

**ASPECTE ALE ANGAJĂRII
RĂSPUNDERII PENALE
PENTRU ÎNCĂLCAREA REGIMULUI
STINGERII CREANȚELOR FISCALE
PRIN RESTITUIRE, RAMBURSARE
SAU COMPENSARE**

Lector univ. dr. **Aurel NEAGU**
Conf. univ. dr. **Sorin CORLĂȚEANU**
Academia de Poliție "Alexandru Ioan Cuza"
București

Abstract: Creanța fiscală, așa cum se știe, este un drept patrimonial care rezultă din raporturile de drept material fiscal.

Creanțele fiscale pot fi deopotrivă creanțe ale statului sau altor entități publice și creanțe ale contribuabililor. Pentru stingerea creanțelor asupra bugetului public avem în vedere realizarea dreptului contribuabilului la restituire, rambursare, compensare și, atunci când se impune, a unui drept al acestuia la dezdăunare.

Dacă, în cadrul acestui proces, sunt încălcate normele legale va putea fi angajată răspunderea celor vinovați, în condițiile legii, în plan administrativ, patrimonial sau penal, după caz.

Cuvinte cheie: creanțe, evaziune, infracțiune, obligații, rambursare, restituire, rea-credință

Despre creanțele și obligațiile fiscale.

Creanța, potrivit naturii sale, este un drept subiectiv patrimonial relativ care exprimă îndreptățirea creditorului de a pretinde debitorului îndeplinirea obligației corelative de a da, a face sau a nu face ceva.

Noțiunea de *creanță fiscală*, așa cum este definită în Codul de procedură fiscală, desemnează un drept patrimonial care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal [1].

Potrivit Codului de procedură fiscală, creanțele fiscale pot fi, după caz, ale statului sau altor entități publice, precum și ale

**ASPECTS OF CRIMINAL LIABILITY IN
CASE OF INFRINGEMENT
OF THE SETTLEMENT OF TAX DEBTS
REGIME
BY REFUND, REIMBURSEMENT OR
COMPENSATION**

Lecturer Ph.D. **Aurel NEAGU**
Associate Professor Ph.D. **Sorin CORLĂȚEANU**
Police Academy "Alexandru Ioan Cuza"
Bucharest

Abstract: Tax claim, as is know, is a economic right relationship resulting from tax substantive law.

Tax claims may also be state or other public entities claims and taxpayers claims. To settle claims on the public budget in mind the taxpayer's realization of the right to refund, refund, compensation and, when necessary, its a right to repair.

If in this process are violated legal rules of liability may be guilty under the law, administratively, material or criminal, as appropriate.

Keywords: claims, avoidance, crimes, obligations, reimbursement, restitution, bad faith

About debts and tax obligations

Tax debt, according to its nature, is a relative patrimonial subjective right which expresses the creditor's entitlement to claim the debtor the fulfilment of his correlative obligation of „giving”, „doing” or „not doing” something.

The concept of tax debt, as defined in the Tax Procedure Code, means an economic right which, by law, results from relationships of material material tax law [1].

According to the Tax Procedure Code, the tax claims may belong, by case, to the state or other public entities and taxpayers. The latter category includes:

- The right to refund taxes, contributions and other amounts that are

contribuabililor. În această ultimă categorie se includ:

- dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat;

- dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată;

- dreptul la compensare.

Pe de altă parte, obligațiile fiscale sunt reglementate [2] ca fiind, după caz:

- obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

- obligația de a plăti dobânzi și penalități de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

- obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

- orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Rezultă că obligațiile fiscale sunt, în general, de natură patrimonială și sunt corelative creanțelor iar îndeplinirea lor se face, de regulă, în interiorul unor termene prevăzute de lege.

În sens larg, poate exista o obligație de fiecare dată când o persoană este ținută să respecte o dispoziție legală [3]. Obligațiile fiscale sunt obligații legale, în caz de neîndeplinire a lor fiind susceptibile de a fi duse la îndeplinire prin constrângere.

Dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc, în principiu, în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

revenues of the consolidated budget;

- Repayment right for VAT;

- Compensation right .

On the other hand, tax obligations are regulated[2] as being,by case:

- The obligation to declare taxable goods and incomes or, if applicable, taxes, contributions and other amounts owed to the general consolidated budget;

- The obligation to calculate and record into accounts the taxes, contributions and other amounts owed to the general consolidated budget;

- The obligation to pay the legal deadline taxes, contributions and other amounts owed to the general consolidated budget;

- The obligation to pay interests and late payment penalties, related to taxes, contributions and other sums owed to the general consolidated budget, known as accessory payment obligations;

- The obligation to calculate, to retain and record in the accounts and payment accounts , in legal terms, taxes and contributions which are collected by „source retainment”;

- Any obligations incumbent upon taxpayers, individuals or legal entities in tax law enforcement.

It results that tax obligations are generally pecuniary in nature and are correlative to tax debts and their fulfillment is usually within the time limits prescribed by law.

Broadly, an obligation can exist whenever a person is required to comply with a legal provision[3] . Tax obligations are legal obligations, in case of default they are likely to be carried out by coercion.

Debt tax right and its corresponding tax obligation arise, in principle, when, by law, the imposing basis which generates them is constituted.

In terms of repayment and refund we can not talk about tax obligations correlative to debts but, under common law, the creditor is entitled „to obtain the exact

În privința rambursării și restituirii nu putem vorbi de obligații fiscale corelative creanțelor însă, potrivit dreptului comun, creditorul are dreptul „de a dobândi îndeplinirea exactă a obligației și în caz contrar are dreptul la dezdăunare”[4]. Aceasta presupune ca debitorul să-și îndeplinească obligația de plată integral și la termenul prevăzut de lege; în caz contrar creditorul este în drept să acționeze pe orice cale legală pentru stingerea creanței sale și pentru a obține, eventual, o sumă în plus în contul dreptului său la dezdăunare.

În toate situațiile, pentru finalizarea raportului juridic de drept material fiscal, se pune inevitabil problema stingerii creanțelor respective, așa încât fiecare dintre subiectele acestui raport să-și realizeze, pe cât posibil, drepturile sale.

Prin urmare, pentru stingerea creanțelor asupra bugetului public, avem în vedere realizarea dreptului contribuabilului la restituire, rambursare, compensare și deopotrivă, atunci când se impune, a unui drept al acestuia la dezdăunare.

În situațiile menționate mai sus, în cadrul raportului juridic de drept material fiscal constituit, contribuabilul are calitatea de creditor, debitor fiind statul, unitatea administrativ-teritorială ori o altă entitate publică, după caz, prin organul fiscal competent.

Aspecte esențiale ale regimului stingerii creanțelor fiscale prin restituire, rambursare și compensare.

Restituirea sau rambursarea unor sume de la bugetul public se face în condițiile unor proceduri și în limita unor termene prevăzute de lege. De aceea considerăm că pentru mai bună înțelegere a acestei cerințe se impune o scurtă prezentare a regimului juridic al celor două categorii de operațiuni.

Ori de câte ori contribuabilul plătește în contul bugetului public, cu orice titlu, sume mai mari decât cele datorate potrivit legii se naște un drept al acestuia la restituire sau rambursare, după caz, pe care îl poate exercita în condițiile legii. Mai mult, în situațiile în care restituirea ori

fulfillment of the obligation and otherwise entitled to compensation”[4]. This requires the debtor to discharge the obligation entirely and within the period prescribed by law, otherwise the creditor is entitled to act on any legal way to settle his debt and obtain possibly an additional amount based on his compensation right.

