

SETTLEMENT OF CIVIL ACTION IN CRIMINAL CASE FOR TAX EVASION OFFENSES

Cristinel Costel Ghigheci, Lecturer, PhD, Oana Șaramet, Lecturer, PhD,
"Transilvania" University of Brașov

*Abstract:*In the case of tax evasion offenses, the state's interest is also to recover the tax prejudice. However, the existence of different legislative acts from different law fields like: criminal procedural law, civil procedural law, tax law, administrative law, makes it difficult to interpret and apply them to the cases that have to be solved by the court. On the other hand is too difficult to settle such cases because we can often discuss about a lack of correlation of these legislative acts by the legislator. Under these circumstances, the judge must be guided by the principles of law, such as: principle of legal certainty or criminal case takes precedence over the civil one. In order to guide the judge in settling such a case, we think that it is necessary to be answered to a few questions that are mentioned in the paper and which essentially concern: whether or not the decisions of the criminal court or of the administrative court have priority; whether or not it is mandatory to comply with the decisions of the fiscal body or the administrative contentious court by the criminal bodies; and the determination of the legal nature of the prejudice caused by the commission of the tax evasion offense.

Keywords: prejudice, civil action, criminal case, tax decision, contentious administrative

1. Aspecte de procedură fiscală

În doctrina și practica judiciară au fost ridicate mai multe probleme privind legalitatea soluționării acțiunii civile în cadrul procesului penal, în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală. Acestea au fost generate în principal de numărul mare de acte normative incidente, atât din domeniul procedurii penale, cât și din domeniul dreptului fiscal, precum și de lipsa de corelare a acestor acte normative.

Specialiști în drept fiscal au invocat o serie de chestiuni ce vizează legalitatea constituirii de parte civilă de către ANAF, în cadrul proceselor penale care au ca obiect infracțiuni de evaziune fiscală, susținând că soluționarea acestor acțiuni civile de către instanța penală s-ar face cu încălcarea dispozițiilor legale din procedura fiscală.

În primul rând s-a susținut că „constituirea ca parte civilă de către ANAF nu se poate face decât în urma enunțării unui raționament propriu, al cărui element central trebuie să fie indicarea unei creanțe fiscale, ce nu poate fi determinată decât în urma unei inspecții fiscale. Nu contestăm că inspecția fiscală nu ar putea avea în vedere elemente de fapt reținute în Rechizitoriu, însă, indicarea creanței fiscale și a izvorului său (decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală) este obligatorie”¹.

¹ D. Udrescu, în articolul „Nelegalitatea constituirii ca parte civilă a ANAF în dosarul penal având ca obiect tragerea la răspundere penală pentru infracțiuni incriminate de Legea nr. 241/2005 a combaterii evaziunii fiscale”, disponibil on-line la: <http://www.juridice.ro/432961/nelegalitatea-constituirii-ca-parte-civila-a-anaf-in-dosarul-penal-avand-ca-obiect-tragerea-la-raspundere-penala-pentru-infracțiuni-incriminate-de-legea-nr-241-2005-a-combaterii-evaziunii-fiscale.html>, ultima vizualizare 31.05.2016. S-a mai arătat că „ANAF, constituită ca parte civilă, avea responsabilitatea prezentării actelor de anulare integrală, în baza art. 11 Cod fiscal, a actelor atacate pentru situația de fapt fiscală. Nelegal, fără a avea COMPETENȚĂ în stabilirea accizelor,

De asemenea, același autor arată, într-un alt articol, că „*Dacă este o cauză penală pentru o faptă de evaziune fiscală sau alte fapte cu prejudiciu adus statului ori pentru care, pe latură civilă, s-a dispus măsura confiscării speciale (cum este cazul infracțiunilor de spălare de bani, dare/luare de mită) atunci titlul de creanță fiscală nu poate fi, în procesul penal, decât hotărârea judecătorească definitivă. Dacă creanțele fiscale au fost stabilite de ANAF, conform Codului de procedură fiscală, simpla emitere a unei ordonanțe pe baza proceselor verbale ale fostei Gărzi Financiare/actualei DGAF și/sau ANAF nu este titlu de creanță fiscală pentru că procesele-verbale sunt estimări ale unui prejudiciu fiscal, nu sunt creanțe certe, stabilite conform legii printr-o inspecție fiscală*”².

Sintetizând problemele ridicate de autor cu privire la legalitatea constituirii ca parte civilă de către ANAF, în cadrul procesului penal, în legătură cu creanțele rezultate din săvârșirea unor fapte de evaziune fiscală, acestea pot fi : 1) Constituirea ca parte civilă în cadrul procesului penal, în astfel de cauze, trebuie făcută în baza unui act care să stabilească în mod cert existența prejudiciului și a întinderii acestuia. 2) Acest act nu poate fi reprezentat de procesele verbale ale fostei Gărzi Financiare/actualei DGAF și/sau ANAF și nici de expertizele făcute de experții desemnați de parchet, deoarece acestea nu sunt titluri de creanță fiscală ci reprezintă doar *estimări* ale unui prejudiciu fiscal și nu pot fi contestate potrivit Codului de procedură fiscală. 3) Singurele acte prin care se stabilește în mod cert existența acestui prejudiciu fiscal sunt decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, iar procedura de emitere sau de modificare a acestora este cea prevăzută în Codul de procedură fiscală. 4) Singura autoritate competentă, potrivit legii fiscale, să emită titlu pentru creanța fiscală este ANAF; chiar în cazul în care persoana nemulțumită ar ataca în fața instanței de contencios administrativ decizia de impunere emisă de aceasta, iar instanța ar admite contestația, se impune emiterea unei noi decizii de impunere de către ANAF, care să constituie titlu pentru creanța fiscală.

