

UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 343.359.2=336.325.68

L I C Ă Florin Ilie

**CERCETAREA CRIMINALISTICĂ
A INFRACTIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ**

**Specialitatea: 554.04- Criminalistica,
expertiza judiciară, investigații operative**

Rezumatul tezei de doctor în drept

Chișinău, 2019

Teza a fost elaborată în cadrul Catedrei Drept Public a Universității Libere Internaționale din Moldova

Conducător științific:

Mihail Gheorghiță, doctor habilitat în drept, profesor universitar

Referenți oficiali:

1. **MORARU Victor**, doctor în drept, profesor universitar;
2. **GUTĂNU Eugen**, doctor în drept, conferențiar universitar;

Componența Consiliului Științific Specializat:

1. **DOLEA Igor**, președinte al CȘS, doctor habilitat în drept, profesor universitar;
2. **VIZDOAGĂ Tatiana**, secretar științific al CȘS, doctor în drept, conferențiar universitar;
3. **CUȘNIR Valeriu**, membru al CȘS, doctor habilitat în drept, profesor universitar;
4. **ALECU Gheorghe**, membru al CȘS, doctor în drept, conferențiar universitar (România);
5. **ROMAN Dumitru**, membru al CȘS, doctor în drept, conferențiar universitar ;
6. **MĂRGINEANU Iurie**, membru al CȘS, doctor în drept, conferențiar universitar.

Susținerea va avea loc în data de ” 12” octombrie, ora 10:00 în ședința Consiliului Științific Specializat D 554.04-104 din cadrul Universității de Stat din Moldova (str. M.Cogălniceanu, 67, bloc 2, aud.119, mun.Chișinău, Republica Moldova, MD - 2009).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Națională a Republicii Moldova, Biblioteca Universității de Stat din Moldova și pe pagina web a ANACEC (www.cnaa.md).

Rezumatul a fost expedit la ”09” septembrie 2019

Secretar științific al
Consiliului Științific Specializat,
doctor în drept, conf. univ.

VIZDOAGĂ Tatiana

Conducător științific,
Dr. hab. în drept, prof. univ.

GHEORGHITĂ Mihail

Autor:

LICĂ Florin Ilie

©LICĂ Florin Ilie, 2019

C U P R I N S

1. Repere conceptuale ale cercetării	4
2. Conținutul tezei	7
3. Concluzii generale și recomandări	22
4. Bibliografie	26
5. Adnotare (în limbile română, rusă și engleză)	28

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea și importanța problemei investigate. Conform informațiilor furnizate de Ministerul Justiției în anul 2014, pe teritoriul României au fost sesizate instanțele de judecată cu 2538 infracțiuni de evaziune fiscală, ceea ce constituie o scădere cu 8,9% comparativ cu anul precedent, când instanțele de judecată au fost sesizate cu 2754 infracțiuni. Trendul descentent s-a menținut și în decursul perioadei 2015-2018. Astfel, în anul 2015, nivelul infracționalității și-a menținut trendul descentent până la 2461 infracțiuni de evaziune fiscală sesizate, respectiv cu o scădere de 4,5% față de anul anterior, în anul 2016, instanțele de judecată au fost sesizate cu 2355 infracțiuni de evaziune fiscală (o scădere de 4,3% față de anul 2015), în anul 2017, instanțele de judecată au fost sesizate cu 1806 infracțiuni de evaziune fiscală (o scădere de 23,3% față de anul 2016), în timp ce, până la data de 01.07.2018, au fost sesizate un număr de 932 infracțiuni de evaziune fiscală [1].

Diminuarea situației criminalității din țară în ceea ce privește infracțiunile economice s-a datorat îmbunătățirii activității organelor de ocrotire a normelor de drept în privința utilizării mijloacelor și metodelor criminalistice în combaterea criminalității. Introducerea în practica de urmărire penală a unor direcții noi în cercetările de expertiză și perfecționarea celor existente contribuie la creșterea constantă a importanței expertizei în procesul probatoriu în dosarele penale.

Orice investigație, orice constituire a bazei probatoare se sprijină în primul rând pe cercetarea ansamblului de urme ale infracțiunii.

Actualitatea temei investigate rezultă din faptul că evaziunea fiscală reprezintă unul din fenomenele economico - sociale complexe de maximă importanță cu care statele de astăzi se confruntă și ale cărei consecințe nedorite caută să le limiteze cât mai mult, eradicarea acesteia fiind practic imposibilă.