In all cases, for completion of the legal relationship of material tax law, inevitably the problem of settling those debts arises, so that each of the subjects of this legal relationship to fulfill, as much as possible, his rights.

Therefore, to settle debts on the public budget, we consider the taxpayer's right to refunds, reimbursement and also, when necessary, his right to compensation.

In the cases mentioned above, within the legal relationship of material tax law established, the taxpayer has the status of a creditor, the quality of debtors being owned by the state, administrative-territorial units or another public entity, as appropriate, through the competent fiscal authority.

Essential aspects about the regime of tax debts settlement through refund, reimbursement and compensation

The refund or reimbursement of amounts of money from the public budget is subjected to strict procedures and time limits prescribed by law. Therefore we believe that for a better understanding of this requirement, a brief presentation of the legal regime of the two categories of operations is required.

Whenever the taxpayer pays for the public budget, with any title, amounts greater than those due under the law, his right to a refund or reimbursement is born, where appropriate, a right he may exercise under the law. Moreover, in cases where the refund or repayment of amounts due to the taxpayer is made after reaching the statutory period, he is entitled to additional amounts, as interests, on behalf of his right to

rambursarea sumelor cuvenite contribuabilului se face după împlinirea termenului legal, acesta are dreptul la sume în plus cu titlu de dobânzi, în contul dreptului său la dezdăunare.

În ceea ce privește **dreptul la restituire**, potrivit doctrinei financiare, acesta se naște în momentul în care sumele plătite în contul bugetului public dobândesc, cu titlu definitiv, caracterul de sume nedatorate acestuia [5].

Restituirea reprezintă în fapt o procedură de stingere a dreptului de creanță al debitorului fiscal asupra bugetului public în contul căruia a efectuat o plată nedatorată. Practic, suntem în fața unei *condictio indebiti* (acțiune pentru o plată nedatorată) care presupune exercitarea de către debitor, după caz, fie a dreptului la restituire, fie a dreptului la rambursarea taxei pe valoarea adăugată.

Restituirea se face de regulă la solicitarea contribuabilului, cu condiția ca acesta să nu aibă obligații fiscale restante. Astfel, Codul de procedură fiscală stabilește dreptul oricărui contribuabil de a-i fi restituite *la cerere* unele sume plătite în contul bugetului public, în următoarele situații:

- a) sumele au fost plătite fără temei legal [6];
- b) sumele au fost plătite fără să existe un titlu de creanță în acest sens [7];
- c) sumele au fost plătite în plus față de obligația bugetară stabilită prin titlul de creanță [8];
- d) sumele plătite au rezultat dintr-o eroare de calcul [9];
- e) sumele au fost plătite ca urmare a aplicării eronate a legii [10];
- f) sumele au rămas după încheierea executării silite și stingerea creanțelor fiscale care a determinat aplicarea acesteia;
- g) sumele au rămas după efectuarea compensării, în condițiile legii;
- h) restituirea sumelor a fost stabilită prin hotărâre (decizie) a unui organ jurisdicțional sau administrativ [11].

Prin excepție, potrivit art. 112 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, contribuabilii au dreptul la restituirea *din oficiu* a sumelor reprezentând diferențe de impozite, rezultate din

compensation.

Regarding „**the right to restitution**”, according to financial doctrine, it is born when the amounts paid to the public budget definitively acquire the title of undue amounts[5].

The refund is in fact a procedure for settling the debtor's tax debt right on the public budget, on behalf of the made overpayments. Basically, we are before a „*condictio indebiti*” (Action for overpayments) which involves the debtor's exercise, as appropriate, of the right of being refunded or his right to reimbursement of VAT.

Repayment is usually made at the request of the taxpayer, provided that he has any outstanding tax obligations. So, the Tax Procedure Code establishes the right of any taxpayer to be repaid, on demand, an amount paid to the public budget in the following circumstances:

- a) amounts have been paid without a legal basis[6];
- b) amounts have been paid without a debenture to have that effect[7];
- c) amounts were paid in addition to the budget requirement set by the debenture[8];
- d) amounts paid resulting from a calculation error[9];
- e) amounts have been paid due to incorrect application of law[10];
- f) amounts remaining after the tax debt enforcement and settlement of tax debts that resulted in enforcement;
- g) amounts remaining after the compensation under the law;
- h) the restitution of the amounts was determined by the decision of a court or administrative entity[11].

The exception, according to art. 112 para. (2) of the Tax Procedure Code, taxpayers are automatically entitled to reimbursement of the amounts of tax differences resulting from the annual adjustment of the income tax payable by individuals. The refund in this case must be

regularizarea anuală a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice. Restituirea, în acest caz, trebuie să se facă în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Aspecte procedurale relevante [12]. Cererea de restituire se depune la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor fiscale, potrivit prevederilor art. 33 din Codul de procedură fiscală [13].

Cererea trebuie depusă în cadrul termenului legal de prescripție a dreptului de a cere restituirea [14] și trebuie să cuprindă codul de înregistrare fiscală a contribuabilului, suma și natura creanței solicitate a fi restituită, precum și documentele necesare din care să rezulte că aceasta nu este datorată la buget. De asemenea, pentru sumele plătite fără existența unui titlu de creanță, se impune anexarea la cerere a unor copii după documentele din care rezultă că suma a fost plătită la buget; pentru sumele stabilite prin hotărâri definitive și irevocabile ale organelor jurisdicționale ori prin decizii ale organelor administrative se anexează copii legalizate după acestea.

După primirea cererii, organul fiscal procedează la verificarea acesteia, a documentației anexate și a datelor din evidența pe plătitori. Dacă se impune, organul fiscal poate solicita contribuabilului să prezinte și alte documente relevante.

Dacă, în urma verificării, se constată existența unor obligații fiscale restante ale contribuabilului, sumele solicitate se restituie numai după efectuarea compensării acestor obligații, în cuantumul rămas după această operațiune.

În toate situațiile restituirea unei sume de la bugetul public se face în baza unei *decizii* a organului fiscal, cu valoare de act administrativ-fiscal asimilat deciziei de impunere.

În baza deciziei de restituire se întocmește o notă de restituire care se transmite unității de trezorerie și contabilitate publică, pentru a opera restituirea în conturile bugetare corespunzătoare. La final, operațiunea de restituire se înregistrează de organul fiscal în evidența pe plătitori.

Pentru operațiunea de restituire, organul

made within 60 days after the notification of the imposing decision.

Relevant procedural issues[12].The application for refund must submitted to the fiscal authority entrusted with administrative powers related to tax debts, according to Art. 33 of the Tax Procedure Code[13].

The application must be filed within the statutory period of prescription of the right of refund[14] and must include the taxpayer`s tax code, the amount and nature of the debt sought to be reimbursed and the necessary documents to result that this isn`t due to the budget . Also, for amounts paid without the existence of a debenture ,it is required to request annexation of copies of documents to display that the amount was paid to the budget;for amounts determined by final andirrevocable decision of courts or by the decisions of Administrative entities authentic copies must be attached.

After receiving the application, the fiscal entity shall verify its attached documents and data from the contributors` records . If necessary, the fiscal authority may require the taxpayer to present other relevant documents.

