

TEZĂ DE DOCTORAT

TEMA: MANAGEMENTUL ACTIVITĂȚILOR DE COMBATERE A EVAZIUNII FISCALE PRIN DEDUCERI ȘI RAMBURSĂRI ILEGALE DE TVA

INTRODUCERE. NECESITATEA ȘI OPORTUNITATEA TEMEI

Investigarea evaziunii fiscale din prisma managementului activităților necesare combaterii ei se prezintă ca un demers util și actual în încercarea de identificare a celor mai eficiente acțiuni și procese care să conducă la obținerea unui nivel maxim al rezultatelor propuse.

Dacă în mod constant literatura de specialitate a oferit lămuriri cu privire la conținutul, întinderea și aplicabilitatea normelor de drept din această materie, prezenta lucrare își propune aducerea unui aport practic, înfățișarea unei perspective asupra cercetării acestui flagel, prin îmbinarea resurselor avute la dispoziție pe parcursul unei anchete penale: legislația, capitalul uman, dotarea financiară și timpul necesar ori recomandat.

Ca obiective specifice, cercetarea de față își propune să analizeze, pornind atât de la propriile observații asupra materiei cât și de la rezultatele altor cercetări, aspecte legate de:

- cadrul legislativ
- relațiile economice și fenomenul evazionist
- cooperarea organelor fiscale, administrative și judiciare
- eficientizarea acțiunilor de combatere a evaziunii fiscale
- propuneri de lege ferenda.

Materia abordată este una dintre cele mai vaste din domeniul dreptului penal, întrucât este necesar a fi cunoscute atât normele obișnuite de drept substanțial sau procesual penal, cât și norme juridice specifice altor ramuri de drept, desemnate generic prin domeniul economic, în fapt fiind vorba de ramurile dreptului fiscal, bancar, vamal, contabil, comercial, etc.

Însușirea informațiilor din aceste domenii este utilă atât pentru înțelegerea faptelor sesizate, ceea ce ajută la calificarea cu mai multă ușurință a tipului de răspundere juridică incidentă, cât și în vederea identificării modelelor infracționale, ca ajutor esențial în desfășurarea anchetei.

De asemenea, cele mai eficiente tehnici și tactici de investigare pot fi stabilite cunoscând mediul în care acționează infractorul economic, pârghiile folosite de acesta în atingerea scopului propus, vulnerabilitățile legislative sau de ordin administrativ care sunt, de obicei, exploatate într-o fraudă fiscală.

1. RELAȚIILE ECONOMICE, CONSTITUIREA BUGETULUI CONSOLIDAT AL STATULUI, LEGEA PENTRU PREVENIREA ȘI COMBATEREA EVAZIUNII FISCALE

1.1. Relevanța unor noțiuni economice în activitățile de combatere a evaziunii fiscale

Pentru înțelegerea și documentarea activității infracționale în materia infracțiunii de evaziune fiscală săvârșită prin fraudarea TVA este necesară o acțiune inițială de cunoaștere a legislației privind activitățile organizate în vederea producerii, administrării ori înstrăinării de bunuri sau a prestării de servicii, urmată de o acțiune de cercetare a pieței pe care persoana impozabilă operează și a modelului de afaceri pe care aceasta îl urmează.

Datele și indiciile relevate de aceste obiective de cercetare și cunoaștere pot fi utile sau chiar determinante întrucât stabilesc măsura în care persoana investigată

a urmărit într-adevăr efectuarea de acte de comerț sau ea reprezintă, în fapt, doar o verigă a unui lanț evazionist ori este chiar beneficiarul acestuia.

Astfel, sunt apreciate ca fiind repere în cercetare și sunt detaliate: finanțarea, modelul de afaceri și piața pe care persoana impozabilă tranzacționează bunuri sau servicii obiectul principal de activitate, modul în care este structurată și organizată afacerea determinarea măsurilor anterioare încheierii convențiilor dintre părți, circulația banilor și circulația mărfurilor/prestarea serviciilor, identificarea proprietarilor mijloacelor de transport ori prestatorilor serviciilor de transport, detectarea numerelor de identificare a bunurilor și serviciilor ori a loturilor în care sunt grupate și circulă anumite mărfuri, etc. Toate aceste date și informații sunt apreciate ca esențiale în desfășurarea unei anchete având ca obiect o fraudă fiscală, înlesnind utilizarea și exploatând maximul capacităților de verificare ale mijloacelor de probă prevăzute de Codul de procedură penală.

