. pen. și infracțiunea de folosire cu rea-credință a bunurilor sau creditului societății prevăzută de art. 272 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 31/1990.....	229
5.6. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prevăzută de art. 241 C. pen.	232
5.7. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 8 din Legea nr. 241/2005	234

IV. Evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive – art. 9 alin. (1) lit. c).....	239
§1. Latura obiectivă. Evidențierea.....	239
§2. Operațiune vs. cheltuieli.....	241
§3. Noțiunea de „operațiune fictivă”.....	243
• Operațiuni cu relevanță penală.....	258
a) Evidențierea unor cheltuieli nedeductibile conform Codului fiscal, fictive.....	259
b) Înregistrarea unor cheltuieli nedeductibile ca deductibile.....	259
c) Necesitatea ca operațiunea evidențiată să genereze un impact negativ asupra bazei impozabile. Situația livrărilor fictive intracomunitare.....	264
d) Abuzul de drept și actul anormal de gestiune.....	274
§4. Momentul consumării infracțiunii.....	280
§5. Relația cu alte infracțiuni.....	281
5.1. Relația cu infracțiunile de fals intelectual, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals, prevăzute de art. 321, art. 322, respectiv art. 323 C. pen.....	281
• Probleme specifice în materia participației penale.....	282
5.2. Relația cu infracțiunea de fals material în înscrisuri oficiale prevăzută de art. 320 C. pen.....	292
5.3. Relația cu infracțiunea de delapidare prevăzută de art. 308 raportat la art. 295 C. pen.....	296
5.4. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prevăzută de art. 241 C. pen.....	297
5.5. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005.....	298
5.6. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 8 din Legea nr. 241/2005 ..	304
V. Executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor – art. 9 alin. (1) lit. e).....	309
§1. Noțiunea de „evidențe contabile duble”.....	309
1.1. Condiții de formă.....	315
1.2. Documentele contabile relevante și numărul de înregistrări necesare pentru a se putea reține infracțiunea de evaziune fiscală în modalitatea prevăzută la art. 9 alin. (1) lit. e) din lege.....	317
1.3. Conținutul înregistrărilor.....	320
§2. Latura obiectivă. Executarea, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor.....	321
§3. Momentul consumării infracțiunii.....	324
§4. Relația cu alte infracțiuni.....	334
4.1. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din lege.....	335

4.2. Relația cu infracțiunile de fals prevăzute de Codul penal	339
VI. Relația infracțiunii de evaziune fiscală cu infracțiunea de spălare a banilor prevăzută de art. 49 din Legea nr. 129/2019.....	339
§1. (Im)posibilitatea ca subiectul activ al infracțiunii de spălare a banilor să fie persoana care a comis infracțiunea premisă.....	340
§2. Noțiunea de „bun provenit din săvârșirea unei infracțiuni”	341
• Poate constitui infracțiunea de evaziune fiscală premisa comiterii infracțiunii de spălare a banilor?.....	342
a) Evaziunea fiscală nu poate fi premisa infracțiunii de spălare a banilor	343
b) Evaziunea fiscală poate fi premisa infracțiunii de spălare a banilor	346
c) Cazul <i>Ballena Blanca (Balena Albă)</i>	347
§3. Relația dintre infracțiunea de evaziune fiscală și cea de spălare a banilor în jurisprudența națională	352
§4. În opinia noastră... ..	358
• Posibilitatea incidenței unor alte texte de incriminare care să permită reținerea infracțiunii de spălare a banilor cu privire la sume de bani transferate în contextul comiterii unei infracțiuni de evaziune fiscală.....	359
<i>Secțiunea a III-a. Modalități prin comiterea cărora este afectată activitatea de verificare de către organele competente a situației fiscale a contribuabilului în vederea stabilirii corecte a acesteia</i>	365
I. Aspecte preliminare	365
§1. Obiectul juridic special.....	365
§2. Obiectul material	367
§3. Subiectul activ	369
• Participația penală	371
§4. Subiectul pasiv.....	373
§5. Latura subiectivă	374
II. 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 – art. 9 alin. (1) lit. d).....	375
§1. Noțiunile de „acte contabile”, „memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau alte mijloace de stocare a datelor”	375
1.1. Probleme de previzibilitate?.....	375
1.2. Noțiunea de „acte contabile”.....	376
1.3. Noțiunea de „memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau alte mijloace de stocare a datelor”	382
§2. Latura obiectivă a infracțiunii	385
2.1. Alterarea	385
2.2. Distrugerea	388