If, after the verification, is established the existence of some taxpayer`s outstanding tax obligations, the amounts required shall be released only after compensating those obligations, in the amount remained after this operation.

In all cases the refund of an amount from the government`s budget is based on a *decision* of the tax authority, with the value of an administrative and fiscal document assimilated to the imposing of a par-tax.

Based on the decision of refund it shall be made a refund note and drive it forward to the public accounting, to operate the refund to the appropriate budget accounts. Finally, the refund transaction is recorded in the records by paying the tax authorities.

For refund transaction, the tax authorities prepare a complete dossier which must include: application of the taxpayer, the

fiscal întocmește un dosar complet care trebuie să cuprindă: cererea contribuabilului; documentația care a stat la baza cererii acestuia; copia fișei contribuabilului din evidența analitică pe plătitori pentru veniturile care au făcut obiectul operațiunii de compensare, dacă a fost cazul; nota de restituire și nota de compensare, după caz, confirmate de unitatea de trezorerie.

În ceea ce privește **dreptul la rambursarea** unor sume de la bugetul public, acesta aparține contribuabililor înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată (TVA) și este reglementat prin dispoziții ale Codului fiscal [15] pentru regimul plății acestui impozit. În principiu, rambursarea se face la cererea titularului dreptului, dacă acesta face dovada îndeplinirii condițiilor legale pentru a-l exercita.

La baza rambursărilor stau deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, care, în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (5) din Codul fiscal, reprezintă totodată și cereri de rambursare. Acestea se soluționează potrivit metodologiei speciale aprobate prin ordin al ministrului finanțelor [16].

Din punct de vedere procedural, deconturile cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare se înregistrează în evidența pe plătitor, într-o fișă separată numită "Sume de rambursat". În vederea efectuării analizei de risc, deconturile se transmit zilnic, pe baza unei Note de predare-primire, la compartimentul de analiză a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare.

În urma efectuării analizei documentare, se aprobă doar acele deconturi pentru care sumele solicitate la rambursare au putut fi justificate și se emite *Decizia de rambursare a TVA*.

Dacă sumele solicitate la rambursare nu au putut fi justificate cu ocazia analizei documentare, decontul respectiv se încadrează la *gradul de risc fiscal mare* și se soluționează cu inspecție fiscală anticipată. După efectuarea verificării, compartimentul cu atribuții în domeniul inspecției fiscale întocmește *Raportul*

documentation which was the basis for its request, the copy of the taxpayer's paying for analytical record revenues which were operation's offset, where appropriate; the repayment note and note-off, if necessary, confirmed by the Treasury unit.

Regarding the **right to repayment** of amounts from the public purse, it belongs to the taxpayers registered as payers of value added tax (VAT) and is governed by the provisions of the Tax Code [15] for the payment of this tax regime. In principle, reimbursement is at right holder's request if it is proved that the legal conditions for the exercise are met.

Reimbursements are based on returns with negative amounts of VAT refund option, which, in accordance with Article 149, line 5 of the Tax Code, represents also the request for reimbursement. They are settled according to specific methodology approved by order of Minister of Finance [16].

From a procedural viewpoint, returns with negative amounts of VAT refund option are recorded in a separate document called "Amounts repaid". In order to conduct risk analysis, detailed accounts are sent daily, on handover notes, at the analysis section of the refunds with negative amounts of VAT repayment option.

Following the test documentation is approved only for those returns required to refund amounts could be justified and is issued the *VAT refund decision*.

If the refund amounts requested could not be justified by analysis documentation, the statement that fits the *high degree of tax risk* and an anticipated tax audit is settled. After verification, the inspection department with responsibilities in tax and *tax audit report* drawn up under its special compartment makes *the decision to refund VAT*.

Finally, the **compensation**, in tax law, is regulated as a means of settling tax debt using the existent debt representing amounts reimbursed or repaid from the

de inspecție fiscală iar, în baza acestuia, compartimentul de specialitate întocmește *Decizia de rambursare a TVA*.

În sfârșit, **compensarea**, în dreptul fiscal, este reglementată ca o modalitate de stingere a creanțelor fiscale prin utilizarea creanțelor debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la bugetul public, până la concurența celei mai mici sume [17].

Competența de a efectua compensarea aparține organului fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al debitorului.

Potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, coroborate cu cele ale Codului civil, stingerea creanțelor fiscale prin compensare este posibilă dacă sunt îndeplinite următoarele *condiții* de fond: existența creanțelor reciproce, exigibilitatea și lichiditatea creanțelor respective, precum și neîmplinirea termenului de prescripție.

Îndeplinirea primei condiții presupune, pe de o parte, existența creanței fiscale individualizate prin titlu de creanță iar, pe de altă parte, a creanței debitorului fiscal reprezentând o sumă de rambursat ori de restituit de la bugetul public.

Referitor la condiția de exigibilitate a creanței se impune să precizăm că o creanță devine exigibilă în momentul în care creditorul poate cere executarea acesteia; creanțele fiscale sunt afectate de termenele de plată stabilite prin lege, astfel că devin exigibile la împlinirea acestor termene. În ceea ce privește creanțele debitorului fiscal, reprezentând sume de restituit ori de rambursat de la bugetul public, acestea nu sunt afectate în general de termene și prin urmare, devin exigibile din momentul nașterii lor.

Cerința lichidității creanței, presupune ca ea să aibă un quantum precis determinat.

Ultima condiție de fond obligă la efectuarea operațiunii în interiorul termenului de prescripție a dreptului de a cere compensarea sau restituirea [18].

Din punct de vedere procedural, compensarea se poate efectua la cerere ori din oficiu.

Compensarea la cerere se face la

public purse up to the lesser amounts[17].

The jurisdiction to offset the fiscal body belongs to those whose territorial jurisdiction is the residence of the debtor.

Under the Tax Procedure Code, in conjunction with the Civil Code, results that the offsetting tax debts is possible if the following *conditions* are met by the Fund: the existence of mutual claims, the liability and liquidity for those debts, and discharge the limitation period.

Fulfilling the first condition implies, on one hand, the existence of an individual tax debt through debenture and, secondly, the tax debtor's claim represents an amount to be refunded or returned from the public budget.

Concerning the condition of liability of the debt worth mentioning that a claim becomes payable when the lender may require its enforcement, tax liabilities are affected by payment limits established by law, so they become due to the fulfillment of these terms. Regarding the tax debtor receivables, representing amounts repaid or reimbursed by the public budget, they are not generally affected by time and therefore becomes due at the time of their birth.

The requirement's liquidity of the claim supposes it to have a precisely determined amount.

Finally, the last condition requires the operation within the period of limitation of the right to seek compensation or refund[18].

From the procedural point of view, compensation can be made on request or ex officio.

The *Compensation* at the taxpayer's initiative claim to the fiscal body must specify the nature of tax claims covered by this operation, adding, however, all documents to prove his entitlement to reimbursement or refund of amounts from the budget[19].

Motion compensation is done at the initiative of the fiscal body whenever, in the limitation period, it finds that there are mutual debts amount and due.

inițiativa contribuabilului care, în cererea de compensare adresată organului fiscal, trebuie să precizeze natura creanțelor fiscale care fac obiectul acestei operațiuni, anexând, totodată, toate documentele care dovedesc dreptul său la rambursarea sau restituirea de la buget a sumelor respective [19].

Compensarea din oficiu se realizează la inițiativa organului fiscal ori de câte ori, în cursul termenului de prescripție, acesta constată existența unor creanțe reciproce lichide și exigibile.