Cu privire la mijloacele de administrare a probelor în cadrul cercetării penale, sunt relevate elemente de practică judiciară utile desfășurării anchetei ori care constituie neregularități frecvente ale urmăririi penale: audierea persoanelor împotriva cărora a fost formulată sesizarea, într-o fază incipientă a cercetării, în calitate de martori prin raportare la dispozițiile art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului; vulnerabilitățile actului procedural al percheziției domiciliare; expertiza contabilă și constatarea; etc.

1.2. Constituirea bugetului consolidat a statului. Legea pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

Suma tuturor bugetelor publice reprezintă bugetul consolidat al statului, care este organizat și funcționează potrivit legislației fiscale.

Fiecare buget public component (bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul Trezoreriei Statului, bugetul unităților administrativ-teritoriale, bugetul instituțiilor publice autonome, etc.) este format din taxe, impozite, contribuții și alte sume pe

care persoanele fizice și juridice le datorează conform Constituției, ca temei general¹ și apoi conform normelor fiscale care reglementează activitatea producătoare de venituri, realizarea unui serviciu care presupune o plată prealabilă, deținerea unui bun, etc².

Nerespectările acestor obligații fiscale, cu intenție, în scopul sustragerii de la plata sumelor datorate bugetului de stat, constituie infracțiuni de evaziune fiscală.

Sediul incriminării faptelor de evaziune fiscală și al unor infracțiuni aflate în legătură cu acestea îl reprezintă Legea nr. 241/2005, care a fost denumită de „prevenire și combatere”, deși cuprinsul acesteia are reglementări cu caracter preponderent sancționatoare.

Cauzele de nepedepsire și cauzele de reducere a pedepselor sunt reglementate doar pentru ipoteza existenței unei urmăriri penale declanșate ori pentru faza de judecată și privesc în mod exclusiv acoperirea prejudiciului. Or, așa cum au prevăzut majoritatea țărilor europene, caracterul preventiv trebuie să se manifeste anterior procedurii judiciare, moment în care rolul educativ, informativ, revine aparatului administrativ-fiscal.

Așadar, prevenția presupune în acest domeniu o atragere, o inducere a unei preocupări a contribuabilului în respectarea normelor fiscale și acoperirea unei eventuale pagube aduse bugetului de stat din proprie inițiativă, concomitent cu existența și implicarea unui corp de funcționari în materie administrativ-fiscală, cu înalte competențe profesionale, a căror activitate se derulează conform unor politici, strategii, protocoale bazate pe echitate, transparență și prognoză.

Din acest punct de vedere, Legea nr. 241/2005 suportă numeroase critici: nu definește evaziunea fiscală; calculul prejudiciului produs prin fapte de evaziune

¹ Constituția României, art. 56 alin. 1 „*cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice*”

² impozitele și taxele locale – Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal al României; taxele judiciare – O.U.G. nr. 80/2013 privind taxele judiciare de timbru; taxele vamale – Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României; contribuția de asigurări sociale – Legea nr. 127/2019 privind sistemul public de pensii

fiscală s-a stabilit prin decizii ale instanței de judecată³, rezultând că acesta este compus atât din cuantumul obligației fiscale principale, cât și din obligațiile fiscale accesorii datorate; numeroase prevederi au avut nevoie de clarificări, spre exemplu: ascunderea bunului sau a sursei impozabile⁴, dacă poate fi confiscată diferența dintre suma de bani reciclată și cea folosită pentru plata despăgubirilor⁵, împrejurarea că acțiunile enumerate în articolul 9, literele b și c, din Legea nr. 241/2005 reprezintă variante alternative ale elementului material al infracțiunii de unice de evaziune fiscală⁶, etc., pentru a aminti doar câteva dintre problemele întâlnite de organele judiciare în cauzele având ca obiect fapte de evaziune fiscală.

Cu referire la tema prezentei lucrări, sunt prezentate în continuare definiția impozitului indirect denumit taxa pe valoare adăugată și alte date necesare înțelegerii normelor de drept penal se regăsesc în domeniul fiscal: obiectul impunerii; operațiunile impozabile; cotele de taxă pe valoarea adăugată; etc.

