

Capitolul I. Structura și conținutul juridic al infracțiunii

I. Infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005. Reținere și nevărsare, cu intenție, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă. Infracțiune continuată. Latura obiectivă

Legea nr. 241/2005, art. 6, art. 9 alin. (1) lit. b)
C. pen., art. 41 alin. (2)

Fapta inculpatului de a omite evidențierea în actele contabile ale societății a operațiunilor comerciale efectuate și a veniturilor realizate, conduită omisivă ce s-a perpetuat pe o perioadă de un an de zile, inculpatul neîndeplinindu-și obligațiile legale în mod repetat, în realizarea aceleiași hotărâri infracționale, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, constituie infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, în formă continuată.

I.C.C.J., s. pen., dec. nr. 812 din 6 martie 2013, www.scj.ro

Notă. În noul Cod penal, unitatea infracțiunii continuate este reglementată de art. 35 alin. (1): „Infracțiunea este continuată când o persoană săvârșește la diferite intervale de timp, dar în realizarea aceleiași rezoluții și împotriva aceluiași subiect pasiv, acțiuni sau inacțiuni care prezintă, fiecare în parte, conținutul aceleiași infracțiuni”.

Prin sentința penală nr. 141 din 12 septembrie 2012, pronunțată de Tribunalul Buzău, inculpatul G.G. a fost condamnat la 1 an și 6 luni închisoare pentru infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen. și a art. 320¹ C. proc. pen.; 10 luni închisoare pentru infracțiunea de reținere și nevărsare, cu intenție, a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă, faptă prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen. și a art. 320¹ C. proc. pen. În baza art. 33 lit. a) și art. 34 lit. b) C. pen., s-a dispus ca inculpatul G.G. să execute pedeapsa de 1 an și 6 luni închisoare. Inculpatul G.G. a fost obligat la plata sumei de 9.259 lei, cu majorările legale de întârziere până la achitarea integrală a debitului, către partea civilă D.G.F.P. Buzău. S-a menținut măsura

sechestrului asigurător dispusă asupra cotei indivize de 50% dintr-un imobil, cu destinație „bar”, format din teren în suprafață de 80 mp și construcție aflată pe teren în suprafață de 24 mp, situat în orașul P., județul Buzău.

Pentru a hotărî astfel, prima instanță a reținut că, potrivit actului de sesizare, inculpatul nu a înregistrat veniturile realizate în cursul anului 2010 în calitate de persoană fizică autorizată, sustrăgându-se de la plata unui impozit pe venit în sumă de 2.095 lei; de asemenea, inculpatul a reținut și nu a vărsat la bugetul de stat, în termenul prevăzut de art. 52¹ alin. (4) C. fisc., impozitul pe venit, cu reținere la sursă, în sumă de 7.164 lei, în perioada 2010 - ianuarie 2011.

Prezent la termenul de judecată din 4 septembrie 2012, inculpatul a solicitat ca judecarea cauzei să se facă în conformitate cu dispozițiile art. 320¹ C. proc. pen., declarând că recunoaște faptele reținute în actul de sesizare a instanței, cunoaște probele administrate în faza de urmărire penală, și le însușește, nu solicită administrarea altor mijloace de probă și nu dorește să dea altă declarație în afara celei de la urmărirea penală. Tribunalul a admis cererea privind judecata cauzei în conformitate cu prevederile art. 320¹ C. proc. pen., reținând că sunt îndeplinite condițiile legale, mijloacele de probă administrate pe parcursul urmăririi penale nefiind contestate de către inculpat.

Analizând mijloacele de probă administrate pe parcursul urmăririi penale, tribunalul a reținut situația de fapt din rechizitoriu, în sensul că inculpatul G.G. este persoană fizică autorizată având ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al resturilor și deșeurilor, activitate pe care o desfășoară din data de 22 iunie 2009.

Consecutiv verificărilor efectuate de către inspectorii din cadrul D.G.F.P. Buzău – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice pentru activitatea efectuată de către inculpat în anul 2010, s-a constatat că acesta a încasat un venit brut în sumă de 44.207 lei, rezultat din achiziția de deșeuri metalice de la persoane fizice. Venitul impozabil în sumă de 13.092 lei s-a obținut prin scăderea din venitul brut obținut a prețului de achiziție a bunurilor, respectiv suma de 31.115 lei. În aceste condiții, inculpatul s-a sustras de la plata unui impozit pe venit în sumă de 2.085 lei. Inculpatul avea obligația, în conformitate cu art. 78 alin. (1) lit. f) raportat la art. 52¹ C. fisc., să rețină o cotă de 16% din sumele de bani achitate persoanelor fizice pentru deșeurile predate de către acestea, sumă de bani ce trebuia virată la bugetul de stat.

Infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen., a fost comisă, sub aspectul laturii obiective, prin inacțiune, respectiv prin omisiunea evidențierii în actele contabile ale societății a operațiunilor comerciale efectuate și a veniturilor realizate, conduită ce s-a continuat pe o perioadă de un an de zile, inculpatul omițând în mod repetat, în realizarea aceleiași hotărâri infracționale, de a îndeplini obligațiile legale, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, astfel încât s-a reținut că sunt incidente și dispozițiile art. 41 alin. (2) C. pen. cu privire la caracterul continuat al infracțiunii.

De asemenea, s-a reținut că inculpatul a comis o vinovăție și infracțiunea prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen., întrucât a reținut și nu a vărsat la bugetul de stat, în termenul prevăzut de art. 52¹ alin. (4) C. fisc., impozit pe venit cu reținere la sursă în sumă de 7.164 lei, în perioada 2010 - ianuarie 2011.

La stabilirea pedepselor aplicate inculpatului pentru cele două infracțiuni s-a avut în vedere pericolul social concret al faptelor comise, determinat de gravitatea atingerii aduse valorilor sociale protejate prin cele două incriminări, respectiv valori de natură patrimonială, relevante sub acest aspect fiind sumele ce nu au fost achitate la bugetul de stat, dar și elementele de ordin subiectiv, respectiv faptul că inculpatul a acționat în mod continuat, având posibilitatea să-și dea seama și să aprecieze asupra conduitei sale infracționale. De asemenea, a fost reținută și conduita procesuală de recunoaștere a faptelor pe care a avut-o inculpatul, faptul că nu are antecedente penale, precum și incidența dispozițiilor art. 320¹ C. proc. pen., norme care impun reducerea limitelor pedepselor cu o treime.

Împotriva acestei sentințe a declarat apel partea civilă D.G.F.P. Buzău, fără a indica în scris motivele pentru care a formulat această cale de atac și neprezentându-se în fața instanței de apel pentru susținerea căii de atac exercitate.

Prin decizia penală nr. 197 din 26 noiembrie 2012 a Curții de Apel Ploiești, Secția penală și pentru cauze cu minori și de familie, a fost respins ca nefondat apelul declarat de partea civilă A.N.A.F., prin D.G.F.P. Buzău, împotriva sentinței penale nr. 141 din 12 septembrie 2012, pronunțată de Tribunalul Buzău.

Pentru a pronunța această decizie, instanța de control judiciar a reținut că, deși partea civilă A.N.A.F., prin D.G.F.P. Buzău, nu și-a motivat apelul, s-a apreciat că cererea se referă la susținerile pe care

această parte le-a avut în cererea de constituire ca atare în proces, prin care solicita sume mai mari de achitat, respectiv un total de 16.514 lei, constituit din impozit pe profit în valoare de 4.136 lei, impozit pe venit prin stopaj la sursă în valoare de 9.771 lei și neplata taxei de mediu în valoare de 2.607 lei. Curtea a observat că prima instanță a soluționat cauza, atât în latură penală, cât și în latură civilă, în limitele sesizării sale de către parchet, care a reținut ca perioadă de săvârșire a activității infracționale anul 2010 - ianuarie 2011, în care, potrivit chiar constatărilor organelor fiscale, inculpatul nu ar fi vărsat la bugetul de stat sumele de 2.095 lei [impozit pe venit – infracțiune prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005] și, respectiv, 7.164 lei (impozit pe venit cu reținere la sursă – infracțiune prevăzută de art. 6 din Legea nr. 241/2005).

Ca atare, s-a constatat că inculpatul nu a fost trimis în judecată pentru o perioadă infracțională mai mare, respectiv până în luna martie 2011 inclusiv, cum s-a indicat de către A.N.A.F. în cererea de constituire ca parte civilă, și că, pentru neplata taxei de mediu, parchetul a dispus neînceperea urmăririi penale față de inculpat, arătând că lipsește un element constitutiv al infracțiunii, așa încât nici sub acest aspect nu s-a apreciat că se justifică majorarea despăgubirilor civile acordate de prima instanță.