Procedura se finalizează cu întocmirea unei Note de compensare.

Angajarea răspunderii penale pentru săvârșirea faptelor reglementate prin art. 8 din Legea pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Responsabilitatea cu privire la înfăptuirea actelor și operațiunilor de îndeplinire a obligațiilor fiscale revine, în principiu, celor care le săvârșesc.

Încălcarea normelor care reglementează regimul îndeplinirii obligațiilor și stingerii creanțelor fiscale atrage răspunderea celor vinovați, care poate fi angajată, în condițiile legii, în plan administrativ, patrimonial sau penal.

Este binecunoscut faptul că plătitorii de impozite și taxe doresc să păstreze pentru folosul propriu o parte cât mai mare din rezultatul activităților economice pe care le desfășoară. Acest comportament poate conduce la săvârșirea unor fapte care generic sunt denumite fapte de evaziune fiscală.

Evaziunea fiscală este asociată tentației de sustragere de sub incidența legii a veniturilor impozabile. Despre evaziunea fiscală s-a spus că este rezultanta unei legislații imperfecte, a metodelor defectuoase de aplicare, precum și a fiscalității excesive [20].

Technicile și modalitățile utilizate de plătitori, pentru a se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, sunt adaptate evoluției relațiilor economice și a reglementărilor

The procedure ends with the establishment of a Compensation Note.

Criminal liability for committing acts covered by the 8th article of the Act to prevent and combat tax evasion

The responsibility for carrying out the acts and operations of tax liability is, in principle, they perpetrators.

The violation of the rules governing the obligations and extinguishing any responsibility of tax claims attracts liability, which may be committed under the law, administratively, economic or criminal.

It is well known that taxes payers want to keep for his own part as the result of greater economic activities in which they engage. This behavior can lead to the perpetration of acts which are generally known facts of tax evasion.

The tax evasion is linked to the temptation of avoiding from the law the payment of the taxable income. It has been shown that tax evasion is the result of imperfect legislation, poor methods of application, and excessive taxation[20].

Techniques and methods used by payers to evade the tax obligations are tailored to the development of economic and financial, tax and accounting rules. Depending on the nature of the lawful or unlawful means used by the taxpayer, tax evasion can be regarded as, where appropriate: lawful, thus considered lawful or unlawful, considered tax fraud.

Stealing from the illicit tax obligations is through multiple ways, their diversity can be virtually unlimited. Thus, tax evasion can be achieved by concealing taxes, underestimating the amount of taxable materials or use other means of evading tax payment due ⁷. Among escapist practices found, which are quite frequently, are some acts punishable by the law governing the facts of tax evasion in Romania[21].

One of offenses is governed by Article 8. (1) of the Act. Under those rules, *constitutes a crime and is punishable by*

financiar-fiscale și contabile. În funcție de natura licită ori ilicită a mijloacelor utilizate de contribuabil, evaziunea fiscală poate fi calificată ca fiind, după caz: licită, deci considerată legală, sau ilicită, considerată fraudă fiscală.

Sustragerea în mod ilicit de la îndeplinirea obligațiilor fiscale se face prin modalități multiple, diversitatea lor putând fi practic nelimitată. Astfel, fraudă fiscală se poate realiza prin disimularea obiectului impozabil, subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau prin folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat [21].

În rândul practicilor evazioniste constatate se regăsesc, destul de frecvent, și unele fapte sancționate prin Legea care reglementează regimul faptelor de evaziune fiscală în România [22]. Una dintre faptele incriminate este reglementată prin art. 8 alin. (1) din Lege. Potrivit acestei reglementări, *constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință, de către contribuabil, a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea fără drept a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*

La o primă vedere constatăm că fapta considerată de legiuitor infracțiune de evaziune fiscală nu vizează diminuarea obligațiilor sale fiscale ci, dimpotrivă, creează aparența achitării unor obligații fiscale mai mari în contul bugetului și este săvârșită în scopul de a obține sume necuvenite de la bugetul public.

Analiza faptei din punct de vedere al teoriei generale a infracțiunii, ne conduce la următoarele concluzii:

Obiectul juridic special este constituit din relațiile sociale referitoare la circuitul financiar și fiscal și protejarea bugetului general consolidat, a căror naștere și dezvoltare sunt condiționate de o comportare cinstită a contribuabililor în procedurile de rambursare, restituire sau compensare a diferitelor sume de la bugetul general consolidat.

Obiectul material lipsește în cazul

imprisonment from 3 to 10 years and disqualifications in bad faith determination, the taxpayer, of taxes, fees or contributions, resulting in obtaining no right of payment with way of reimbursement or refund from the consolidated general government consolidated budget or compensation due.

At first glance we see that the act of the legislature considered an offense of tax evasion does not alleviate its tax obligations but instead creates the appearance that there are higher duties to the public budget and is committed to obtain undue amounts of public funds.

Scene analysis in terms of the general theory of crime, leads to the following conclusions:

Particular legal subject is constituted in social relationships on financial and fiscal cycle and the protection of the general consolidated budget, whose birth and development are subject to a fair dealing for taxpayers in repayment, refund or compensation for different amounts of the general consolidated budget.

Missing material object for this crime, the money obtained illegally as a result of incorrect setting of taxes or contributions are the result of the offense. It could be argued that the material object and is represented by the documents submitted to the competent authorities to refund or repayment of unlawful or money to compensate.

The active subject of this offense is qualified, always being a taxpayer, as it was defined by Law nr.241/2005. In terms of tax, the taxpayer is usually identified by his ,or a third partie`s declaration during the acquisition of taxable materials. In case of par. (2) of Art. 8 a plurality of criminals is met . Thus, is a crime and is punishable by imprisonment from 5 to 15 years, the association to commit the crime described in para. (1) of that article.

The pasive subject is the state or another public entity, as appropriate, represented by the misled fiscal entities and

acestei infracțiuni, sumele de bani obținute nelegal ca urmare a stabilirii greșite a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor reprezentând rezultatul infracțiunii. S-ar putea susține și faptul că obiectul material este reprezentat de documentele depuse la organele competente în vederea restituirii sau rambursării în mod ilegal a unor sume de bani sau în vederea compensării.

Subiectul activ al acestei infracțiuni este calificat, fiind vorba întotdeauna de un contribuabil, așa cum a fost el definit de către Legea nr.241/2005 [23]. Din punct de vedere fiscal, subiectul plătitor al impozitului este identificat, de regulă, pe baza declarației acestuia sau a unui terț, dată cu ocazia dobândirii unei materii impozabile.

În cazul alin. (2) al art. 8 întâlnim o pluralitate constituită de infractori. Astfel, *constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 5 la 15 ani, asocierea în vederea comiterii faptei descrise de alin. (1) al aceluiași articol* [24].

Subiectul pasiv este statul ori o altă entitate publică, după caz, reprezentate de organele fiscale induse în eroare și al căror buget a fost prejudiciat prin rambursarea, restituirea sau compensarea nelegală a unor sume de bani.

Latura obiectivă. *Elementul material* este constituit dintr-o acțiune, respectiv stabilirea impozitelor, taxelor sau a contribuțiilor la bugetul general consolidat.