2. DIAGNOZA ACTUALĂ, DIMENSIUNEA SOCIALĂ ȘI INFRAȚIONALĂ A EVAZIUNII FISCALE

2.1. Diagnoza actuală, contabilitatea creativă și optimizarea fiscală

Dreptul la deducerea impozitului aferent achizițiilor și, prin urmare, dreptul la rambursare în cazul în care impozitul rezultat din achiziții depășește impozitul cumulat din livrări este fundamental pentru funcționarea sistemului TVA și este prevăzut în Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun de TVA⁷, fiind preluat de toate sistemele fiscale aparținând statelor din Uniunea Europeană.

³ Înalta Curte de Casație și Justiție - Completul competent să judece recursul în interesul legii, Decizia nr. 17/2015

⁴ Înalta Curte de Casație și Justiție - Decizia nr. 174/2014, Secția Penală, Decizia nr. 3907/2012

⁵ Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, Decizia nr. 23/2017

⁶ Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept în materie penală, Decizia nr. 25/2017

⁷ articolele 167 și 168

Reglementarea comunitară venită în sprijinul comercianților a generat, în fapt, și o extindere a activității infracționale prin folosirea tuturor facilităților comunitare, astfel că multe dintre fraudele fiscale care implică TVA au devenit fraude comunitare, în speranța, nejustificată, că investigarea unui lanț de aprovizionare ori a unor tranzacții transnaționale descurajează organele fiscale sau judiciare ori, de această dată cu credința întemeiată, că investigațiile comunitare oferă suficient timp pentru pierderea ”urmelor” care leagă o firmă fantomă de beneficiarul real al mecanismului de fraudare.

Potrivit legii naționale de prevenire și combatere a evaziunii fiscale operațiunea fictivă constă în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există.

Cheltuielile care nu au la bază operațiuni reale reprezintă o formă de operațiuni fictive, ceea ce înseamnă că incriminarea operațiunilor fictive conduce, în mod implicit, și la incriminarea cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale.

Întrucât, în practică, cea mai întâlnită modalitate de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 lit. c din Legea 241/2005, o reprezintă aceea a înregistrării de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, legiuitorul a căutat să fie cât mai explicit și a făcut referire expresă la această modalitate de comitere, fără însă a exclude din câmpul de aplicare al acestei infracțiuni celelalte operațiuni fictive.

Astfel, se impune precizarea că operațiuni fictive pot fi: achiziții fictive de bunuri sau servicii; vânzări fictive de bunuri; plăți fictive; înregistrarea fictivă a deprecierei mărfurilor, etc.

Acestea entități sunt așa numitele firme fantomă, pe care Comisia Comunităților Europene, în Regulamentul (CE) nr. 1925/2004, le-a definit ca fiind "comercianți cu potențiale intenții frauduloase". În practica judiciară s-a stabilit că indiciile existenței unei societăți comerciale de tip fantomă implicată în comiterea

unei fraude fiscale se materializează în elemente concrete atunci când sunt întrunite mai multe dintre următoarele condiții sau împrejurări:

- societatea comercială nu își desfășoară activitatea la sediile sau punctele de lucru declarate;
- nu are în patrimoniu active, nu are angajați ori logistica necesară desfășurării activității ce reprezintă domeniul de activitate;
- societatea comercială nu gestionează, faptic, bunuri sau mărfuri;
- administratorii de drept ai societății comerciale sunt așa numiții „oameni de paie”;
- societatea comercială derulează activități financiare de valori semnificative nespecifice unei societăți nou înființate și numai pe durata comiterii fraudei fiscale;
- societatea nu depune raportările financiare la organele abilitate ori acestea sunt neconforme realității;
- retragerile de numerar reprezintă majoritatea debitărilor de cont ale societății comerciale;
- existența unor retrageri de numerar de valoare foarte mare, efectuate în aceeași zi sau imediat ce se încasează sumele în cont.

În concluzie, firma fantomă sau comerciantul lipsă nu a fost înregistrat pentru a desfășura activități comerciale reale, ci pentru a oferi celor interesați atât emiterea de documente justificative pentru activități comerciale care nu au existat, precum și pentru a-i ajuta să intre în posesia sumelor de bani înscrise, în acele documente, într-un mod care, aparent să nu aibă legătură directă cu ei.