Împotriva acestei decizii, partea civilă A.N.A.F., prin D.G.F.P. Buzău, a formulat, în termen legal, recurs, care, contrar prevederilor art. 385¹⁰ alin. (1) și (2) C. proc. pen., nu a fost motivat în scris, iar partea civilă (legal citată) nici nu s-a prezentat pentru a-l susține oral în fața instanței.

În aceste circumstanțe, Înalta Curte de Casație și Justiție, făcând aplicarea dispozițiilor art. 385¹⁰ alin. (2¹) C. proc. pen. și examinând hotărârile pronunțate în cauză prin prisma cazurilor de casare care, potrivit art. 385⁹ alin. (3) teza I C. proc. pen., se iau în considerare întotdeauna din oficiu, a constatat că recursul formulat de partea civilă este nefondat.

Astfel, pe baza probelor administrate, inclusiv declarația inculpatului de recunoaștere a săvârșirii infracțiunilor, în cauză a fost reținută corect situația de fapt, care a fost încadrată legal și în drept, rezultând fără dubiu vinovăția inculpatului. De asemenea, pedeapsa aplicată inculpatului a fost judicios individualizată în raport cu criteriile generale de individualizare prevăzute de art. 72 C. pen., pedeapsa aplicată în quantum de 1 an și 6 luni închisoare, cu suspendarea

condiționată a executării pe un termen de încercare de 3 ani și 6 luni, fiind aptă pentru realizarea funcțiilor prevăzute la art. 52 C. pen.

În ceea ce privește latura civilă a cauzei, s-a constatat că și această a fost corect soluționată de instanța de fond, confirmată de instanța de apel. Astfel, în mod corect s-a stabilit că perioada activității infracționale a fost anul 2010 - ianuarie 2011, și nu până în martie 2011, cum a susținut partea civilă în cererea de constituire ca parte civilă, și că, potrivit constatărilor organelor fiscale, inculpatul nu ar fi vărsat la bugetul de stat sumele de 2.095 lei și, respectiv, 7.164 lei; tot astfel, menținerea măsurii sechestrului asigurător în limitele și condițiile dispuse prin ordonanța procurorului din 25 ianuarie 2012 s-a învederat a fi temeinică și legală.

Totodată, în mod corect inculpatul nu a fost obligat la plata sumei de 2.607 lei reprezentând taxă de mediu (cum a solicitat partea civilă), întrucât, potrivit rechizitoriului întocmit în cauză, cu privire la infracțiunea de delapidare, prevăzută de art. 215¹ C. pen., s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a acestuia, întrucât lipsește unul dintre elementele constitutive ale sus-arătatei infracțiuni.

Pentru aceste considerente, Înalta Curte a constatat că hotărârile pronunțate sunt legale și temeinice și, în temeiul art. 385¹⁵ alin. (1) pct. 1 lit. b) C. proc. pen., a respins ca nefondat recursul declarat de partea civilă A.N.A.F., prin D.G.F.P. Buzău.

2. 1. Evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005. Evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a unor operațiuni fictive. Subiect activ

2. Noțiunea de „operațiuni fictive”

Legea nr. 241/2005, art. 9 alin. (1) lit. c)

1. Infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută în art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, constând în evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, săvârșită în cadrul unei societăți, poate avea ca subiect activ nu numai administratorul de drept al societății, ci și administratorul de fapt al acesteia, întrucât legea nu prevede calitatea subiectului activ și nu condiționează existența infracțiunii de săvârșirea faptei de

către o persoană care are o anumită calitate, cum este cea de administrator de drept al societății.

2. Noțiunea de „operațiune fictivă” poate consta, printre altele, în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. A evidenția operațiuni fictive înseamnă a înregistra anumite operațiuni care nu au existat în documentele legale, cum ar fi cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea ei în documentele legale, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ.

I.C.C.J., s. pen., dec. nr. 272 din 28 ianuarie 2013, www.scj.ro

Prin sentința penală nr. 269 din 7 mai 2012, pronunțată de Tribunalul Galați, s-a dispus, în baza art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen., condamnarea inculpatului O.M.I. la pedeapsa de 6 ani închisoare și 3 ani pedeapsa complementară prevăzută de art. 64 alin. (1) lit. a) teza a II-a și lit. b) și c) C. pen. În baza art. 88 C. pen., s-au dedus din pedeapsa principală de 6 ani închisoare aplicată inculpatului perioada reținerii acestuia, precum și perioada arestării preventive a acestuia. În baza art. 350 alin. (1) C. proc. pen., s-a menținut măsura arestării preventive a inculpatului O.M.I.