Potrivit teoriei financiare, materia impozabilă se determină pentru fiecare impozit în parte, pe baza inventarierii cantitative și calitative a obiectului impozabil, stabilindu-se apoi baza de calcul asupra căreia se aplică cota legală de impunere. Practica fiscală cunoaște două căi principale de evaluare a materiei impozabile și anume: evaluarea directă, bazată pe probe, și evaluarea indirectă, bazată pe prezumție [25].

Evaluarea directă a materiei impozabile se face, după caz, pe baza declarației contribuabilului ori pe baza declarației unui terț. Metoda în sine este bazată pe buna credință a contribuabilului, precum și pe eficiența cu care

whose budget has been hampered by reimbursement, restitution or compensation of illegal money.

Objective side. The material element consists of an action, namely the establishment of taxes or contributions to the consolidated state budget.

According to financial theory, the taxable matter shall be determined for each tax taxable in part, based on quantitative and qualitative inventory of the taxable object, fixing the base on which then statutory tax rate will be applied. Tax practice knows two main ways of assessing the taxable matter, namely: direct assessment, based on evidence and indirect assessment based on presumption.

Direct assessment of the taxable matter, as appropriate, is based on the taxpayer's declaration, or the declaration of a third party. The method itself is based on the taxpayer's good faith, and the effectiveness of the control right of the fiscal entity.

Moreover, the lump assessment implies that the fiscal authority to award a certain value to the taxable object, in agreement with the subject. The method is applied in cases where the taxpayers are or not required to keep records of the taxable income, or are obliged only to the keeping of a primary evidence. In general, this method leads to underestimation of the taxable matter and thus reducing the tax payable taxable.

For the existence of the crime in analysis, it is necessary that the evaluation of taxes or contributions to have been made with bad faith. For example this offense will be committed when the documentation is showing that deductible VAT (from purchases) is greater than the VAT collected (from sales), followed by the submission to the fiscal body of an application for refund of VAT (VAT to be recovered).

We can observe from above that the offense is usually accompanied by the offense of false or fake accounts, these offenses constituting a means of achieving

se exercită dreptul de control al organului fiscal.

Pe de altă parte, evaluarea forfetară presupune ca organul fiscal să atribuie obiectului impozabil o anumită valoare, de comun acord cu subiectul impozitului. Metoda este aplicată în situațiile în care contribuabilii, fie nu au obligația ținerii unei evidențe a veniturilor impozabile, fie sunt obligați doar la ținerea unei evidențe primare a acestora. În general, această metodă conduce la subevaluarea materiei impozabile și implicit, la diminuarea impozitului datorat.

Pentru existența infracțiunii pe care o analizăm este necesar ca stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor să fie făcută cu re-credință. Se va comite, de exemplu, această infracțiune atunci când se întocmește o documentație din care să rezulte că taxa pe valoarea adăugată deductibilă [26] (din cumpărări) este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată colectată [27] (din vânzări), urmată de depunerea la organele fiscale a unei cereri de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA de recuperat) [28].

Se observă din cele de mai sus că această infracțiune este însoțită, de regulă, de infracțiuni de fals în înscrisuri sau fals în contabilitate, aceste infracțiuni constituind mijlocul de realizare a infracțiunii scop [29], respectiv determinarea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor și, implicit, obținerea nelegală de sume de bani de la bugetul general consolidat.

Această infracțiune constituie, în opinia noastră, o variantă de specie a infracțiunii de înșelăciune, prevăzută în art. 215 Cod penal, bazându-se pe afirmația chiar pe formularea textului de lege. Astfel, obținerea nelegală a unor sume de bani de la bugetul general consolidat presupune o determinare a impozitului, taxei sau a contribuției necorespunzătoare adevărului. Ori, aceasta presupune tocmai o prezentare eronată a realității în scopul de a obține un folos material injust, respectiv sume de bani de la bugetul general consolidat mai mari decât cele la care ar fi îndreptățit contribuabilul [30].

Așadar pentru existența laturii obiective se impune a fi satisfăcute două cerințe

the end crime and thus obtain unlawful amounts of money from the general consolidated budget.

In our view, this crime is an alternative type of the crime of fraud, referred to in Art. 215 Criminal Code, our claim relying on the statement of the law itself. Thus, unlawfully obtaining money from the general consolidated budget involves the determination of taxes, debts or inaccurate contributions. In fact, this requires just a misrepresentation of reality in order to obtain a material benefit unfairly, namely, amounts of money from the general consolidated budget greater than the taxpayer would be entitled.

So for the existence of the objective side there should be two essential requirements to be met:

A. A taxpayer is entitled or required to determine (calculate) his taxes, fees or contributions to the general consolidated budget;

According to tax law, payment obligations representing taxes, financial contributions or other amounts due to the general consolidated budget are determined, usually through tax returns of taxpayers[31], as Romanian tax system is based largely on self-taxation.

Tax returns must include accurate, complete and relevant tax situation of the taxpayer and must be made with good faith. They shall be accompanied by documentation required by law to correspond with the data declared by the taxpayer.

On the other hand, the amount of tax liability shall be further subjected to verification, done within the period of prescription, through a tax audit.

B. The taxpayer to obtain, without the right, a sum of money or compensation of its debts with amounts which he claims he is entitled to be returned or refunded from the budget.

Continuing the analysis of the objective side of the offense in question, we observe that the immediate consequence is

esențiale:

A. *Contribuabilul să aibă dreptul sau obligația de a stabili (calcula) impozitele, taxele sau contribuțiile la bugetul general consolidat;*

Potrivit Dreptului fiscal, obligațiile de plată reprezentând impozite, taxe, contribuții financiare ori alte sume cuvenite bugetului general consolidat sunt determinate, de regulă, prin declarații fiscale ale contribuabililor [31], întrucât sistemul fiscal românesc este bazat în mare parte pe autoimpunere.

Declarațiile fiscale trebuie să cuprindă informații corecte, complete, corespunzătoare situației fiscale a contribuabilului și înscrise cu bună-credință. Ele se depun însoțite de documentația cerută de lege, din care trebuie să rezulte practic cele declarate de contribuabil.

Pe de altă parte, cuantumul obligațiilor fiscale se stabilește de contribuabil sub rezerva verificării ulterioare, efectuată în interiorul termenului de prescripție [32], pe calea inspecției fiscale.

B. *Contribuabilul să obțină fără drept o sumă de bani sau o compensare a datoriei sale cu sumele despre care susține că i se cuvin a fi restituite sau rambursate de la buget.*

Continuând analiza laturii obiective a infracțiunii în discuție, observăm că *urmarea imediată* constă în obținerea nelegală a unor sume de bani de la bugetul general consolidat, cu titlu de rambursări a unor sume de bani de la buget, restituiri a unor sume de bani plătite anterior sau compensări ale unor sume de bani care nu sunt datorate în mod real acestuia cu datoriile sale, prin aceasta realizându-se o prejudiciere a entității publice căreia îi aparține bugetul.

Legătura de cauzalitate între acțiunea ce formează elementul material și rezultatul produs trebuie demonstrată, infracțiunea fiind una de rezultat.

Latura subiectivă a infracțiunii. Forma de vinovăție cerută de norma de incriminare a faptei este intenția directă, având în vedere expresia folosită de legiuitor și anume „cu rea-credință”. Nu se cere existența vreunui mobil sau scop pentru întrunirea elementelor

the unlawful obtaining of money from the general consolidated budget, by way of refund of money from the budget, as refunds for already paid or compensated sums of money which are not actually due to him, thereby causing grievance to the public entity that runs the budget.