Prin implicarea firmelor fantomă în circuitele fiscale și financiare, societățile comerciale, beneficiarele reale ale sumelor de bani provenite din evaziune, reușesc transferarea obligațiilor fiscale ce le incumbă asupra firmelor fantomă, cu consecința neplății vreodată a acestora către bugetul de stat, din motivele expuse

anterior, cărora se impune a li se adăuga și cesiunea fictivă, ulterioară, a firmelor fantomă, către un nou grup de persoane, care cel mai adesea se află în situații materiale precare și sunt, astfel, de acord să preia firmele la care facem referire.

În acest fel, firma fantomă în cauză dispare fără să înregistreze, să declare și să plătească taxele și impozitele datorate bugetului de stat, societățile comerciale beneficiare ale activității infracționale se simt la adăpostul legii, în lipsa documentelor contabile care ar putea evidenția legăturile frauduloase, iar noii administratori și/asociați, calități dobândite prin cesiune, nu pot fi trași la răspundere penală pentru implicarea lor în circuitul evazionist, activitățile desfășurate de aceștia, în concret, neîntrunind elementele constitutive ale ale infracțiunii de evaziune fiscală.

Față de toate măsurile comunitare, dispuse în vederea combaterii fraudei fiscale, plătitorii de taxe și impozite, persoane fizice ori juridice, au înțeles să caute și să folosească toate pârghiile necesare obținerii unor soluții fiscale cât mai favorabile, astfel încât legislația aplicabilă să genereze costuri, respectiv obligații fiscale cât mai mici.

Spre deosebire de fraudele fiscale consacrate, există și mijloace de reducere a taxelor și impozitelor care nu sunt contrare legii și care, chiar dacă au avut un rezultat diferit de cel scontat de guvernanți la momentul emiterii normelor legale, reprezintă tehnici acceptate și frecvente, reunite sub numele de optimizare fiscală.

2.2. Paradisurile fiscale și economia subterană

Grija pentru reducerea sau evitarea în totalitate a taxelor și impozitelor datorate formei de guvernământ a existat din cele mai vechi timpuri, odată cu apariția și dezvoltarea relațiilor comerciale, însă noțiunea de paradis fiscal a apărut în anul 1926, în referire la micul stat european Liechtenstein, ca urmare a adoptării unei legi inedite pentru acea perioadă, act normativ prin care instituțiile bancare erau autorizate să atragă capital străin.

Potrivit raportărilor anuale ale OCDE, aproximativ 70% din masa monetară mondială este rulată prin paradisurile fiscale, cele mai frecvente domenii în care societățile offshore - mijloacele de acțiune - operează fiind cele destinate serviciilor bancare, intermedierei în comerț, managementului și consultanței în afaceri, asigurărilor, recrutării de personal.

Cel mai adesea, banii tranzacționați prin paradisurile fiscale sunt fonduri provenite din activități ilicite ori unele licite, dar care sunt sustrate impozitării, cu alte cuvinte provin din ceea ce se numește economie subterană, fapt pentru care urmărirea lor, stabilirea sursei ori a beneficiarului final poate fi adesea dificilă sau chiar imposibilă în lipsa unei colaborări internaționale.

2.3. Metode de fraudare a TVA

Același demers al înțelegerii mecanismului de fraudare presupune o documentare și în vederea cunoașterii părților implicate în activitatea de sustragere de la plata taxelor și impozitelor, a rolurilor acestor participanți, tot mai sofisticate odată cu apariția Pieței Unice Europene, a tranzacțiilor on-line, a răspândirii ingineriilor financiare, etc.

De departe, firma fantomă sau comerciantul lipsă este pionul principal în comiterea fraudei fiscale majore și se caracterizează prin faptul că nu își achită obligațiile datorate bugetului de stat, nu poate fi supus vreunui control fiscal, iar reprezentanții săi legali, denumiți în practica și literatura juridică ”oameni de paie”, fie sunt greu de depistat, fie nu există.

Existența unei firme fantomă se reduce adesea la un număr de înregistrare în registrul comerțului, la interpunerea scriptică în circulația mărfurilor și la retragerea în numerar a sumelor de bani, în timp ce beneficiarul real sau persoana care controlează o astfel de firmă este adesea necunoscut autorităților.