S-a constatat că partea vătămată - parte civilă A.N.A.F. a mandat D.G.F.P. Vaslui să o reprezinte în cauză, în locul D.G.F.P. Galați.

A fost obligat inculpatul O.M.I. în solidar cu partea responsabilă civilmente SC L. SRL să plătească părții vătămate - parte civilă A.N.A.F., prin D.G.F.P. Vaslui, suma de 1.373.352 lei cu dobânzi și penalități aferente până la achitarea integrală a debitului, cu titlu de despăgubiri civile. S-au menținut măsurile asiguratorii constând în sechestru asigurator instituit asupra unor bunuri imobile și mobile, după cum urmează: suprafața de 1676 mp teren intravilan, cu construcțiile aferente, respectiv 84 mp clădiri, 12 mp anexe, 170 mp grajd și 119 mp construcție folosită cu destinația de spațiu comercial; două autoturisme.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța de fond a reținut în fapt următoarele:

Inculpatul O.M.I. a avut calitatea de administrator unic al SC L. SRL, în perioada februarie 2008 - martie 2009, achiziționând de

la mai multe persoane fizice animale la prețuri mici, fără TVA, înregistrându-și intrări în contabilitatea societății la prețuri mai mici și cu plata TVA. În această modalitate, inculpatul O.M.I. și-a dedus nelegal TVA colectată de la beneficiarii carcaselor de bovine, invocând plata acesteia la momentul achiziției. De asemenea, inculpatul a fraudat bugetul general consolidat și prin diminuarea bazei de impozitare, întrucât în contabilitate și-a făcut intrări la prețuri mai mari decât cele plătite.

La data de 10 septembrie 2009, organele judiciare au fost sesizate de către Garda Financiară, secția Galați, în legătură cu săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală de către inculpatul O.M.I., asociat unic și administrator al SC L. SRL.

Prin expertiza contabilă efectuată în cursul judecății – urmare a verificării documentației evidențiate în contabilitatea societății administrate de inculpat –, s-a stabilit că, prin înregistrarea unor operațiuni nereale, prejudiciul cauzat bugetului statului, pentru perioada februarie 2008 - februarie 2009, a fost de 1.373.352 lei. Pentru perioada februarie 2008 - martie 2009, organul de control fiscal a stabilit o valoare a TVA de 546.630 lei, fără a da dreptul de deducere la facturile emise de o firmă care a livrat marfă către SC L. SRL. De asemenea, prin raportul de expertiză s-a stabilit o valoare de 319.314 lei, nefiind acceptat dreptul de deducere a TVA, pentru facturile emise de societăți închise.

Instanța de fond a apreciat că prejudiciul stabilit prin raportul de expertiză este corect, fiind vorba de operațiuni fictive care au fost înregistrate în perioada analizată, fără a putea exista vreun drept de deducere a TVA pentru vreuna dintre operațiuni. Simpla completare a unor formulare tipizate cu tranzacții nereale nu produce efecte juridice și nu poate da naștere la drepturi în favoarea SC L. SRL.

În drept, fapta inculpatului a fost încadrată în dispozițiile art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2) C. pen.

Împotriva sentinței pronunțate de instanța de fond a declarat apel inculpatul O.M.I., solicitând desființarea acesteia și în rejeudere schimbarea încadrării juridice a faptei din infracțiunea prevăzută de art. 9 alin. (2) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005 în infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. (2). În susținerea acestei critici, inculpatul a solicitat a se constata că a exercitat funcția de administrator al SC L. SRL în perioada 21 octombrie 2008 - martie

2009, și nu în perioada februarie 2008 - martie 2009, astfel cum a reținut prima instanță. Raportat la această perioadă, prejudiciul cauzat statului ar fi în sumă de 251.657 lei, și nu 1.006.949,60 lei.

În opinia inculpatului, înregistrarea în contabilitate a unor facturi emise pe numele unor societăți închise, dizolvate sau ce contestă realitatea operațiunii nu întrunește elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală. Pe de altă parte, nu există probe din care să rezulte că inculpatul știa că acele facturi nu provin de la furnizorii evidențiați în acte și pe care vânzătorii din piețe sau oboare pretindeau că îi reprezintă.