Oricare sistem fiscal se axează pe principiile concepute în Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului (1789), care prevede că „pentru întreținerea forței publice și pentru administrație o contribuție comună este indispensabilă; ea trebuie raportată egal între toți cetățenii în măsura posibilităților lor”, concluzie ce ne conduce la ideea certă că la etapa actuală de dezvoltare a statului de drept și la relațiile specifice unei economii de piață apar diferite relații sociale cu caracter nou, care, în consecință, determină existența unor fenomene antirelaționiste [2].

Luând în vedere că infracționalitatea fiscală constituie un fenomen complex și complicat al economiei de piață, concomitent cu împrejurarea că dezvoltarea relațiilor fiscale sunt supuse unor schimbări ale practicilor evazioniste, se impune realizarea unei analize profunde și multilaterale a acestui fenomen în vederea perfecționării reglementărilor de drept, precum și a tehnicilor de prevenire și combatere a acestora.

Susținem ideea că pentru combaterea evaziunii fiscale nu este necesar să se impună niște sancțiuni drastice, ci ar trebui realizat un control fiscal eficient, un sistem legislativ viabil și poate în primul rând o educație fiscală a cetățenilor. Legile fiscale trebuie să fie simple, clare, precise și relativ stabile, să se facă o deosebire între cazurile când legile sunt încălcate cu intenția de fraudă sau când sunt încălcate din culpă, din neglijență, sau din cauze independente de voința contribuabilului. Mai mult, legiuitorul ar trebui să pedepsească evaziunea fiscală în funcție de gravitatea ei, o fapta minoră putând fi sancționată chiar și contravențional, iar pedeapsa aplicată ar trebui să fie graduală, în funcție de mărimea prejudiciului.

Permanenta transformare și dezvoltare a relațiilor sociale din diferite domenii de activitate, sau apariția unor noi asemenea domenii au impus și impun în permanență asigurarea unui cadru legislativ corespunzător, coerent și eficient. Această dezvoltare exponențială a tuturor parametrilor sociali se exprimă prin crearea de noi raporturi juridice în societate. La rândul lor, noile raporturi juridice, consfințite deseori prin acte normative, dar și prin voința părților, fac să apară o multitudine de procedee de ocolire sau de încălcare a normelor de reglementare astfel voite.

Evaziunea fiscală este unul dintre capitolele cele mai studiate din dreptul fiscal, atât de practicieni, cât și de teoreticieni. Cu toate acestea, în pofida a tot ceea ce se scrie despre cauzele, modalitățile, amploarea, controlul sau sancțiunile privitoare la evaziune fiscală, cuvintele care desemnează acest fenomen sunt imprecise, iar domeniul pe care-l cercetează este incert. Această imprecizie provine de la diversitatea cuvintelor folosite pentru a desemna, mai mult sau mai puțin, același fenomen, respectiv neîndeplinirea voită de către contribuabili a obligațiilor fiscale ce revin în sarcina lor.

Caracterul relativ nou al intercalării delictelor fiscale în normativitatea penală a determinat unele dificultăți de interpretare teoretică și aplicare practică. Astfel, deși numărul infracțiunilor fiscale este mare, reacția organelor de drept la aplicarea răspunderii și pedepsei penale pentru ele este restrânsă. Această

restrângere este determinată, în primul rând, de imperfecțiunile dispozițiilor legale, de aplicarea neunitară a practicii penale în cercetarea delictelor fiscale, de lipsa unei interpretări unice orientative, de existența unor coliziuni ale normelor juridice, de lipsa unei unități de reglementare cu referire la același comportament ilegal de natură fiscală, etc.

Tema supusă studiului a fost aleasă având la bază ideea precum că fenomenul în discuție trebuie supus unei analize profunde și multilaterale, iar cele mai judicioase idei se cer sistematizate și explicate pentru a stabili unele soluții ce pot fi aplicate în condițiile concrete ale momentului actual.

Oricare faptă săvârșită, pentru a fi recunoscută ca infracțiune, trebuie să posede anumite semne (grad prejudiciabil, ilegalitate penală, vinovăție și pasibilitate de pedeapsă). Semnul ilegalității include în acțiune instituția aprecierii juridico-penale corecte de corespundere între faptele săvârșite și conținuturile normative. Pentru a aprecia la justa valoare limitele includerii unor fapte în conținuturile normative ale legii penale, ar trebui să fie cunoscute, pe cât este posibil mai detaliat, cele din urmă.