2. Aspecte de procedură penală

În ce privește posibilitatea exercitării acțiunii civile în cadrul procesului penal, există mai multe sisteme de drept diferite: unele care nu permit exercitarea unei acțiuni civile în cadrul procesului penal, altele care permit în mod restrictiv sau condiționat acest lucru și altele care permit fără limitări exercitarea acțiunii civile în cadrul procesului penal³.

TVA și a impozitului, Parchetul prezintă, fără probe contabile și fiscale, o expertiză de PRESUPUS prejudiciu a unui expert numit, care nici acesta nu are COMPETENȚĂ de stabilire a creanțelor fiscale. Ceea ce este special în domeniul fiscal este faptul că Parlamentul a desemnat O SINGURĂ AUTORITATE – ANAF să stabilească creanțe fiscale. În acest fel, dacă se aplică corect Codul de procedură fiscală, arătăm că DNA nu are calitate de a modifica un act administrativ fiscal, ANAF fiind singura autoritate, deoarece LEGEA spune că stabilirea obligației fiscale este atributul EXCLUSIV al organului fiscal. Atribuția de stabilire a obligației fiscale este în competența exclusivă a organelor fiscale(art. 7 alin. (2), art. 23, art.32, art. 41 Cod procedură fiscală), de unde rezultă că nu se poate calcula prejudiciu fiscal, fără ca ANAF să modifice baza de impunere.”

² D. Udrescu, în articolul „*Incredibil dar adevărat: Cum determină procurorul prejudiciul fiscal*”, disponibil on-line, la: <http://www.juridice.ro/428374/incredibil-dar-adevarat-cum-determina-procurorul-prejudiciul-fiscal.html>, ultima vizualizare la 31.05.2016. De asemenea autorul a subliniat că „*Codul de procedură fiscală este categoric – Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale. Instanța penală, Parchetul și/sau Experții contabili nu au calitate, ci acestea sunt obligate să urmărească soluțiile ANAF, dacă decide modificarea bazei de impunere, cu emiterea unei noi decizii de impunere de către ANAF.*”, în timp ce „*În procedura penală, lămurirea situației de fapt fiscală nu poate fi urmărită de învinuit pentru că, de obicei, se face prin practica ilegală a procesului-verbal constatator, neatacabil de către învinuit. Din punctul meu de vedere, organul penal trebuie să permită părții să-și prezinte punctul de vedere prin expert, pentru lămurirea situației de fapt fiscale. Dar cum, de regulă, ne aflăm în fața unor acte care nu au caracter de acte administrativ fiscale, învinuitului i se refuză un drept de apărare pentru că nu poate să delege către expertul parte analizarea aspectelor fiscale și contabile pe care procurorul le-a acumulat ca probe pentru că nu are drept de contestare fiscală.*”

³ A se vedea G. Ghigheci, în *Noul Cod de procedură penală comentat*, de N. Volonciu, A.S. Uzlău (coordonatori), Editura Hamangiu, București, 2014, pp. 58-59.

Fiecare dintre aceste sisteme are avantajele și dezavantajele sale, legiuitorul român actual, ca și legiuitorii codurilor anterioare, optând pentru cea de-a treia soluție, a exercitării *fără limite* a acțiunii civile în cadrul procesului penal.⁴

Mergând după modelul legislației franceze, încă de la înființarea statului român modern, legiuitorul nostru a adoptat în mod tradițional această concepție cu privire la exercitarea acțiunii civile rezultate din săvârșirea unei infracțiuni, având în vedere în special avantajele pe care ea le aduce pentru victima infracțiunii, care are în felul acesta posibilitatea de a obține mai rapid și cu un efort mai mic din partea sa un titlu cu privire la despăgubirile civile ce i se cuvin.⁵

Poate acesta este și motivul pentru care în art. 6 alin. II și III din Codul de procedură penală din 1936 se prevedea că acțiunea civilă se poate exercita odată cu acțiunea penală, în cadrul procesului penal, „*afară de cazurile când legea dispune altfel*”⁶.

Pentru cazurile în care acțiunea civilă nu a fost exercitată în cadrul procesului penal legiuitorul a reglementat și posibilitatea exercitării separate a acestei acțiuni, în fața instanțelor civile (art. 27 din Codul de procedură penală). În acest caz, se va pune în mod inevitabil atât chestiunea efectelor pe care le va produce hotărârea penală anterioară asupra procesului civil ce s-ar desfășura ulterior, cât și chestiunea efectelor pe care le va produce hotărârea civilă anterioară asupra procesului penal ce s-ar desfășura ulterior. Or, singurul text de lege care reglementează aceste aspect este art. 28 din Codul de procedură penală⁷. Considerăm însă că și acest text de lege ar trebui aplicat în lumina jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu privire la domeniul de aplicare a principiului securității raporturilor juridice și a principiului *ne bis in idem*.