Prin decizia penală nr. 212/A din 15 octombrie 2012, pronunțată de Curtea de Apel Galați, Secția penală și pentru minori, s-a dispus respingerea ca nefondat a apelului declarat de inculpatul O.M.I. A fost menținută starea de arest și a fost dedusă perioada detenției preventive de la 10 octombrie 2011 la zi.

Instanța de apel a reținut, în esență, că hotărârea instanței de fond s-a fundamentat pe probele administrate din care rezultă vinovăția inculpatului sub aspectul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală. Împrejurarea că în dispozitivul hotărârii instanța nu a arătat în mod expres că s-a dispus respingerea cererii de schimbare a încadrării juridice a faptei nu constituie un motiv de nulitate care să atragă desființarea acesteia.

Cu privire la încadrarea juridică a faptei, instanța de apel a apreciat-o ca fiind corectă, inculpatul săvârșind infracțiunea în formă continuată pe durata la care s-a făcut referire în sentință, neavând relevanță faptul că inculpatul a dobândit calitatea de administrator la 21 octombrie 2008, în condițiile în care acesta efectua operațiuni și anterior, în numele aceleiași societăți.

Împotriva ambelor hotărâri a declarat recurs inculpatul O.M.I., invocând cazurile de casare prevăzute de art. 385⁹ alin. (1) pct. 9, 10, 18 și 14 C. proc. pen.

Cu privire la prima critică, recurentul-inceputat a susținut că decizia instanței de apel nu cuprinde motivele pe care se întemeiază și, ca atare, se impune casarea acesteia cu trimitere spre rejudecare. A arătat că activitatea infracțională nu s-a desfășurat pe toată durata la care se face referire în decizie, respectiv februarie 2008 - martie 2009, deoarece inculpatul a fost administrator al societății numai în perioada octombrie 2008 - martie 2009. Hotărârile pronunțate în cauză sunt rezultatul unei grave erori de fapt și, în consecință, se impun casarea acestora și achitarea sa în temeiul dispozițiilor art. 11

pct. 2 lit. a) raportat la art. 10 lit. a) C. proc. pen., întrucât fapta nu există. Probele administrate nu dovedesc intenția inculpatului de a prejudicia societatea pe care o administrează și nici nu s-a dovedit că ar fi cunoscut persoanele care au emis facturile utilizate în derularea activității comerciale. Nici încadrarea juridică a faptei nu este corectă, în opinia apărării impunându-se înlăturarea dispozițiilor art. 41 alin. (2) și reținerea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 prin raportarea acestora la cele 4 luni în care a exercitat atribuțiile specifice unui administrator. În fine, pedeapsa este prea severă și, ca atare, se impun reducerea cuantumului acesteia și aplicarea dispozițiilor art. 86¹ C. pen.

Înalta Curte de Casație și Justiție, examinând hotărârile prin prisma motivelor de recurs invocate, cât și din oficiu, conform art. 385⁹ alin. (3) C. proc. pen., a constatat că acestea sunt fondate, în parte, pentru următoarele considerente:

Inculpatul O.M.I. a fost trimis în judecată și condamnat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 241/2005, constând în aceea că în calitate de asociat unic și administrator al SC L. SRL, în baza unei rezoluții infracționale unice, în perioada februarie 2008 - martie 2009 a înregistrat în evidența contabilă a societății operațiuni comerciale nereale, prejudiciind bugetul de stat cu suma de 1.373.352 lei.

Materialul probator administrat în cauză confirmă acuzațiile reținute în sarcina inculpatului, instanțele stabilind o stare de fapt corectă, atribuind faptei săvârșite o încadrare juridică legală.

Potrivit dispozițiilor art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, constituie infracțiunea de evaziune fiscală evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale.

Elementul material al laturii obiective constă în evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a unor operațiuni fictive.

În art. 2 lit. f) din aceeași lege este dată și definiția operațiunii fictive ca fiind disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. Operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. A evidenția operațiuni fictive înseamnă a înregistra

anumite operațiuni care nu au existat în documentele legale, cum ar fi, spre exemplu, cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale. Înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ. Documentul justificativ reprezintă înscrisul în care se consemnează orice operațiune patrimonială în momentul efectuării ei și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