Criminalitatea fiscală reprezintă un fenomen socialmente periculos cu caracter juridic, la baza căruia stă conflictul întemeiat în baza procesului de repartizare fiscal-bugetară a mijloacelor bănești, o parte a căruia este **statul**, iar cealaltă parte - **contribuabilul**. Acest fenomen include în sine cumulul de infracțiuni al căror obiect juridic este constituit din ansamblul de relații sociale apărute de lege care determină încasarea deplină și la timp a impozitelor, taxelor și a altor plăți, precum și realizarea controlului eficient asupra acestei încasări.

Una dintre problemele esențiale în perioada modelării politicii penale a statului în sfera fiscalității a devenit indiciu calitativ ai investigării cauzelor penale privind infracțiunile fiscale, în acest sens, cele mai nuanțate neajunsuri au fost legate de numărul redus al cauzelor penale trimise în judecată, caracterul redus al unei baze probatorii, în special vis-a-vis de probarea intenției subiectului activ al infracțiunii, necalitatea unor acte de control și concluzii de expertiză, care au fost puse la baza învinuirii de săvârșirea delictului fiscal, etc.

Scopul și obiectivele tezei.

În lucrarea de față ne-am propus ca scop de a efectua un studiu și o analiză amplă a modului în care se investigează infracțiunile fiscale, pe baza doctrinei criminalistice, ca fenomen social complex și complicat al economiei de piață.

Scopul lucrării a identificat următoarele obiective:

- a studia situația contemporană în domeniul cercetării criminalistice a evaziunii fiscale;
- a determina și analiza elementele modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală;
- a identifica situațiile tipice de urmărire penală pe această categorie de infracțiuni;
- a determina acțiunile inițiale de urmărire penală caracteristice cercetării faptelor de evaziune fiscală;
- a profila constatarea infracțiunii și conținutul organizării investigațiilor pe cazurile de evaziune fiscală;
- a evidenția particularitățile tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigație pe această categorie de infracțiuni;
- a formula recomandări de *lege ferenda* în vederea perfecționării legislației procesual-penale, asigurându-se o mai bună desfășurare a cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală în condițiile actuale.

În această ordine de idei, a fost realizat un studiu asupra faptelor de investigare a infracțiunilor fiscale dar și a cadrului legislativ privind incriminarea delictelor fiscale și activității de cercetare a acestora, în vederea perfectării metodelor și mijloacelor de combatere a fenomenului evazionist.

Obiectul cercetării îl constituie complexul de probleme juridico-penale, procesuale și tactico-criminalistice cu caracter teoretic, practic și aplicativ privind fenomenul evazionist. O atenție deosebită s-a acordat aspectului criminalistic care este axat pe depistarea, cercetarea și prevenirea acestor infracțiuni de evaziune fiscală.

De asemenea, întrucât s-a dorit ca lucrarea să fie utilă atât pentru teoria criminalisticii, cât și activității practico-aplicative, s-a optat pentru terminologia ce s-a impus în teoria fiscală, inclusiv internațională, precum și cele elaborate de către autor prin argumentarea propriului punct de vedere.

În elaborarea lucrării s-a urmărit indicarea etapelor de descoperire și investigare a evaziunii fiscale, determinarea unui sistem de măsuri organizatorice, științifico-metodice și tactice de ameliorare a activității de cercetare a acestora, astfel încât lucrarea să fie utilă direct, atât specialiștilor din rândul practicienilor, cât și unui cerc larg de studenți și cititori care doresc să se inițieze sau să-și consolideze cunoștințele în domeniu.

Ipoteza de cercetare. Teza dată a fost concepută ca un studiu științifico-practic cu scopul cunoașterii profunde a fenomenului evazionist sub aspect criminalistic, care în ultimii ani are tot mai mare amploare, fapt ce n-a avut loc în spațiul vorbitorilor de limba română și fără de care organele de drept din România și Republica

Moldova nu au avut posibilitatea de a utiliza un anumit instrumentariu pentru eficientizarea cercetării și a examinării infracțiunilor de evaziune fiscală.

Determinarea ipotezei de cercetare are un caracter anticipativ și pro-activ de cunoaștere a realității în domeniul dat, care a permis: fixarea în mod explicit și clar a obiectivelor cercetării; studierea surselor teoretice și situației practice în cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală; orientarea cercetării către activitatea evazionistă; elaborarea unui instrumentariu prompt și necesar de cercetare a acestor infracțiuni, precum și unele propuneri de *lege-ferenda*.

Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese. Metodologia cercetării științifice se întemeiază pe metoda dialectico-materialistă, din care derivă și alte metode particulare utilizate: logico-juridică, logico-formală, metoda observării, comparării, analizei și sintezei, inducției și deducției, sociologică, logico-juridică, analizei statice, analizei dinamice, etc. Toate acestea au fost utilizate în vederea atingerii scopului și realizării obiectivelor tezei.

Lucrarea are la bază cercetarea autorului cu privire la premisele legislative și recomandările tactico-criminalistice ale investigării infracțiunilor, având ca punct de plecare principiile și dispozițiile cuprinse în legislația în vigoare a României și Republicii Moldova.

Baza doctrinară a cercetării o constituie materialul teoretic și practic din România, Republica Moldova, Rusia, Franța.

Noutatea științifică a rezultatelor obținute. Caracterul novator al rezultatelor obținute este determinat de faptul că prezenta teză este una de pionerat în domeniul investigării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală, în spațiul vorbitorilor de limba română, având în vedere importanța teoretico-practică a problemei date și lipsa unor studii monografice în România și Republica Moldova. Originalitatea rezultatelor obținute constă în investigarea complexă a fenomenului evazionist, determinarea și analiza elementelor modelului criminalistic al acestor infracțiuni, evidențierea situațiilor tipice de urmărire penală, estimarea particularităților tactice a unor acțiuni de urmărire penală, caracteristice acestei categorii de infracțiuni, fapt de natură să contribuie la eficientizarea luptei cu acest flagel răspândit în ultima perioadă de timp.

Problema științifică soluționată în teză constă în elaborarea instrumentarului metodic prompt și necesar de utilizare a modelului criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, în eficientizarea cercetării criminalistice a acestor infracțiuni, cât și pentru evidențierea situațiilor tipice de urmărire penală și a particularităților tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală, caracteristice acestei categorii de infracțiuni.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării se evidențiază prin faptul că rezultatele cercetării, concluziile și recomandările elaborate permit suplimentarea metodicii criminalistice cu noi recomandări, precum și optimizarea, eficientizarea semnificativă a practicii de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală, având în vedere insuficiența unor lucrări științifice consacrate temei abordate.

Metodica particulară propusă a fost elaborată în baza materialului reprezentativ empiric (studiului a peste 300 de cauze penale) și utilizată de autor la cercetarea a peste 500 de dosare penale de evaziune fiscală, precum și interviurilor a peste 100 persoane din rândul anchetatorilor, procurorilor și judecătorilor din România.

Având în vedere modul de abordare al lucrării, ea poate fi utilizată în mai multe direcții:

- în procesul de instruire juridică profesională a studenților, masteranzilor, doctoranzilor, dar și a avocaților, la predarea legislației fiscale și a disciplinelor juridice de ramură;
- în cercetarea și examinarea propriu-zisă de către organele de drept a infracțiunilor fiscale.

Implementarea rezultatelor științifice. Tezele principale ale disertației au fost prezentate și discutate la catedra Drept Public a Facultății de Drept a Universității Libere Internaționale din Moldova.

Rezultatele obținute în urma investigațiilor au fost utilizate în cadrul Direcției generale urmărire penală a Inspectoratului General al Poliției din cadrul Ministerului Afacerilor Interne al RM în formă de prelegere în fața șefilor secțiilor de urmărire penală din raioanele republicii, precum și în calitate de material științifico-didactic la elaborarea recomandărilor metodice, care ulterior au fost expediate de conducerea Direcției nominalizate ofițerilor de urmărire penală pentru aplicarea în activitatea practică. De asemenea acestea sunt utilizate în procesul de studii la Facultatea de Drept a Universității de Stat din Moldova în calitate de material științifico-didactic la cursul "Metodica cercetării unor categorii de infracțiuni".

Concluziile și recomandările formulate de autor au fost expuse în cadrul mai multor conferințe cu caracter științifico-practic din țară și din străinătate și și-au găsit reflectare în 9 articole științifice.

CONȚINUTUL TEZEI

În cadrul **Introducerii** tezei de doctor este expusă actualitatea și importanța subiectului abordat, este fundamentată și justificată tema de cercetare aleasă, sunt determinate scopul și obiectivele lucrării de doctorat, se face trimitere la noutatea științifică a rezultatelor obținute, la problema științifică de importanță majoră care a fost soluționată. De asemenea, nu se trece cu vederea nici peste valoarea aplicativă a lucrării, aprobarea rezultatelor științifice și, respectiv, sumarul compartimentelor tezei de doctorat.