Față de aceste aspecte de drept procesual penal, care par a veni în contradicție cu aspectele învederate de specialiștii în drept fiscal în ceea ce privește modul de soluționare a acțiunii civile în cadrul procesului penal, considerăm că o posibilă rezolvare a acestor probleme s-ar putea obține prin lămurirea următoarelor întrebări legitime: 1) În cadrul procesului penal organele judiciare sunt obligate să respecte procedura fiscală de stabilire a prejudiciului fiscal?; 2) Ce natură juridică are prejudiciul rezultat în urma săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală?; 3) Este ținută instanța penală de ceea ce a stabilit instanța de contencios administrativ, în cazul în care aceasta s-a pronunțat în urma unei contestații formulate cu privire la modul de stabilire a aceluiași prejudiciului

⁴Considerăm necesar a preciza că în doctrina noastră anterioară s-a arătat că „Dreptul de a putea merge fie în civil, fie în represiv, este o creațiune a procedurii criminale franceze; legea belgiană din 17 Apr. 1878 n-a făcut decât să reproducă dispoziția franceză. Concepția germană, dimpotrivă, este cu totul alta sub acest aspect. Acțiunea civilă nu poate fi introdusă decât în fața instanțelor civile.” A se vedea G.G. Vrăbiescu, în *Cursuri de Drept procesual penal și de Criminalistică. Prelegeri, studii, articole, comentarii și opinii juridice*, Editura Themis Cart, București, 2009, p. 158.

⁵Așa cum s-a reținut însă în doctrină, „Dacă din faptul că acțiunea civilă poate fi intentată în fața represivului, ca acțiune alăturată acțiunii penale, rezultă avantajele mai sus arătate pentru partea vătămată, această alăturare dă loc la oarecare inconveniente pentru cel inculpat. În realitate, inculpatul va avea să lupte în proces pe două fronturi, atât contra Ministerului Public cât și contra persoanei vătămate. Pe de altă parte, dezbaterile procesului se complică în sensul că vor fi discutate două feluri de chestiuni, de naturi cu totul diferite, lucru ce poate duce la o sustragere a atenției judecătorilor.” Această din urmă afirmație vine parcă să susțină temerile specialiștilor de drept fiscal, potrivit cărora soluționarea în cadrul procesului penal a acțiunii civile izvorâte din săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală nu ar fi de natură să conducă la o soluție optimă, din cauza lipsei de pregătire de specialitate din acest domeniu a organelor judiciare penale. A se vedea G.G. Vrăbiescu, *op. cit.*, pp.158-159.

⁶Unul din cazurile în care legea prevedea că acțiunea civilă nu putea fi exercitată decât în fața instanței civile, nu și alături de acțiunea penală în cadrul procesului penal, era acela în care ea era izvorâtă din săvârșirea infracțiunii de contrabandă, caz în care nu se aplica nici principiul potrivit căruia acțiunea civilă exercitată separat se suspendă până la soluționarea definitivă a acțiunii penale („penalul ține în loc civilul”). A se vedea G.G. Vrăbiescu, *op. cit.*, pp. 165-166. Deși ar fi fost preferabilă poate o astfel de soluție în cazul infracțiunii de evaziune fiscală, o să analizăm în finalul acestui articol și motivele pentru care o astfel de soluție legislativă nu ar putea servi ca model *de lege ferenda* pentru legiuitorul actual, având în vedere jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și a Curții de Justiție a Uniunii Europene în domeniul de aplicare a principiului securității raporturilor juridice și a principiului *ne bis in idem*.

⁷„Art. 28 (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

fiscal?; 4) Ar trebui să aibă întâietate soluționarea contestației în fața organelor fiscale și a instanței de contencios administrativ, ori soluționarea cauzei penale având ca obiect infracțiunea de evaziune fiscală și a laturii civile corespunzătoare?

3. Tragerea la răspundere civilă în cadrul procesului penal pentru prejudiciul produs prin infracțiunea de evaziune fiscală

Deși infracțiunile de evaziune fiscală sunt considerate în doctrină și practica judiciară ca fiind infracțiuni de pericol, în sensul că pentru consumarea lor nu este necesar să se producă și un rezultat material, respectiv o pagubă, de cele mai multe ori acestea produc și un prejudiciu la bugetul de stat. Din acest motiv, în general, acțiunea penală îndreptată împotriva persoanelor responsabile de săvârșirea acestor infracțiuni este însoțită și de acțiunea civilă prin care se urmărește tragerea la răspundere civilă a acestora.

În cadrul proceselor penale, de regulă, acțiunea penală pentru infracțiunile de evaziune fiscală sunt îndreptate împotriva persoanelor fizice responsabile de săvârșirea acestora și mai rar împotriva persoanelor juridice. În acest caz, se poate face în mod clar distincția între persoana fizică responsabilă de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, care va fi trasă la răspundere civilă *delictuală* pentru prejudiciul produs prin săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, și persoana juridică subiect al raportului juridic de drept fiscal, față de care se poate desfășura procedura de tragere la răspundere fiscală.