As a result crime, the causal link between the action that forms the material element and the result generated must be proven.

Subjective side of the crime.

The form of guilt required by law's provisions is direct intention, taking into account the expression used by the legislator, namely, with bad faith. "The existence of a motive or purpose isn't required for meeting the components of the offense, but they will be considered in the individualization of punishment.

Although susceptible of preparatory acts, they are left out of conviction by the legislator. If the result was not produced, respectively illegally obtain money from the general consolidated budget, the offense will be considered an attempt, attempt stipulated and penalized by art. 8 alin. (3) of Law no. 241/2005.

Consumption of the offense occurs when the result shown in the criminality rule is taking place, more exactly when the unlawful obtaining of money from the general consolidated budget is produced.

The offense referred to in art. 8 alin. (1) has a single normative way, instead it may have more factual ways. The offense is punishable by imprisonment from 3 to 10 years.

In Article 8 (2) a more serious separate offense is stipulated. Assessing the provisions of Article 8 para. (2) of Law no. 241/2005 the legislator has only criminalized the act of "association" not referring to the setting up of the association, accession or support given to such an association.

Through the term "association to commit crime, we will have to understand that the legislator has considered as a

constitutive ale infracțiunii; acestea vor fi însă luate în considerare la individualizarea pedepsei.

Deși susceptibilă de **acte pregătitoare**, acestea sunt lăsate în afara incriminării de către legiuitor. În cazul neproducerii rezultatului, respectiv obținerea ilegală a unor sume de bani de la bugetul general consolidat, va exista **tentativă** la această infracțiune, tentativă prevăzută și sancționată potrivit art. 8 alin. (3) din Legea nr. 241/2005.

Consumarea infracțiunii are loc în momentul producerii rezultatului arătat în norma de incriminare, respectiv în momentul obținerii nelegale a unor sume de bani de la bugetul general consolidat.

Infracțiunea prevăzută în art. 8 alin. (1) are o singură **modalitate** normativă, în schimb poate avea mai multe modalități faptice. Infracțiunea se pedepsește cu închisoare de la 3 la 10 ani.

În art. 8 alin. (2) din Legea nr. 241/2005 este prevăzută o infracțiune distinctă, mai gravă. Din examinarea dispozițiilor art.8 alin. (2) rezultă că legiuitorul a incriminat numai fapta de „a se asocia”, nefăcând referire la inițierea constituirii asocierii și nici la faptele de aderare sau sprijinire a unei asemenea asocieri.

Prin expresia „asocierea în vederea comiterii faptei”, va trebui să înțelegem că legiuitorul a avut în vedere, ca modalitate normativă de săvârșire a infracțiunii, numai „constituirea asocierii” în scopul săvârșirii infracțiunii descrise în alin. (1) al art. 8 din Legea nr. 241/2005. În acest context, se pune întrebarea pentru ce va răspunde cel care va adera la această asocierie sau care o va sprijini în orice mod după constituire. Credem că acela care va adera la asocieria constituită va avea calitatea de autor, chiar dacă nu există o situație tipică, iar acela care sprijină, în orice mod, asocieria va fi doar complice, deoarece în cazul art. 8 alin. (2) din Legea nr. 241/2005 complicele nu este asimilat autorului, fapta lui de a sprijini asocieria deja constituită nefiind inclusă în textul de incriminare, așa cum s-a procedat, de exemplu, în cazul art. 323 C. pen. [33].

De asemenea, din modul de formulare a

normative way to commit the crime only „the constitution of the association” to commit the offense described in para. (1) of Art. 8 of Law no. 241/2005.

In this context, the question is what will happen to the one who will join the association or support it in any way after its foundation. We believe that one to join the association will have the quality of an author, even if there isn't a typical situation ,and the one that supports in any way the association will only be an accomplice because in case of art. 8 para. (2) of Law no. 241/2005 the accomplice isn't treated as an author, his association not being included in the text of the indictment, as it was done, for example, in art. 323 C. pen.

Also judging by the way Article 8 paragraph text. (2) was formulated , the conclusion that, if the association held more people but to commit other crimes stipulated in Law no. 241/2005 than that described in para. (1) of Art. 8, the provisions of art. 323 C. pen. or provisions of Law no. 39/2003 will be applied, as appropriate.

Finally, in our opinion, we consider that the offenses covered by art. 8 of Law no.241/2005 is a species of the crime of fraud rather than a crime of tax evasion, as would be understood as a result of its inclusion in the content of the law governing the prevention and combating tax evasion.

Bibliographic notes

[1] As it is known, tax law relationships result from regulation through rules of law of debts and obligations and also through administrative relationships afferent to those. On one hand the specialized legal literature distinguishes between material tax law relationship which has as an object tax debts and their correlative obligations and on the other hand the procedural tax law relationship which has as an object the relations caused by the administration of tax debts and obligations.

[2] According to art.22 Tax Procedure Code

[3] B. Hess-Fallon, A.-M. Simon, *Droit civil, septieme édition*, Editure Dalloz, Paris, 2003,

textului art.8 alin. (2) se desprinde concluzia că, dacă asocierea mai multor persoane a avut loc doar în scopul săvârșirii altor infracțiuni prevăzute în Legea nr. 241/2005 decât cea descrisă în alin. (1) al art. 8, vor fi aplicabile dispozițiile art. 323 C. pen. sau dispozițiile Legii nr. 39/2003 [34], după caz.

În final, în opinia noastră, apreciem că infracțiunea reglementată prin art. 8 din Legea nr. 241/2005 este mai degrabă o specie a infracțiunii de înșelăciune decât o infracțiune de evaziune fiscală, așa cum s-ar înțelege ca urmare a includerii ei în cuprinsul legii care reglementează regimul de prevenire și combatere a evaziunii fiscale.

Note bibliografice

[1] Așa cum se știe, raporturile de drept fiscal rezultă din reglementarea prin norme de drept a creanțelor și obligațiilor fiscale, precum și a relațiilor ocazionate de administrarea acestora. Literatura juridică de specialitate distinge între raportul de drept material fiscal, care are ca obiect creanțele fiscale și obligațiile fiscale corelative, pe de o parte și raportul de drept procedural fiscal, care are ca obiect relațiile ocazionate de administrarea creanțelor și a obligațiilor fiscale, pe de altă parte.

[2] Conform art. 22 al Codului de procedură fiscală.

[3] B.Hess-Fallon, A.-M. Simon, *Droit civil, septieme édition*, Editure Dalloz, Paris, 2003, p. 172.

[4]^{A se vedea art. 1073 din Codul civil}

[5] A. Neagu, *Drept financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2009, p. 244.

[6] Potrivit art. 21 alin. (4) din Codul de procedură fiscală „în măsura în care plata sumelor reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat se constată ca a fost efectuată fără temei legal, cel care a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective”.

[7] Potrivit normelor juridice financiare, creanța fiscală se stabilește și se individualizează prin titlu de creanță ori printr-un alt act asimilat acestuia. Prin urmare, inexistența titlului de creanță ori a

p. 172.

[4] See art. 1073 Civil Code

[5] A. Neagu, *Drept financiar public*, Universul Juridic Publishing House, Bucharest, 2009, p. 244.

[6] According to art. 21 para. (4) of the Fiscal Procedure Code "to the extent that payment of the amounts of taxes, fees, contributions and other income to the consolidated budget is found to have been made without legal basis, whoever made such payment is entitled to reimbursement of that amount".