Cercetarea realizată în cadrul primului capitol cu titlul „**Analiza situației în domeniul cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscale**” vizează:

1.1. Analiza materialelor științifice publicate în România și Republica Moldova referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală; 1.2. Analiza publicațiilor de specialitate apărute în străinătate referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală; 1.3. Concluzii la capitolul 1.

Acest capitol este dedicat analizei materialelor științifice la tema tezei publicate în țară și peste hotare corespondente cu tema tezei. Examinarea se face în consecutivitate cronologică. Se argumentează că în criminalistica contemporană, precum și în alte domenii juridice, au loc discuții pe marginea diminuării fenomenului evazionist prin îmbunătățirea metodelor și a tacticilor criminalistice utilizate de organele de urmărire penală în depistarea și cercetarea delictelor fiscale, precum și stabilirea cu exactitate a faptelor ce constituie infracțiuni fiscale. Cu scopul perfectării teoretice a fenomenului în cauză, s-au studiat mai multe grupuri de surse teoretice. În concret, au fost analizate lucrările următorilor autori: V.Bercheșan, N. Văduva, Gh. Alecu, D.Moraru, M.Nedelescu, C.Voinea, C. Voicu, A. Boroii, N.Hoantă, I.Rusu, V.Dabu, A.M.Gușanu, I.Talpos, V.Bors, M.Minea, L.Chiriac, C.Costas, D.Șaguna, M.Tutungiu, C.Balaban, D. Clocotici, Gh. Gheorghiu, Gh. Dolul, T. Mrejeru, G.Goicea, E.C.Dinga (România), M.Corj, A.Armeanic, V.Volcinski, A.Rotaru, T.Gujuman, E.Tetelea, I.Palade, V.Bujor, O.Pop, L.Carașciuc, M.Ciubotaru, N.Pătiuc, A.Barbăneagră, V.Cusnir, V.Berliba, I.Vremea (Republica Moldova), A.I.Sotov, A.A.Toporcov, E.Ișcenco, V.Obrazțov, M.Savelies, A.Smușkin, N.F.Kuznețova, F.S.Brajnik, B.M.Leontiev, Gh.N.Borzenkov, I.I.Kucarov (Federația Rusă), Jean-Claude Martinez (Franța).

În domeniul combaterii infracțiunilor de evaziune fiscală, sunt lansate mai multe cercetări în România și Republica Moldova, însă acestea pun în evidență anumite problematici, aspecte legate de obiectul, modul de interpretare și calificare a acestei infracțiuni, fără a indica care sunt cele mai bune și eficiente măsuri de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală, ce prezintă modelul (caracteristica) criminalistic al acestor infracțiuni, cine sunt subiecții evaziunii, care sunt cauzele acestui fenomen, etc., etiologia sa și efectele economice, sociale și morale pe care le produce.

A fost firesc să se înceapă cu selectarea unor studii de referință ce au o anumită contribuție la determinarea fenomenului evazionist. Ele reprezintă operele unor cunoscuți criminaliști și juriști, de obicei, teorii și concepții clasice care au fost utilizate la formularea unor postulate ce au condus la o coagulare a logicii evoluției infracțiunilor din domeniul fiscal, până la determinarea reperelor metodologice. Deoarece practic studii științifice fundamentale referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală nu există în spațiul vorbitorilor de limba română, cu excepția a două lucrări a profesorilor V.Bercheșan și N.Văduva, am recurs la analiza lucrărilor pertinente din alte domenii la subiectul dat, axându-ne pe importanța acestora pentru cercetarea criminalistică a evaziunii fiscale și a denota profunzimea cunoașterii fenomenului evazionist [6, p.269-271; 35, p.356-362].

În concluzie la analiza efectuată, se afirmă că problema privind metodică cercetării criminalistice a infracțiunilor fiscale deocamdată nu este îndeajuns cercetată în știința criminalistică, iar gradul de elaborare a concepției privind combaterea evaziunii fiscale nu poate fi recunoscut pe deplin evoluat.