2.3. Ascunderea	390
• Așa-zisa „ascundere juridică”. Relația cu infracțiunea prevăzută de art. 280 ¹ din Legea nr. 31/1990 a societăților	391
§3. Momentul consumării infracțiunii	394
§4. Relația cu alte contravenții și infracțiuni	398
4.1. Relația cu contravenția prevăzută de art. 336 alin. (1) lit. f) C. pr. fisc.....	398
4.2. Relația cu contravenția prevăzută de art. 41 pct. 2 lit. c) din Legea nr. 82/1991.....	399
4.3. Relația cu contravenția prevăzută de art. 10 pct. 18 din O.U.G. nr. 28/1999.....	400
4.4. Relația cu contravenția prevăzută de art. 55 pct. 3 lit. a) din Legea nr. 38/2003.....	401
4.5. Relația cu infracțiunea de distrugere prevăzută de art. 253 C. pen. ...	403
4.6. Relația cu infracțiunea de sustragere sau distrugere de înscrisuri prevăzută de art. 259 C. pen.....	405
4.7. Relația cu infracțiunea de fals material în înscrisuri oficiale prevăzută de art. 320 și cu cea de fals în înscrisuri sub semnătură privată prevăzută de art. 322 C. pen.	405
4.8. Relația cu infracțiunea de bancrută frauduloasă prevăzută de art. 241 C. pen.	407
4.9. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b), c) și e) din lege	408
III. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate – art. 9 alin. (1) lit. f)	412
§1. Aspecte preliminare	412
1.1. Noțiunea de „sediul”	412
1.2. Existența unei obligații de declarare a sediului principal sau secundar. Organele în fața cărora trebuie declarat sediul fiscal	414
§2. Latura obiectivă. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă sau inexactă a sediului	416
2.1. Nedeclararea sediului principal sau secundar	418
a) Nedeclararea sediului de către entitățile care au obligația de a se înregistra la O.R.C.	418
b) Nedeclararea sediului de către entitățile care nu au obligația de a se înregistra la O.R.C.	422
2.2. Declararea fictivă sau inexactă a sediului principal sau secundar.....	423
§3. Momentul consumării infracțiunii	426
§4. Relația cu alte infracțiuni.....	428

4.1. Relația cu infracțiunea de fals în declarații prevăzută de art. 326 C. pen.	428
4.2. Relația cu infracțiunile de fals material în înscrisuri oficiale, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals prevăzute de art. 320, art. 322 și art. 323 C. pen.	429
4.3. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-e) din Legea nr. 241/2005	432
<i>Secțiunea a IV-a. Modalități prin comiterea cărora ar fi afectată o eventuală procedură de executare silită</i> [Substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și ale Codului de procedură penală – art. 9 alin. (1) lit. g)]	434
§1. Obiectul juridic	434
§2. Obiectul material	435
§3. Subiectul activ	444
§4. Subiectul pasiv.....	445
§5. Latura subiectivă	445
§6. Latura obiectivă.....	446
a) Substituirea	446
b) Degradarea.....	448
c) Înstrăinarea	451
§7. Momentul consumării infracțiunii. Infracțiune de pericol.....	452
§8. Relația cu alte infracțiuni.....	453
8.1. Relația cu infracțiunea de sustragere de sub sechestru prevăzută de art. 261 C. pen.	454
8.2. Relația cu infracțiunea de distrugere prevăzută de art. 253 C. pen.	455
8.3. Relația cu modalitățile de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. a)-f) din lege	456
<i>Secțiunea a V-a. Sancțiune, forme agravate și dispozițiile art. 10 din Lege</i>	458
§1. Sancțiunea	458
§2. Forme agravate	464
2.1. Prejudiciu cauzat prin comiterea infracțiunii sau obligație de plată preexistentă? Sfera de aplicabilitate a formelor agravate.....	464
2.2. Determinarea valorii prejudiciului	467
§3. Dispozițiile art. 10 din Legea nr. 241/2005	475
3.1. Condițiile de aplicare a art. 10 din Lege	480
3.2. Ipoteze speciale	493
a) Efectul acoperirii de către un inculpat a prejudiciului sau a prejudiciului majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile, cu privire la ceilalți participanți la comiterea faptei	493

b) Efectul acoperirii de către o terță persoană a prejudiciului sau a prejudiciului majorat cu 20% din baza de calcul, la care se adaugă dobânzile și penalitățile.....	496
c) Aplicabilitatea dispozițiilor art. 10 alin. (1) și (1 ¹) în cazul în care infracțiunea de evaziune fiscală este comisă în mai multe dintre modalitățile prevăzute de art. 9 alin. (1) din Lege.....	497
<i>Secțiunea a VI-a. Metode alternative de combatere a evaziunii fiscale și propuneri de lege ferenda.....</i>	<i>499</i>
Capitolul III. Concluzii	505
Bibliografie	525