Printre caracteristicile remarcate ale unui comerciant lipsă se numără

- nedepunerea declarațiilor fiscale ori existența unor neconcordanțe pe teritoriul național (diagrama C-Lynx D394) ori comunitar (diagrama VIES);
- neplata datoriilor către trezorerie;
- lipsa activelor sau a facilităților obișnuite unei persoane juridice;
- lipsa comerciantului de la sediul declarat și de la punctele de lucru cunoscute, cel mai adesea posibilitatea de contact reducându-se la un număr de telefon, o cutie poștală ori biroul unui profesionist mandatat să înființeze persoana juridică, fără a fi implicat în activitatea ulterioară a acesteia.

Tot între caracteristicile unui comerciant lipsă se numără și faptul că:

- operează brusc și pentru o perioadă scurtă valori importante,
- afacerile în care este implicat nu au legătură cu obiectul său de activitate

ori că

- cea mai importantă preocupare la nivelul rulajelor bancare constă în retragerea în numerar a unor sume foarte mari, de îndată ce acestea au fost virate în contul comerciantului lipsă, cu justificare bancară falsă.

Deși societățile de tip fantomă pot fi recent înființate sau pot fi societăți latente reactivate, s-a constatat o preferință a persoanelor care săvârșesc infracțiuni fiscale de a folosi societăți comerciale care în trecut au desfășurat o activitate licită și care astfel nu sunt înregistrate în evidențele fiscale ca prezentând potențial risc de fraudare, ceea ce presupune că astfel de firme vor fi mai greu descoperite de anchetatori.

Toate posibilitățile (sedii fictive, identități false, cetățeni străini ori societăți înregistrate în paradisuri fiscale, etc.) sunt utilizate în mod curent pentru a crea și a folosi o firmă fantomă în circuitele comerciale, cu scopul de a îngreuna descoperirea de către investigatori a acelor elemente de fapt care pot conduce la constatări privind neplata TVA-ului datorat ori asigurarea TVA-ului deductibil altor persoane, pentru a obține o rambursare sau o reducere a TVA-ului datorat.

În aceste împrejurări sunt prezentați subiecții investigației: comerciantul care nu își îndeplinește obligațiile de plată; comerciantul aflat la distanță sau firmă fantomă la distanță, agentul de blocare, brokerul, ”oamenii de paie”, precum și cele mai cunoscute și eficiente metode de comitere a evaziunii fiscale: fraudă de tip „carusel”, fraudă care implică achizițiile, fraudă care implică livrările, facturarea încrucișată, fraudă care implică regimul marjei, fraudă cu firme fantomă care implică servicii, tranzacțiile triunghiulare și importul.

3.COOPERAREA ORGANELOR FISCALE ȘI JUDICIARE

3.1. Organizarea și competențele organelor fiscale și administrative

Milioane de contribuabili legitimi întreprind miliarde de tranzacții legitime, timp în care administrațiile fiscale efectuează activitățile necesare identificării a sute, probabil mii de infractori, care efectuează tranzacții frauduloase, cu scopul de a se sustrage de la plata TVA și impozitelor datorate.

Se evidențiază astfel necesitatea cooperării organelor administrative, atât la nivel național cât și comunitar, în vederea realizării scopului pentru care au fost legitimate și a bunăstării generale a organizației ale cărei interese le reprezintă.

Totodată prin conștientizarea faptului că fraudatorii vor încerca să ocolească măsurile preventive, administrațiile fiscale naționale și organismele europene sau regionale create au fost permanent obligate să găsească noi instrumente necesare detectării și demonstrării fraudei. Aceste activități sunt foarte apropiate, întrucât informațiile, urmele rezultate din detectarea fraudei sunt apoi exploatare, extinse, detaliate pentru a dovedi activitatea frauduloasă. Astfel, pentru detectarea unei fraude sunt suficiente cunoștințe referitoare la realizarea unei activități economice și constatarea faptului că TVA-ul aferent nu a fost plătit, în timp ce pentru demonstrarea fraudei aceste date reprezintă doar indiciile suficiente pentru demararea anchetei.

În acest context sunt prezentate instituțiile implicate în combaterea fenomenului evazionist, competențele și cele mai eficiente mijloace de luptă folosite de acestea:

Organele administrative și fiscale naționale - Agenția Națională de Administrare Fiscală, Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor, Autoritatea Națională a Vămilelor, Oficiul Național al Registrului Comerțului, Agenția Națională pentru Cadastru și Publicitate Imobiliară, Inspectoratul General pentru Imigrări, Inspekția Muncii.