În așa fel au fost propuse următoarele concluzii principale la acest capitol: 1) analiza lucrărilor de specialitate ne permite să apreciem că problema cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune

fiscală până în acest moment este insuficient studiată în spațiul vorbitorilor de limba română, iar din acest motiv în doctrina criminalistică autohtonă lipsește metodică investigării acestor infracțiuni; 2) scopul lucrării constă în studierea materialelor teoretico-practice de contracarare a fenomenului evazionist și elaborarea în această bază a instrumentarului metodic pentru eficientizarea cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală; 3) în teza dată analizei sunt supuse acele lucrări care tematic sau tangențial au atins problemele combaterii infracțiunilor de evaziune fiscală. O atenție deosebită ne-am străduit să o acordăm acelor surse care s-au dovedit a fi cât mai aproape de tematica noastră; 4) în vederea cercetării multiaspectuale și complexe a problemei vizate și pentru atingerea obiectivelor trasate, ne-am străduit să aplicăm cele mai adecvate și eficiente metode de cercetare științifică: metoda logică (analiza și sinteza, inducția și deducția, generalizarea), metoda sistemică, metoda comparativă, metoda observației, metoda modelării, etc.; 5) pentru a avea o reglementare coerentă și eficientă a măsurilor de combatere a evaziunii fiscale apreciem că ar trebui ca statul (organele fiscale) să stabilească taxele și impozitele în așa fel încât acestea să fie acceptabile pentru contribuabili, cu identificarea unor mecanisme “inteligente” care să determine contribuabilul să-și îndeplinească obligațiile fiscale constrâns de necesitatea desfășurării activității, coroborată cu creșterea nivelului de pregătire profesională a funcționarilor din cadrul organelor de control fiscal și stabilirea unui sistem transparent și echitabil de stimulente pentru aceștia și instituirea la nivel național a unui sistem de evidență a persoanelor fizice sau juridice care nu-și achită datoriile exigibile; 6) considerăm necesar de a introduce în conținutul Legii României nr. 241/2005 a pedepsei penale pecuniare în formă de amendă pentru faptele de evaziune fiscală, după cum este prevăzut în legislația RM (art.244 și 244/I CP); 7) de asemenea considerăm că ar trebui înființat un oficiu pentru recuperarea creanțelor, ca urmare a rapoartelor făcute de Comisia Europeană, care să valorifice bunurile provenite din săvârșirea de infracțiuni fiscale.

Capitolul 2 „Modelul criminalistic și organizarea cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală” este constituit din subcapitolele 2.1.*Aspecte criminalistice cu privire la fenomenul evazionist*; 2.2.*Structura și conținutul modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală*; 2.3.*Documentarea activității ilicite de evaziune fiscală*; 2.4.*Constatarea infracțiunii și organizarea cercetării evaziunii fiscale*; 2.5.*Situațiile tipice și acțiunile inițiale la cercetarea evaziunii fiscale* și 2.6. *Concluzii la capitolul 2*.

În conținutul acestui capitol se prezintă fenomenul evazionist sub aspectul criminalistic, ca infracțiune periculoasă pentru societate, se descriu cele mai uzuale metode de comitere a evaziunii fiscale, dar și a modalităților prin care se poate combate aceasta. Se abordează problema clasificării evaziunii fiscale și a modelului (caracteristici) criminalistic a acesteia, precum și documentarea activității ilicite a persoanelor bănuite. Se propune elaborare a unor reguli speciale procesuale de reglementare a lucrului cu delictele fiscale. Acest capitol este consacrat metodelor, procedeelelor și mijloacelor tehnico-criminalistice de depistare, cu indicarea situațiilor tipice și a acțiunilor inițiale la cercetarea evaziunii fiscale, precum și a modului în care se constată infracțiunile flagrante și se organizează cercetarea evaziunilor fiscale. Se ajunge la concluzia că, începând cu momentul depistării lor, necesitatea perfecționării multilaterale a metodicii cercetării acestora a tuturor participanților la urmărire penală și ridicarea nivelului cunoștințelor lor despre evaziunea fiscală și a lucrului cu această categorie de infracțiuni.

În acest capitol, s-a definit noțiunea de evaziune fiscală, arătându-se că, în funcție de modul cum poate fi săvârșită, aceasta cunoaște două forme de manifestare: evaziune care poate fi realizată la adăpostul legii (evaziune legală) și evaziune care se realizează cu încălcarea legii, frauduloasă.

S-a scos în evidență faptul că evaziunea fiscală ilicită, spre deosebire de cea legală, se săvârșește prin încălcarea flagrantă a legii, profitându-se de modul specific în care se face impunerea. În acest caz contribuabilul violează prescripția legală cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor și a contribuțiilor cuvenite statului.