Potrivit art. 17 alin. (1) din Codul de procedură fiscală *"Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport"*. Potrivit aliniatului (2) al acestui articol *"Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii"*. Or, în covârșitoarea majoritate a cazurilor de evaziune fiscală, impozitele, taxele și contribuțiile la buget sunt datorate de persoana juridică în activitatea căreia inculpatul – persoană fizică, a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală. În aceste situații, se pune întrebarea de ce este obligat inculpatul persoană fizică la plata acestor contribuții la bugetul de stat, pe care le datora în realitate persoana juridică? Care este temeiul unei astfel de obligări și care este natura juridică a acestor despăgubiri? Considerăm că, față de dispozițiile art. 19 alin. (1) din Codul de procedură fiscală⁸, natura acestei răspunderi a inculpatului persoană fizică pentru prejudiciul produs prin infracțiunea de evaziune fiscală nu poate fi decât aceea de *răspundere civilă delictuală*. Așadar, temeiul juridic al obligării acestuia la plata despăgubirilor civile, în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, nu îl reprezintă actele normative care instituie obligația de plată a taxelor, impozitelor sau contribuțiilor la bugetul de stat, ci dispozițiile art. 1349 și 1381-1395 din Codul civil, privind răspunderea civilă delictuală.

Este important de subliniat că natura acestei acțiuni este una de acțiune în răspundere civilă delictuală, iar nu de acțiune în răspundere fiscală, însă, având în vedere că fapta delictuală din care izvorăște acțiunea în răspundere civilă este o infracțiune, aceasta are unele particularități față de o acțiune în răspundere civilă delictuală pură, izvorâtă dintr-o faptă civilă delictuală ce nu constituie infracțiune. Așa cum s-a arătat în doctrina franceză, originea infracțională a prejudiciului care trebuie reparat îi conferă acestei acțiuni o fizionomie particulară care, în multe privințe, o separă net de acțiunea în răspundere civilă delictuală⁹. Poate cea mai importantă caracteristică a acestei acțiuni în răspundere civilă delictuală este aceea că organele judiciare penale sunt implicate în dovedirea

⁸Acest text din Codul de procedură penală prevede că *"Acțiunea civilă exercitată în cadrul procesului penal are ca obiect tragerea la răspundere civilă delictuală (s.n. – O.Ș., C.G.) a persoanelor responsabile potrivit legii civile pentru prejudiciul produs prin comiterea faptei care face obiectul acțiunii penale"*.

⁹B. Bouloc, *Procédure pénale*, 25^e édition, Editura Dalloz, Paris, 2016, p. 212.

faptei ilicite producătoare de prejudicii, cu mijloacele puse la îndemână de legislația procesuală penală, care sunt mai numeroase decât cele de care dispune instanța civilă sau de contencios administrativ.

În aceste condiții, având în vedere natura ei de acțiune în răspundere civilă delictuală, iar nu de acțiune în răspundere fiscală, ar trebui lămurit aspectul privind modul în care este stabilit cuantumul despăgubirilor la care este obligată persoana fizică trasă la răspundere civilă delictuală în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală. Un principiu al răspunderii civile delictuale, rezultat din art. 1385 din Codul civil, este acela al reparării integrale a prejudiciului produs prin fapta civilă delictuală, având în vedere în acest text se prevede că „*Prejudiciul se repară integral, dacă prin lege nu se prevede altfel*”. Or, cel mai bun mod de reparare integrală a prejudiciului produs prin săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală este acela de a obliga participanții la săvârșirea acestei infracțiuni la plata unor sume egale cu cele pe care partea civilă (statul) ar fi trebuit să le încaseze de la contribuabil, dacă nu se comitea această infracțiune. Din acest motiv, prejudiciul în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală se calculează în raport cu textele, impozitele și contribuțiile datorate la bugetul de stat și care nu au fost plătite ca urmare a săvârșirii acestei infracțiuni. Așadar, chiar dacă prejudiciul se calculează la fel ca în cazul unei acțiuni în răspundere fiscală, el este izvorât dintr-un raport juridic de drept civil, iar nu dintr-un raport juridic de drept fiscal.

Față de cele de mai sus, privitoare la natura juridică a răspunderii civile în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, toate argumentele invocate de specialiștii de drept fiscal împotriva modului de stabilire a prejudiciului civil și a modului de soluționare a acțiunii civile în cadrul procesului penal vor trebui înlăturate. Astfel, nu este valabil argumentul potrivit căruia constituirea ca parte civilă în cadrul procesului penal, în astfel de cauze, ar trebui făcută în baza unui act care să stabilească în mod cert existența prejudiciului și a întinderii acestuia, pentru că tragerea la răspundere civilă delictuală pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală se face prin simpla constituire de parte civilă. Aceasta se poate face potrivit art. 20 alin. (2) din Codul de procedură penală, respectiv „*Constituirea ca parte civilă se face în scris sau oral, cu indicarea naturii și a întinderii pretențiilor (s.n. – O.Ș., C.G.), a motivelor și a probelor pe care acestea se întemeiază*”. Așadar, în aceste cazuri partea civilă (statul) doar indică *pretențiile* în cadrul acțiunii civile alăturate acțiunii penale, constituirea de parte civilă nereprezentând un titlu. Constituirea de parte civilă este echivalentul introducerii unei acțiuni civile în fața instanțelor civile, care urmează a analiza dacă aceasta este întemeiată sau nu, în întregime sau în parte, iar titlul obligațiilor îl va reprezenta hotărârea judecătorească de obligare la plata acestora.