3.2. Organele judiciare naționale implicate în combaterea fraudei fiscale

Inspectoratul General al Poliției Române prin structurile sale destinate investigării criminalității economice reprezintă componenta specializată a Poliției Române care acționează prin mijloace specifice de muncă pentru prevenirea și combaterea infracțiunilor de natură economico-financiară și a celorlalte fapte de încălcare a legii care afectează relațiile economice.

Obiectivul principal al structurilor de investigare a criminalității economice îl reprezintă asigurarea climatului de legalitate în mediul de afaceri, prin combaterea evaziunii fiscale, contrabandei, corupției, contrafacerii de mărfuri, a infracțiunilor din domeniul achizițiilor publice, precum și prin protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene.

Ministerul Public. Rolul Ministerului Public și statutul procurorilor este consacrat legislativ de Constituția României, în articolele 131 și 132, potrivit cărora „Ministerul Public reprezintă interesele generale ale societății și apără ordinea de drept, precum și drepturile și libertățile cetățenilor își exercită atribuțiile prin procurori constituiți în parchete, în condițiile legii”.

Totodată, „parchetele funcționează pe lângă instanțele de judecată, conduc și supraveghează activitatea de cercetare penală a poliției judiciare, în condițiile legii

... iar procurorii își desfășoară activitatea potrivit principiului legalității, al imparțialității și al controlului ierarhic, sub autoritatea ministrului justiției”.

3.3. Cooperarea instituțională

Cooperarea dintre administrațiile fiscale, autoritățile vamale, poliție și procurori în scopul combaterii evaziunii fiscale este esențială ca factor de descurajare a fenomenului infracțional.

Caracterul internațional al fraudei cu firme fantomă constituie un efort în plus pentru fiecare stat membru, care nu ar avea șanse de reușită fără sprijinul autorităților cu atribuții similare din celelalte state implicate în fraudă.

Necesitatea unei cooperări paneuropene a fost subliniată într-o evaluare UE a amenințării pe care o reprezintă criminalitatea gravă și organizată realizată de Comitetul permanent pentru cooperarea operațională în materie de securitate internă (COSI) și Comisia Europeană în 2013. Aceasta a subliniat necesitatea reunirii partenerilor multidisciplinari cu responsabilități pentru prevenirea, reducerea și combaterea criminalității legate de fraudă intracomunitară cu firme „fantomă”.

Schimbul de informații realizat în aceste modalități conduce la o înțelegere mai rapidă și mai bună a fraudei TVA, a deprinderilor persoanelor implicate și a caracteristicilor activităților acestora. Acest fapt are ca urmare atingerea unor niveluri mai ridicate de prevenire a fraudei în materie de TVA, în special în cazul în care se efectuează o informare încrucișată între autoritățile și organizațiile implicate în combaterea evaziunii fiscale.

Ori de câte ori importurile și/sau exporturile fac parte din fraudă TVA, este important să existe un nivel bun de cooperare cu organizația vamală. Practica europeană a arătat că această colaborare funcționează în cel mai bun mod dacă administrațiile fiscale și vamale sunt integrate într-o singură organizație, ceea ce este cazul în multe state membre, inclusiv în România.

În acest context sunt prezentate instituții și mecanisme europene și internaționale implicate în combaterea evaziunii fiscale: Eurofisc, SCAC, Organizația intra-europeană a administrațiilor fiscale, Misiunea Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, Programul FISCALIS, Sistemul VIES, AUDITUL COMUN, unitățile de informații financiare ale statelor membre, Rețeaua FIU.NET, Comitetul de Experti în Evaluarea Măsurilor de Combatere a Spălării Banilor, Centrul de Cooperare Polițienească Internațională, Organizația Europol și punctul focal MTIC, Echipele Comune de Anchetă.

4. PRACTICA JUDICIARĂ NAȚIONALĂ ȘI EUROPEANĂ

4.1. Practica judiciară relevantă în materie de TVA

Reunește cele mai relevante decizii ale instanțelor naționale și europene cu privire la următoarele problematici: dreptul de deducere în sistemul național; evaziunea fiscală comisă prin aplicarea regimului marjei de profit; ascunderea sursei impozabile înseamnă ascunderea fizică și juridică a acesteia; condiționarea exercitării dreptului de deducere de înregistrarea în scopuri de TVA; comerciantul inactiv și stabilirea unei obligații imposibile în sarcina persoanei impozabile, evaziunea fiscală în domeniul prestărilor de servicii de consultanță; realitatea operațiunilor economice; cerința ca solicitantul să fi cunoscut sau să fi trebuit să cunoască – așa numitele ”criteriile Kittel”; practici abuzive - tranzacții concepute exclusiv pentru a obține un avantaj fiscal; noțiunea de persoană plătitoare de impozit; abuz de putere al organului fiscal în stabilirea cuantumului onorariului de avocat.