În ceea ce privește subiectul activ al infracțiunii analizate în recurs, Înalta Curte a reținut că, spre deosebire de infracțiunile prevăzute de art. 3 și art. 8 din Legea nr. 241/2005, unde legiuitorul vorbește despre fapta contribuabilului – prin urmare, pentru aceste infracțiuni subiectul activ este contribuabilul –, la celelalte infracțiuni, inclusiv cea prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2), legiuitorul nu mai arată cine ar trebui să fie autorul faptei. În atare condiții, subiect activ al infracțiunii poate fi orice persoană fizică sau juridică ce acționează în numele sau în interesul contribuabilului ori în realizarea obiectului de activitate al acestuia. Prin urmare, subiect activ pot fi administratorul de drept al societății, precum și administratorul de fapt sau orice altă persoană din cadrul societății – director, contabil, vânzător –, în măsura în care prin acțiunile și/sau inacțiunile lor urmăresc ca societatea să se sustragă de la plata taxelor și impozitelor datorate.

Legea nu condiționează această infracțiune de existența unei împuterniciri exprese a unei persoane cu atribuții de organizare și ținerea evidenței contabile care să aibă calitatea de administrator sau o obligație legală ori contractuală de gestionare a activității societății, dacă din probele administrate rezultă că, în fapt, făptuitorul exercită conducerea activității contabile a societății.

În cauza dedusă judecății, inculpatul recunoaște – astfel cum rezultă din declarația dată în fața instanței de recurs – săvârșirea faptei, cu mențiunea că poate răspunde penal pentru infracțiunea de evaziune fiscală săvârșită doar în perioada în care a dobândit calitatea de administrator al societății, respectiv 21 octombrie 2008 - martie 2009. Or, așa cum s-a arătat anterior, și administratorul de fapt poate fi subiect al infracțiunii, calitate pe care inculpatul a avut-o în perioada februarie 2008 - martie 2009.

Pe întreaga perioadă, inculpatul, în baza unei rezoluții infracțiunile unice, a înregistrat în evidența contabilă a societății operațiuni comerciale nereale, în sensul că achiziționa de la diverse persoane fizice animale la prețuri mici, fără TVA, iar în contabilitatea SC L. SRL erau evidențiate intrări la prețuri mai mari și cu plata TVA. Toate aceste operațiuni au fost efectuate de inculpat, care și-a dedus, în mod nelegal, TVA colectată de la beneficiarii carcaselor de bovine, dar și prin diminuarea bazei de impozitare, deoarece și-a făcut intrări la achizițiile de animale la prețuri mai mici decât cele plătite.

Declarația de recunoaștere a inculpatului se coroborează cu nota de constatare întocmită de Garda Financiară, cu declarațiile maritorilor, dar și cu raportul de expertiză contabilă care a constatat că prejudiciul cauzat statului, prin activitatea ilicită a inculpatului, este de 1.373.352 lei. Reținerea alin. (2) al art. 9 din Legea nr. 241/2005 este determinată de prejudiciul cauzat, care, așa cum se reține în raportul de expertiză, depășește 100.000 euro.

Ca atare, critica inculpatului sub aspectul existenței unei erori grave de fapt nu poate fi înșușită.

Nefondată este și critica circumscrisă cazului de casare prevăzut de art. 385^o alin. (1) pct. 9 C. proc. pen., instanța de apel analizând, pe larg, toate criticile invocate de inculpat.

Cât privește critica circumscrisă cazului de casare prevăzut de art. 385^o alin. (1) pct. 10 C. proc. pen., se impune a se reține că cerea de schimbare a încadrării juridice a faptei a fost pusă în discuția părților și, ca atare, acestora nu li s-a produs nicio vătămare.

În fine, latura civilă a cauzei a fost soluționată cu respectarea dispozițiilor legale în materie, inculpatul fiind obligat la plata prejudiciului stabilit prin raportul de expertiză. Pentru a fi asigurată recuperarea acestuia, instanțele au instituit măsura sechestrului asigurator asupra bunurilor inculpatului, aspectele legate de succesiunea după tatăl inculpatului, respectiv cota-parte a soției acestuia, neputând împiedica luarea măsurii asiguratorii.

Recursul este însă fondat în ceea ce privește cuantumul pedepsei aplicate.

Sub acest aspect, se observă că infracțiunea de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) și alin. (2) este sancționată de lege cu pedeapsa închisorii de la 4 la 8 ani. Inculpatul O.M.I. nu este cunoscut cu antecedente penale, a recunoscut parțial fapta comisă, astfel că se apreciază că o pedeapsă de 4 ani închisoare, cu executare în regim de detenție, reflectă gradul de pericol social concret al fap-