[7] „Under legal rules of financial, tax claim is established and individualizes the debt instrument or a par with his other act. Therefore, no claim or title of a document leads to the conclusion of non-assimilated tax claim, failing which payment (collection) can not be made.”

[8] If the amounts paid exceed the budget requirement, the difference remaining after its extinction as belonging to the payer and naturally, it should be returned.

[9] Again, if they were paid the amounts involved were not due and therefore belong to the right payer who should be returned.

[10] The law enforcement agency is responsible in principle tax. If the liabilities established by taxpayers through statements, the fiscal authority is required to verify their reality and fairness. In all cases where necessary, as the determination of the facts fiscal authority sets the actual extent of tax liability of the debtor and if necessary, shall amend or abolish it and issue a new debt issue.

[11] In this case, the refund amounts will be made only when, in procedural terms, the act by which it has been ordered can not be challenged in any court (or has become final and enforceable).

[12] The technical procedure of reimbursement is governed by Order no. 1899 of 22 December 2004 on procedures for restitution and repayment of amounts from the budget and granting of interest payable or reimbursed taxpayers for refunds

unui act asimilat conduce la concluzia inexistenței creanței fiscale, în lipsa căreia plata (incasarea) nu poate fi făcută.

[8] Dacă sumele plătite exced obligației bugetare, diferența rămasă după stingerea acesteia aparține de drept plătitorului și în mod firesc, trebuie restituită acestuia.

[9] Și în acest caz, dacă au fost plătite, sumele respective nu erau datorate și prin urmare, aparțin de drept plătitorului căruia trebuie să-i fie restituite.

[10] De aplicarea legii este responsabil, în principiu, organul fiscal. În cazul obligațiilor de plată stabilite de contribuabili prin declarații, organul fiscal are obligația să verifice realitatea și corectitudinea acestora. În toate situațiile în care se impune, după determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal stabilește întinderea reală a obligației fiscale a debitorului și după caz, procedează la modificarea ori desființarea acesteia și emiterea unui nou titlu de creanță.

[11] În acest caz, restituirea sumelor se va face numai când, din punct de vedere procedural, actul prin care aceasta a fost dispusă nu mai poate fi atacat la nicio instanță (are sau a dobândit caracter definitiv și executoriu).

[12] Procedura tehnică de restituire este reglementată prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1899 din 22 decembrie 2004 privind Procedura de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, publicat în M.Of. nr. 13 din 5 ianuarie 2005.

[13] Potrivit acestora, în principiu, este competent să administreze un impozit sau o taxă organul fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, după caz. Pentru dezvoltări, a se vedea și A. Neagu, *Aspecte ale exercitării competențelor în materia actelor administrative fiscale*, în Revista Lex et Scientia, nr. IX, Editura Cartea universitară, București, 2004.

[14] Acest termen are durata de cinci ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la acțiune care se prescrie.

[15] Art. 147¹ - 147³ din Codul Fiscal, modificat prin Legea nr. 343/2006.

in excess of the statutory period, published in Official Gazette no. 13 of January 5, 2005.

[13] According to them, in principle, competent to administer a tax or fee fiscal body in whose territorial jurisdiction the tax residence of the taxpayer or the payer of income, as appropriate. For developments, see also A. Neagu, *Aspects of exercise administrative powers in matters of taxation*, Lex et Scientia Magazine, no. IX University Publishing House, Bucharest, 2004.

[14] This period lasts for five years and shall run from 1 January following the year in which the right arose from prescribing action.

[15] Article 147¹ -147³ of the Tax Code, amended by Law no. 343/2006.

[16] See Order of the Minister of Finance, no. 967 of July 6, 2005, published in the Official Gazette, no. 698 dated 03 august.2005.

[17] Subject to Art. 112 of the Tax Procedure Code.

[18] According to art. 132 of the Tax Procedure Code, the term is 5 years and shall run from 1 January following the year in which that right arose.

[19] These documents, according to the methodological norms, as the case may be: certified copies of judgments or final and irrevocable settlement became final decisions on appeals or on the assessments issued by tax authorities and copies of any documents showing that the amount paid is not tax liability.

[20] D.D. Saguna "*Drept financiar și fiscal-tratat*", Eminescu Publishing House Bucharest, 2000, p. 1056.

[21] D. Safta, "*Evaziune fiscală*", Economic Tribune Publishing Bucharest, 2000, p. 8.

[22] Law no. 241 of July 15, 2005 to prevent and combat tax evasion, published in Official Gazette no. 672 of July 27, 2005.

[23] According to art. 2 points. b) of Law no. 241/2005, the taxpayer is any natural or legal person or other entity without legal personality who owes taxes, fees, contributions and other amounts consolidated

[16] A se vedea Ordinul Ministrului Finanțelor, nr. 967 din 6 iulie 2005, privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, publicat în M. Of. nr. 698 din data de 03 august.2005.

[17] Conform dispozițiilor art. 112 din Codul de procedură fiscală.

[18] Potrivit art. 132 al Codului de procedură fiscală, acest termen este de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul respectiv.

[19] Astfel de documente, potrivit Normelor metodologice, pot fi după caz: copii legalizate de pe hotărârile judecătorești definitive și irevocabile sau de pe deciziile rămase definitive de soluționare a contestațiilor, ori de pe deciziile de impunere emise de organele fiscale, precum și copii de pe orice documente din care să rezulte că suma plătită nu reprezintă obligații fiscale.

[20] D. D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal- tratat*, Editura Eminescu București, 2000, p. 1056.

[21] D. Safta, *Evaziunea fiscală*, Editura Tribuna Economică București, 2000, p. 8.

[22] Legea nr. 241 din 15 iulie 2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M.Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

[23] Potrivit art. 2 lit. b) din Legea nr. 241/2005, contribuabil este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică care datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat.

[24] A se vedea S. Corlățeanu, *Dreptul penal al afacerilor*, Editura Prouniversitaria, București, 2009, p. 159.

[25] P.M.Gaudemet, J.Molinier, *Finances publiques*, Emprunt/Fiscalité, Tome 2, Montchrestien Paris, 1998, p. 223 - 224.

[26] Suma de bani plătită de contribuabil pentru achiziția de mărfuri, materii prime, utilaje etc.

[27] Suma de bani încasată de contribuabil în urma vânzărilor prin intermediul facturilor și a bonurilor de la casa de marcat.

[28] Documentare realizată electronic în limba română utilizând site-ul <http://www.conta.ro>.

[29] Într-o speță, procurorii Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism au finalizat urmărirea

budget.

[24] See S. Corlățeanu, *Dreptul penal al afacerilor*, Prouniversitaria Publishing House, Bucharest, 2009, p. 159.

[25] P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finances publiques*, Emprunt/Fiscalité, Tome 2, Montchrestien Paris, 1998, p. 223-224.

[26] The amount of money paid by the taxpayer for the purchase of goods, materials, equipment etc..

[27] The amount of money received by the taxpayer from sales invoices and vouchers through the cash register.