4.2. Delimitarea răspunderii contravenționale de răspunderea penală în cazul fenomenului evazionist

În acest subcapitol au fost prezentate decizii ale instanțelor naționale care au relevat o confuzie frecventă a organelor judiciare, constând în cercetarea unor fapte

contravenționale ca fiind infracțiuni: încălcarea principiului securității juridice; încălcarea dreptului la un proces echitabil; penalul (poate) ține în loc civilul; confiscarea sumelor nedeclarate la frontieră.

4.3 Activitatea proprie. Deducerea ilegală a TVA prin folosirea de firme fantomă.

Acest subcapitol este dedicat exclusiv activității proprii fiind prezentată o cauză de evaziune fiscală instrumentată și finalizată prin sesizarea instanței de judecată cu rechizitoriu.

4.4 Măsuri de recuperare a prejudiciilor produse bugetului de stat

Preponderent recuperarea prejudiciilor în cazul săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală se realizează pe cale nevoluntară, prin instituirea de măsuri asiguratorii asupra bunurilor mobile sau imobile aparținând suspectului, inculpatului sau persoanei responsabile civilmente.

Deseori în astfel de cauze este luată în discuție posibilitatea aplicării măsurii confiscării extinse, de această dată, pe lângă bunurile suspectului sau inculpatului, fiind avute în vedere și bunurile aflate în posesia sau proprietatea altor persoane fizice sau juridice.

Măsurile de recuperare a prejudiciilor produse bugetului de stat pot fi aplicate și patrimoniului societății administrate sau controlate de persoana investigată ori patrimoniului persoanelor fizice care au acționat în numele persoanei juridice, dar în sprijinul realizării aceleiași rezoluții infracționale.

În dreptul național, Legea 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și dispozițiile Codului de procedură penală, referitoare la instituirea măsurilor asiguratorii, s-au aliniat normelor europene în această materie, păstrând totuși particularități legate de dovedirea unor situații factive.

În unele state membre UE este posibilă aplicarea măsurilor asiguratorii ce constau în indisponibilizarea sumelor aflate în conturile bancare atât în cauzele

află pe rolul autorităților administrative, cât și în cauzele penale. Mai mult, dacă există o evaluare a prejudiciului produs bugetului de stat prin evitarea plății TVA, inspectorul fiscal poate dispune el însuși confiscarea sumelor de bani depistate, iar în lipsa unei astfel de evaluări, autoritatea administrativă este necesar să adreseze o cerere instanței.

În cazul infracțiunilor pentru care măsura asiguratorie este obligatorie, așa cum este situația evaziunii fiscale, este prezentată o listă a verificărilor ce pot fi efectuate de organele de urmărire penală în scopul dispunerii măsurilor asiguratorii asupra bunurilor sau valorilor deținute de suspect, inculpat, partea responsabilă civilmente ori persoana vizată de măsura confiscării extinse.

5. CONCLUZII FINALE ȘI PROPUNERI

Față de cele expuse, concluziile care se impun sunt acelea că fenomenul infracțional al evaziunii fiscale este unul complex și necesită implicarea mai multor factori necesari asigurării reușitei în lupta de combatere a practicilor de sustragere de la plata taxelor și impozitelor datorate.

De departe, factorul uman este decisiv, fapt pentru care apreciem că:

- este necesară formarea profesională continuă a funcționarilor, polițiștilor și magistraților implicați în soluționarea unor astfel de cauze,
- se dovedește extrem de utilă și se impune menținerea și dezvoltarea relațiilor de colaborare și schimbul de informații cu instituțiile interne și internaționale, prin folosirea mijloacelor existente.

Propunerile considerate ca fiind utile, având în vedere cuprinsul lucrării de față, pot fi clasificate în propuneri de natură socială, educațională și propuneri referitoare la introducerea sau modificarea unor dispoziții legale.