Evaziunea fiscală, după cum pe bună dreptate menționează M. Corj, e unul dintre fenomenele economico-sociale complexe de maximă importanță cu care statele de astăzi se confruntă și ale cărei consecințe nedorite caută să le limiteze cât mai mult, eradicarea fiind practic imposibilă. Statul trebuie

să se preocupe sistematic și eficient de preîntâmpinarea și limitarea fenomenului evazionist, urmărind în principal două scopuri: un scop "pozitiv", argumentat de dorința de a stimula formarea capitalului și un scop "negativ", orientat înspre sprijinirea unor grupuri de interese, de multe ori de tip mafiot, cu tot cortegiul de consecințe [12, p.175].

Evaziunea fiscală ca fenomen constituie acțiunile unor persoane fizice sau juridice, de sustragere de la impunerea materiei impozabile, care prejudiciază interesele statului. În acest caz statul apare în postura de "victimă" a unor manopere frauduloase, calificate de lege drept antisociale și pedepsite ca atare. Statul, ca persoană juridică, are tot dreptul de a obliga prin lege orice altă persoană juridică sau fizică, care activează pe teritoriul său, la o prestație imediată și viitoare, dar fără o contraprestație imediată și echivalentă. Acestea sunt impozitele și taxele stabilite de guvern.

Impozitele și taxele, după cum menționează A. Armeanic, reprezintă mijloacele ce stau la dispoziția statului pentru acumularea veniturilor bugetare și, implicit, pentru acoperirea cheltuelilor generale de nevoile publice [2, p.5].

În literatura de specialitate pe drept se menționează că, "totalitatea procedeelelor ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag în total sau în parte materia lor impozabilă obligațiunilor stabilite prin legea fiscală; sustragerea pe diferite căi de la obligațiile fiscale, ascunderea sub diferite forme a surselor și a cuantumului veniturilor impozabile; eschivarea de la impunere a plătitorului de impozite ori sustragerea în tot sau în parte de la impunere a masei impozabile poartă denumirea de evaziune fiscală [32, p.125; 6, p.7; 4, p.55; 29, p.7].

În aceeași ordine de idei, autorii V.Cușnir și V.Berliba opiniază că obligațiunile privind crearea condițiilor necesare pentru realizarea evidenței contabile corespunzătoare și, respectiv, reflectarea în ele a obiectelor impozabile, întocmirea și trimiterea la organul fiscal a documentelor de evidență contabilă și pe baza acestora - achitarea la timp a impozitelor - sunt depuse asupra managerului-șef al întreprinderii, instituției, organizației [13, p. 86].

În accepțiunea autorului Gh.Alecu, evitarea de a plăti impozitul poate fi realizată doar prin trei modalități principale, respectiv legea fiscală care asigură ea însăși evaziunea printr-un regim fiscal de favoare; abținerea, pur și simplu, a contribuabilului de a îndeplini activitatea, operațiunea sau actul impozabil, modalitate frecvent întâlnită în cazul unei fiscalități excesive și folosirea de mijloace și metode care încalcă în mod deschis legea fiscală [1, p.193].

Evaziunea fiscală la TVA se produce prin aplicarea eronată a regimurilor deducerilor, necuprinderea unor operațiuni ce intră în sfera TVA în baza de calcul a taxei, neevidențierea și nevirarea taxei aferentă avansurilor încasate de la clienți, aplicarea eronată a cotei zero, sustragerea de la plata TVA prin declararea unor importuri ca fiind temporare la accize, etc.[1, p.193-194].

Susținem opinia autorului, cu privire la faptul că evaziunea fiscală este ușor de comis și cu ajutorul conturilor bancare a societății. Astfel, practica arată că potrivit prevederilor legale în vigoare o societate comercială cu capital privat poate să aibă deschise două conturi la bănci diferite. Deschiderea celui de-al doilea cont se face fără avizul și fără înștiințarea organelor fiscale sau a băncii la care s-a deschis primul cont. În acest context legal se pot săvârși cele mai mari fraude fiscale pe bază de documente „legal” întocmite cu ajutorul conturilor deschise la una din bănci.

Tot el mai arată că printre numeroasele forme de evaziune pe care legiuitorul le-a avut în vedere, este în primul rând cea contabilă pentru întreprinderile impuse pe baza registrelor. Disimularea prin înregistrare este variată. Descoperirea lor este foarte anevoioasă cerând timp și o bună cunoaștere nu doar a teoriei contabile, dar și a tehnicii respective. Mijloacele de disimulare sunt variate. Ele îmbracă forma fie a unui joc de conturi care schimbă caracterul de profit al unei sume, fie a unei înregistrări care are ca scop a prezenta o situație alta decât cea reală [1, p.194-195].