Argumentul potrivit căruia actul de constituire de parte civilă nu poate fi reprezentat de procesele verbale ale fostei Gărzi Financiare/actualei DGAF și/sau ANAF și nici în baza expertizelor făcute de experții desemnați de parchet, deoarece acestea nu sunt titluri de creanță fiscal ci reprezintă doar *estimări* ale unui prejudiciu fiscal ce nu pot fi contestate potrivit Codului de procedură fiscală, de asemenea nu poate fi primit. Constituirea de parte civilă se poate face în scris, printr-o simplă adresă emisă de partea civilă (statul), în care trebuie să indice „*întinderea pretențiilor*”. Faptul că pentru a indica întinderea pretențiilor în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală partea civilă recurge la unele acte mai elaborate, cum sunt procesele verbale ale organelor fiscale, rapoartele de constatare sau expertize de specialitate, este determinat de dificultățile de calcul a prejudiciului real produs, care necesită de cele mai multe ori cunoștințe de specialitate. Nu prin acestea se stabilește prejudiciul, ci prin hotărârea judecătorească definitivă, dacă instanța va considera că acțiunea civilă este întemeiată în întregime.

Cu aceleași argumente va fi înlăturat și argumentul că singurele acte prin care se stabilesc în mod cert existența acestui prejudiciu fiscal sunt reprezentate de decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală, iar procedura de emitere sau de modificare a acestora este cea prevăzută în Codul de procedură fiscală. Acest argument este valabil pentru răspunderea fiscală a contribuabilului, iar nu pentru tragerea la răspundere civilă delictuală a persoanei vinovate de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală. În acest din urmă caz hotărârea instanței penale va stabili care este cuantumul

prejudiciului produs de inculpat prin săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, prin administrarea probelor oricăror probe admise în procesul penal, înscrisuri, rapoarte de constatare, expertize, etc.

În sfârșit, considerăm că nu poate fi primit nici argumentul că singura autoritate competentă potrivit legii fiscale să emită titlu pentru creanța fiscală este ANAF și că, chiar în cazul în care persoana nemulțumită ar ataca în fața instanței de contencios administrativ decizia de impunere emisă de aceasta, iar instanța ar admite contestația, se impune emiterea unei noi decizii de impunere de către ANAF, care să constituie titlu pentru creanța fiscală. Titlul, în cazul tragerii la răspundere civilă delictuală, chiar dacă este generată de săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, este constituit de hotărârea judecătorească de obligare a inculpatului la plata despăgubirilor civile, iar nu de actul de constituire ca parte civilă în cadrul procesului penal.

În sistemul nostru de drept penal este consacrată și *răspunderea penală a persoanei juridice*, care poate fi atrasă alături de răspunderea penală a persoanei fizice responsabile de săvârșirea infracțiunii. O discuție aparte o necesită temeiul răspunderii civile al persoanei juridice trimise în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, atunci când această persoană juridică este identică cu subiectul raportului juridice de drept fiscal, respectiv cu contribuabilul care datorează taxe și impozite către bugetul de stat¹⁰.

4. Raportul dintre răspunderea penală și răspunderea fiscală în cazul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală

În ce privește raportul dintre acțiunea în răspundere fiscală și acțiunea în răspundere penală generate de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, considerăm că acesta nu poate fi decât cel care în mod tradițional guvernează raportul dintre acțiunea civilă și acțiunea penală, guvernat de adagiul „penalul ține în loc civilul”. Considerăm că în noțiunea de civil intră orice formă de răspundere nepenală, incluzându-se aici și răspunderea fiscală. Rațiunea acestui principiu, consacrat în legislația noastră în art. 413 alin. (1) pct. 2 din Codul de procedură civilă¹¹ și în art. 27 alin. (7) din Codul de procedură penală¹² este aceea că răspunderea penală este o formă de răspundere mai gravă decât răspunderea civilă *lato sensu*, în care se include și răspunderea fiscală¹³.

¹⁰Față de dispozițiile clare ale art. 19 alin. (1) din Codul de procedură penală, potrivit cărora singura formă de răspundere civilă ce poate fi atrasă în cadrul procesului penal este *răspunderea civilă delictuală*, considerăm că și în acest caz rămân valabile cele afirmate anterior cu privire la răspunderea persoanei fizice vinovate de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală. Așadar, natura răspunderii civile a persoanei juridice, în cadrul procesului penal, este tot una de răspundere civilă delictuală, iar nu de răspundere fiscală, chiar dacă persoana juridică trasă la răspundere penală ar fi una și aceeași cu contribuabilul din raportul juridic de drept fiscal. Astfel, în cazul persoanei juridice trimise în judecată pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, ca și în cazul persoanei fizice, constituirea de parte civilă în cadrul procesului penal se face potrivit art. 20 alin. (2) din Codul de procedură penală, iar titlul în baza căruia aceasta va fi obligată la plata despăgubirilor îl reprezintă hotărârea instanței penale de obligare la plata despăgubirilor.

¹¹„Art. 413 Instanța poate suspenda judecata:... 2. Când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune care ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea, dacă lege nu prevede altfel”.

¹²„Art. 27 (7) În cazul prevăzut la alin. (1), judecata în fața instanței civile se suspendă după punerea în mișcare a acțiunii penale și până la rezolvarea în primă instanță a cauzei penale, dar nu mai mult de un an”.