[28] documentary realised electronically using <http://www.conta.ro>

[29] In one case, prosecutors from the Offense Investigation Directorate of Organized Crime and Terrorism completed prosecution and ordered, by indictment, prosecuting the defendants BG, DRC, PAD and Ș.F., all four defendants accused of formation, membership and support t an organized criminal group to commit more crimes, the final goal illegally obtain VAT refunds amounting to over 26.5 billion lei. In fact, the originator of all criminal activity, defendant BG, instigated repeatedly during March-September 2004, the other three defendants, to mislead ,through fraudulent means, the representatives of the General Directorate of Public Finance Dolj and illegally obtain that amount for companies administrated only scriptically, but which were under the direct control of the accused BG .The same defendant led, intentionally, the other three co-authors to prepare and sign the false documents (contracts, tax invoices, etc..), to produce legal consequences that led, ultimately, to fraudulent reimbursements of VAT. However, defendants Ș.F. and D.R.C. were determined to complete and sign statutory declarations, which have confirmed the reality and legality of documents presented to the inspectors of the Directorate General of Public Finances Dolj, on which were approved illegal VAT refunds.

Moreover, during the period May 2004-

penală și au dispus, prin rechizitoriu, trimiterea în judecată a inculpaților B.G., D.R.C., P.A.D. și Ș.F., toți patru acuzați de constituire, respectiv aderare și sprijinire a unui grup infracțional organizat în scopul săvârșirii mai multor infracțiuni, ținta finală constituind-o obținerea ilegală de rambursări de TVA în cuantum de peste 26,5 miliarde lei.

În fapt, inițiatorul tuturor activităților de natură penală, inculpatul B.G., i-a instigat, în mod repetat, în perioada martie-septembrie 2004, pe ceilalți trei inculpați ca, prin mijloace frauduloase, să-i inducă în eroare pe reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice Dolj și să obțină în mod ilegal suma respectivă pentru societățile comerciale pe care le administrau doar scriptic, dar care se aflau sub controlul direct al inculpatului B.G. Același inculpat i-a determinat, cu intenție, pe ceilalți trei coautori să întocmească și să semneze în fals mai multe înscrisuri sub semnătură privată (contracte, facturi fiscale etc.), în scopul producerii de consecințe juridice care au condus, în final, la obținerea frauduloasă de rambursări ilegale de TVA.

Totodată, inculpații Ș.F. și D.R.C. au fost determinați să completeze și să semneze declarații pe proprie răspundere, prin care au atestat realitatea și legalitatea unor documente prezentate inspectorilor Direcției Generale a Finanțelor Publice Dolj, pe baza cărora au fost aprobate rambursările ilegale de TVA.

Mai mult, în perioada mai 2004-ianuarie 2005, în mod repetat și în baza aceleiași rezoluții infracționale, inculpatul B.G. i-a determinat pe ceilalți inculpați să dispună, direct sau prin intermediar, retragerea sau transferarea din conturi deschise la unități bancare din municipiul București și Craiova a întregii sume care a făcut obiectul rambursărilor ilegale de TVA; documentare realizată electronic în limba română utilizând site-ul <http://piccj.mpublic.ro>.

[30] În dosarul penal nr. 63/P/2005 al Serviciului teritorial Bacău al D.N.A., prin rechizitoriul din 28 august 2006, s-a dispus trimiterea în judecată a inculpatului F.I., pentru săvârșirea infracțiunilor de fals intelectual, prevăzută de art. 43 din Legea nr. 82/1991 raportat la art. 289 C.pen., de uz de fals, prevăzută de art. 291 C. pen., de fals în declarații,

January 2005, repeatedly and in the same criminal resolutions defendant BG led the other defendants have directly or through intermediaries, to the withdrawal or transfer from accounts at different bank units in Bucharest and Craiova of the entire amount that has been illegal VAT refunds <http://piccj.mpublic.ro>.

[30] In the criminal file no. 63/P/2005 Bacau Territorial Service of the DNA, through the indictment of August 28, 2006, prosecution against the defendant F.I was ordered, for committing the crime of intellectual false, stipulated by art. 43 of Law no. 82/1991 related to art. 289 C.pen., The use of false, stipulated by art. 291 C. pen., False statement, stipulated by art. 292 C.pen., false in pleadings under private signature stipulated by art. 290 C. pen. and for the crime of and *illegal repayments, refunds or compensation* stipulated by art. 8 para. (1) of Law no. 241/2005, applying Art. 13 C. pen. In the period June 2003-March 2005, defendant FI, manager at SC "Idac Export 2000 srl Piatra Neamt, has placed unrealistic data in the accounts of the company, on procurement of goods from SC Trans Miro "srl Bucharest and delivery of the same goods to SC "Axon Impex srl Bucharest, under which he prepared and submitted VAT returns to the General Directorate of Public Finance Neamt, obtaining refunds of VAT wrongly, in the amount of 27,717,132 lei (RON). <http://www.pna.ro>.

[31] Tax return is a unilateral act of the taxpayer, in which he emphasizes material that has taxable and extent of its tax obligation arising from law. The legal literature has been said that "by this act expresses basically the manifestation of the will of the payer of income tax (see, D. Dascalu, C. Alexander, theoretical and practical considerations on the Fiscal Procedure Code, Part II has, in the Romanian Review of Business Law, no. 4 / 2004, p. 27).

prevăzută de art. 292 C.pen., de fals în înscrisuri sub semnătură privată, prevăzută de art. 290 C. pen. și a *înfracțiunii de rambursări, restituiri sau compensări ilegale*, prevăzută de art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 13 C. pen. În perioada iunie 2003-martie 2005, inculpatul F. I., administrator la S.C. „Idac Export 2000” S.R.L. Piatra Neamț, a înscris date nereale în evidența contabilă a societății, referitoare la achiziții de mărfuri de la S.C. „Trans Miro” S.R.L. București și livrări ale aceluiași mărfuri către S.C. „Axon Impex” S.R.L. București, în baza cărora a întocmit și a prezentat deconturi de TVA la Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț, obținând necuvenit rambursări de TVA, în sumă totală de 27.717.132 lei (RON). Documentare realizată electronic în limba română utilizând site-ul <http://www.pna.ro>.

[31] Declarația fiscală este un act juridic unilateral al contribuabilului, prin care acesta evidențiază materia impozabilă pe care o deține și întinderea obligației sale fiscale, rezultată din lege. În literatura juridică s-a spus că “prin acest act se exprimă, practic, manifestarea de voință a plătitorului de venituri fiscale” (a se vedea, D. Dascălu, C. Alexandru, *Considerații teoretice și practice privind Codul de procedură fiscală*, Partea a II-a, în Revista Română de Dreptul Afacerilor, nr. 4/2004, p. 27).

[32] Potrivit art. 92 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, inspecția fiscală are ca obiect:

- verificarea bazelor de impunere;
- verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale;
- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili;
- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;
- stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor acestora.

[33] A se vedea S. Corlățeanu, *op. cit.*, p. 163.

[34] Legea privind prevenirea și combaterea criminalității organizate, nr. 39 din 29 ianuarie 2003, publicată în M. Of. nr. 50 din 29 ianuarie 2003.

[32] According to art. 92 para. (1) of the Fiscal Procedure Code, the tax inspection is to:

- Verification of the tax base;
- Verification of legality and compliance of tax returns;
- Checking the correctness and accuracy of obligations by taxpayers;
- Verification of compliance with tax laws and accounting;
- Determining differences liabilities and their accessories.

[33] See S. Corlățeanu, *op. cit.*, p. 163.

[34] Law on preventing and combating organized crime 39 of January 29, 2003, published in M. Of. no. 50 of January 29, 2003