¹³Cum s-a arătat în doctrină „Motivul suspendării judecării acțiunii civile constă în aceea că se pleacă de la ideea că judecata represivă trebuie sustrasă orișicărui influențe. Dacă s-ar admite ca civilul să se pronunțe înaintea represivului, este firesc ca hotărârea instanței civile să producă o înrâurire asupra judecătorilor din represiv, or tocmai acest lucru s-a căutat să se evite.” A se vedea, G.G. Vrăbiescu, *op.cit.*, p. 166. În plus, mijloacele pe care le au organele judiciare pentru a stabili realitatea obiectivă, în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, sunt mult mai variate. Astfel, pe lângă mijloacele de probă pe care le au la îndemână și instanțele civile, organele judiciare penale mai pot folosi și procedeele probatorii prevăzute în legislația procesual-penală (percheziții, tehnici speciale de investigație, etc.), care nu pot fi folosite în procedurile nepenale. Modul în care este consacrat acest principiu în legislația noastră este unul extrem de discutabil, având în vedere că textul din Codul de procedură civilă face referire la începerea urmăririi penale, fără să țină cont că potrivit art. 305 alin. (1) din Codul de procedură penală începerea urmăririi penale are loc imediat după depunerea actului de sesizare a organelor de urmărire penală, fiind vorba de o urmărire penală cu privire la faptă (in rem), iar nu cu privire la persoană (in personam). Astfel, simpla depunere a unei plângeri penale sau a unui denunț poate genera suspendarea unei judecări civile. În plus, suspendarea în acest caz este una facultativă, iar nu obligatorie, așa cum ar fi impus argumentele care au stat la baza instituirii principiului discutat. În ce privește însă textul din art. 27 alin. (7) din Codul de procedură penală, deși se consacră un caz obligatoriu de suspendare a judecării din fața instanței civile, aceasta este limitată la soluționarea în primă instanță a cauzei penale, dar nu mai mult de un an, caz în care este posibil ca principiul să nu-și atingă obiectivul. Spre deosebire însă de textul din Codul de procedură civilă, în mod fericit este condiționată aici suspendarea judecării în fața instanței civile de punerea în mișcare a

În materie fiscală, suspendarea nu se limitează la judecata acțiunii promovate în fața instanței de contencios fiscal, ci se prelungește și în procedura administrativă prealabilă de contestare a deciziei de impunere în fața organelor fiscale¹⁴.

Cu toate acestea, în cazul în care procedura de contestare a deciziei de impunere se regăsește în fața instanței de contencios administrativ, art. 28 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 prevede că „*Instanța de contencios administrativ nu poate suspenda judecarea pricinii (s.n. – O.Ș., C.G.) când s-a început urmărirea penală pentru o infracțiune săvârșită în legătură cu actul administrativ atacat, dacă reclamantul – persoana vătămată – stăruie în continuarea judecării pricinii*”. Acest text este de natură să provoace disfuncționalități în aplicarea principiului *penalul ține în loc civilul*, din moment ce pare să lase la latitudinea „reclamantului – persoană vătămată” din cadrul procesului desfășurat în fața instanței de contencios administrativ (de regulă acesta fiind identic cu *inculpatul* din cadrul procesului penal) suspendarea judecării civile în cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală. Acest text era invocat de partizanii ideii că în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală ar trebui ca organele judiciare penale să dea prioritate organelor fiscale, în ceea ce privește existența prejudiciului fiscal și a întinderii acestuia.

Cu toate acestea, legiuitorul pare să fi înlăturat în noua legislație fiscală o astfel de interpretare, înlăturând un text care a fost interpretat ca fiind unul în susținerea acestei idei. Astfel, în noul Cod fiscal nu se mai regăsește teza art. 1 alin. (3) din fostul Cod fiscal: „*În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative (s.n. – O.Ș., C.G.), în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. În noul Cod fiscal se arată numai că „prezentul cod stabilește: cadrul general privind impozitele, taxele și contribuțiile obligatorii ...”*. Așa cum s-a arătat în doctrină, această modificare a legiuitorului în a insera această teză în noul Cod fiscal are rolul de a înlătura viitoare polemici legate de deplina competență a organelor penale în a aprecia legat de probleme fiscale¹⁵. Prin aceasta considerăm că legiuitorul a consacrat și în această materie prioritatea penalului în fața fiscalului, fiind exclusă orice interpretare contrară.

Un alt argument de text în favoarea consacării principiului potrivit căruia desfășurarea unei proceduri penale având ca obiect săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală trebuie să determine suspendarea unei proceduri fiscale separate, în legătură cu taxele și impozitele ce au făcut obiectul acestei infracțiuni, îl constituie prevederile art. 28 din Codul de procedura penală¹⁶. Din interpretarea acestui text, rezultă că instanța civilă ar trebui să aștepte soluționarea mai întâi a cauzei penale, în care se va stabili adevărul cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o, și abia după aceea, în funcție de acest rezultat, să procedeze la stabilirea existenței prejudiciului și a întinderii acestuia.

Altfel, nesocotirea principiului „*penalul ține în loc civilul*” poate conduce la condamnarea României de către Curtea Europeană a Drepturilor Omului, pentru încălcarea principiului securității raporturilor juridice, așa cum s-a întâmplat în cauza Lungu contra României¹⁷.

acțiunii penale, care presupune, potrivit art. 309 alin. (1) din Codul de procedură penală existența unor „probe” că o persoană a săvârșit o infracțiune.

¹⁴ Astfel, potrivit art. art. 277 alin (1) lit a) din noul Cod de procedură fiscală „*Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.*”

¹⁵ D. Udrescu, „*Inadvertențe între contencios și penal. Considerente legate de aplicarea interdisciplinară a legislației în raporturile de drept fiscal*”, disponibil on-line la: <http://www.juridice.ro/420795/inadvertente-intre-contencios-si-penal-considerente-legate-de-aplicarea-interdisciplinara-a-legislatiei-in-raporturile-de-drept-fiscal.html>, ultima vizualizare la 31.05.2016.

¹⁶ „*Art. 28 (1) Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite.*

(2) Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor judiciare penale cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”

¹⁷ În cauza Lungu c. României, acceptând că nu există identitate de obiect și părți între cele două proceduri din dreptul intern, Curtea a constatat că *procedura fiscală și cea penală au privit același aspect determinant în soluționare cauzei*, anume, calificarea juridică a

Aceeași este și soluția Curții de Justiție a Uniunii Europene, care a subliniat în cauza Fransson că „*principiul ne bis in idem enunțat la articolul 50 din Cartă nu se opune ca un stat membru să impună, pentru aceleași fapte de nerespectare a obligațiilor declarative în domeniul TVA-ului, în mod succesiv, o sancțiune fiscală și o sancțiune penală în măsura în care prima sancțiune nu îmbracă un caracter penal, aspect care trebuie verificat de instanța națională.*”. Or, așa cum este reglementată răspunderea fiscală în multe din sistemele de drept, printre care și sistemul nostru, există multe elemente care ar putea conduce la ideea că aceasta reprezintă o „acțiune penală” în sensul autonom dat acestei noțiuni în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului și de Curtea de Justiție a Uniunii Europene¹⁸.

5. Raportul dintre răspunderea civilă delictuală și răspunderea fiscală în cazul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală

Am arătat anterior că natura juridică a răspunderii civile a persoanei fiice sau a persoanei juridice trimise în judecată pentru săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală este cea de răspundere civilă delictuală. Prejudiciul produs prin fapta ilicită producătoare de prejudiciu constând în infracțiunea de evaziune fiscală este egal cu cuantumul taxelor, impozitelor sau contribuțiilor care ar fi fost datorate bugetului de stat dacă nu s-ar fi comis această infracțiune. În multe situații însă, este posibil ca acest prejudiciu să fie urmărit și în baza raportului juridic de drept fiscal, prin emiterea unei decizii de impunere față de contribuabil (de regulă persoana juridică). Care va fi raportul dintre aceste forme diferite de răspundere juridică? Va avea prioritate răspunderea fiscală ori răspunderea civilă delictuală, alăturată acțiunii penale într-un proces penal?

Considerăm că la o astfel de soluție s-ar putea ajunge, de regulă, în cazul în care, din diferite motive, nu s-ar respecta dispozițiile legale menționate anterior care consacră principiul „penalul ține în loc civilul”. Altfel, dacă acțiunea în răspundere fiscală ar fi suspendată până la soluționarea definitivă a acțiunii penale, iar persoana vătămată printr-o infracțiune de evaziune fiscală (statul) s-

operațiunilor materiale de prelucrare și revânzare a pneurilor. În această privință, s-a observat că, în contextul litigiului fiscal inițiat de reclamante, printr-o hotărâre definitivă din 3 iulie 2003 a Curții de Apel Suceava, după evaluarea probelor prezentate și discutate de către părți, instanța a concluzionat că operațiunile de prelucrare și de revânzare a anvelopelor au fost legale, astfel încât reclamanții erau eligibili pentru facilitățile fiscale în discuție. Contestația reclamantului împotriva procesului-verbal prin care Trezoreria îi solicita plata taxelor și impozitelor datorate pentru aceste operațiuni a fost astfel admisă. Cu toate acestea, în procedura penală ulterioară întemeiată pe o sesizare formulată de organele fiscale, Secția Penală a Curții de Apel, întemeindu-se pe o nouă expertiză, a revenit asupra acestei constatări, argumentând de această dată prin hotărârea din 5 decembrie 2005 că operațiunile de prelucrare au fost ilegale și că reclamanții au beneficiat în mod fraudulos de facilități fiscale. În această privință, Curtea a constatat că, deși au existat divergențe între opiniile exprimate de experți, simplul fapt al pluralității de opinii asupra aceluiași aspect nu poate constitui un motiv suficient pentru nesocotirea principiului securității raporturilor juridice. De la acest principiu nu se poate deroga decât pentru motive substanțiale și imperioase. În speță, nu există astfel de elemente care să justifice o astfel de revenire. Chiar presupunând că, în procedura penală, Secția Penală a Curții de Apel a analizat mai multe aspecte privitoare la situația reclamanților și că s-a urmărit astfel corectarea erorilor presupus a fi comise în procedura fiscală anterioară, Curtea a considerat că nu se poate impune în sarcina reclamanților să suporte eventualele deficiențe din activitatea autorităților judiciare (*mutatis mutandis*, *Amurărișei c. României*, par. 36). Este evident că în această cauză nu este vorba de o anulare a unei hotărâri judecătorești irevocabile care a dobândit autoritate de lucru judecat, însă *derularea simultană și în paralel a două proceduri judiciare independente care privesc aceleași fapte, cu consecința că instanța penală a aceluiași curți de apel a ajuns la o nouă apreciere a acestor fapte, radical opusă față de decizia anterioară a secției comerciale din cadrul curții de apel, a încălcat principiul securității juridice*. Așadar, prin revenirea, în absența unor motive întemeiate, asupra unui aspect litigios care fusese anterior tranșat printr-o hotărâre irevocabilă, instanța de apel a încălcat principiul securității raporturilor juridice. Prin urmare, s-a reținut că dreptul reclamanților la un proces echitabil în temeiul art. 6 par. 1 din Convenție a fost încălcat.

¹⁸ I. Mateescu, D. Udrescu, în *Schimbări în actul de justiție fiscal-penal*, articol disponibil on-line la: <http://www.juridice.ro/335553/schimbări-in-actul-de-justitie-fiscal-penal.html>, ultima vizualizare la 31.05.2016. S-a subliniat că din acest motiv, atunci când instanța națională constată că acțiunea în răspundere fiscală ar îmbrăca un astfel de caracter penal, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a subliniat în cauza Fransson că „rezultă dintr-o jurisprudență constantă că instanța națională care trebuie să aplice, în cadrul competenței sale, dispozițiile dreptului Uniunii are obligația de a asigura efectul deplin al acestor norme, înlăturând, dacă este necesar, din oficiu, aplicarea oricărei dispoziții contrare a legislației naționale, chiar ulterioară, fără a fi necesar să solicite sau să aștepte înlăturarea prealabilă a acesteia pe cale legislativă sau prin orice alt procedeu constituțional”.

ar constitui parte civilă în cadrul procesului penal, atunci acțiunea în răspundere civilă delictuală ar fi soluționată odată cu acțiunea penală, mai înainte de soluționarea acțiunii în răspundere fiscală.

În cazul în care acțiunea în răspundere civilă delictuală este îndreptată împotriva persoanei fizice vinovate de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, nu s-ar putea vorbi nici de o identitate de persoane, nici de o identitate de obiect și cauză, deoarece acestea sunt diferite față de acțiunea în răspundere fiscală, care este îndreptată împotriva persoanei juridice ce datora sumele respective către bugetul de stat în baza raportului juridic de drept fiscal. S-ar putea susține însă, în acest caz, că aceeași persoană vătămată prin infracțiunea de evaziune fiscală (statul) ar putea obține repararea de două ori a unui și același prejudiciu produs prin săvârșirea unei singure fapte. Acest aspect ar putea fi invocat însă pe calea contestației la executare, dacă prin punerea în executare a celor două titluri obținute de persoana vătămată (statul) s-ar încerca obținerea unei sume mai mari decât valoarea prejudiciului.

În esență, aceste argumente rămân valabile și în cazul în care acțiunea civilă delictuală promovată în cadrul procesului penal ar privi persoana juridică titulară a raportului juridic de drept fiscal, și s-ar obține astfel împotriva acesteia două titluri executorii, respectiv hotărârea penală și decizia de impunere a organelor fiscale. Ca și în cazul acțiunii în răspundere civilă delictuală îndreptată împotriva persoanei fizice vinovate de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, obiectul și cauza acțiunii civile din procesul penal sunt diferite de cele din cadrul acțiunii în răspundere fiscală, chiar dacă există o identitate de părți. Rămâne și în acest caz, ca pe calea contestației la executare, să se rezolve o eventuală încercare de recuperare a unei sume mai mari decât valoarea prejudiciului produs prin fapta ce constituie infracțiunea de evaziune fiscală.

BIBLIOGRAPHY

1. B. Bouloc, *Procédure pénale*, 25e édition, Editura Dalloz, Paris, 2016.
2. G. Ghigheci, în *Noul Cod de procedură penală comentat*, N. Volonciu, A.S. Uzlău (coordonatori), Editura Hamangiu, București, 2014.
3. G.G. Vrăbiescu, în *Cursuri de Drept procesual penal și de Criminalistică. Prelegeri, studii, articole, comentarii și opinii juridice*, Editura Themis Cart, București, 2009.
4. D. Udrescu, „*Inadvertențe între contencios și penal. Considerente legate de aplicarea interdisciplinară a legislației în raporturile de drept fiscal*”, disponibil on-line, la adresa de internet <http://www.juridice.ro/420795/inadvertente-intre-contencios-si-penal-considerente-legate-de-aplicarea-interdisciplinara-a-legislatiei-in-raporturile-de-drept-fiscal.html>.
5. D. Udrescu, „*Incredibil, dar adevărat: Cum determină procurorul prejudiciul fiscal*”, disponibil on line, la adresa de internet <http://www.juridice.ro/428374/incredibil-dar-adevarat-cum-determina-procurorul-prejudiciul-fiscal.html>.
6. D. Udrescu, „*Nelegalitatea constituirii ca parte civilă a ANAF în dosarul penal având ca obiect tragerea la răspundere penală pentru infracțiuni incriminate de Legea nr. 241/2005 a combaterii evaziunii fiscale*”, disponibil on line la adresa de internet <http://www.juridice.ro/432961/nelegalitatea-constituirii-ca-parte-civila-a-anaf-in-dosarul-penal-avand-ca-obiect-tragerea-la-raspundere-penala-pentru-infractiuni-incriminate-de-legea-nr-2412005-a-combaterii-evaziunii-fiscale.html/>