Redând aspectul cauzal al evaziunii fiscale, I.Carașciuc corect accentuează că o cauză a răspândirii evaziunii fiscale este și activitatea slabă a organelor de control fiscal. Drept urmare, probabilitatea de a fi detectat în evaziuni scade și evaziunea fiscală devine mai atrăgătoare pentru mase

tot mai largi de contribuabili [8, p.13-23].

În opinia autorilor D. Clocotici și Gh.Gheorghiu, prima cauză a fraudei este însuși impozitul, mai corect sistemul fiscal în cadrul căruia se dezvoltă, bazat pe principiul declarativității contribuabilului ce beneficiază de o prezumție de sinceritate [11, p.55].

Ca și orice infracțiune, evaziunea fiscală reprezintă un anumit sistem de acțiuni (inacțiuni) ilicite și consecințe ale acestora legate reciproc și condiționate între ele. Acest sistem de acțiuni, de obicei, evoluează conform unor legi concrete și nu este un amestec mecanic de diferite acțiuni, ci un tot întreg, bine gândit de activitate, în care fiecare element constitutiv este legat cu altul, se poate manifesta atât de sine stătător, cât și prin intermediul și în strânsă legătură cu altele. Esența fiecărui element al sistemului de activitate ilegală se manifestă mai bine anume în corelarea lui cu alte elemente ale sistemului.

Așa cum menționează profesorul M. Gheorghiu, "... descoperirea și cercetarea infracțiunilor săvârșite depinde în mare măsură de faptul cum cunosc ofițerii de urmărire penală (anchetatorii) modelul criminalistic și penal al infracțiunilor comise, dacă apreciază just situațiile criminale și de urmărire penală, la timp și corect din punct de vedere procesual și tactic, dacă organizează și realizează operațiunile și combinațiile tactice necesare pentru reținerea, percheziționarea și ascultarea bănușilor, învinuiților, etc." [16, p.45].

Utilizarea modelului criminalistic în timpul cercetării faptelor ilicite cunoscute științei și practicii, oferă posibilitatea de a determina cu ce fel de mijloace, prin ce procedee ori metode se comit infracțiunile respective, în ce situații, care, de obicei, sunt motivele și cauzele infracțiunii, cine sunt infractorii, care este obiectul atentatului criminal, unde și ce fel de urme sunt caracteristice pentru aceste infracțiuni, etc.

Astfel, modelul criminalistic ne permite de a profita nu numai de datele necesare pentru stabilirea deplină și obiectivă a infracțiunii în cauză, ci și într-o măsură oarecare, determină sistemul, totalitatea acțiunilor organului de urmărire penală la cercetarea ei, fiindcă anume noțiunea în cauză are menirea stabilirii legăturilor între elementele dispărute, izolate la prima vedere. Această modelare în situațiile cercetării infracțiunilor prezintă o unitate organică a procesului logic și senzorial, care la cercetarea cazului concret dă posibilitatea de a completa datele ce lipsesc și, în așa fel, joacă un rol primordial în explicarea circumstanțelor necunoscute [16, p.45-49].

Studiul efectuat ne permite a constata, că în categoria elementelor structurale ale modelului criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală pot fi nominalizate: datele despre locul și timpul comiterii acestei infracțiuni; datele despre persoanele ce au comis evaziunea fiscală; datele despre modul de operare la comiterea faptei prejudiciabile; datele despre obiectele infracțiunii de evaziune fiscală; datele despre cauzele infracțiunii menționate; datele despre prejudiciul cauzat și posibilitățile recuperării lui; datele despre concursul de infracțiuni la săvârșirea evaziunii fiscale.

Din analiza manierei în care sunt incriminate infracțiunile de evaziune fiscală rezultă că, la nici una din ele, nu este prevăzută vreo condiție de loc și timp pentru subzistența faptelor. Totuși, locul și timpul săvârșirii faptelor trebuie avute în vedere, importanța stabilirii acestora fiind dată atât de necesitatea clarificării elementelor constitutive, cât și a altor aspecte ce țin de administrarea probatoriului în cauză. Nu de puține ori, locul și timpul comiterii au importanță decisivă în reținerea concursului de infracțiuni, cu efect pe linia finalității judiciare.

În raport cu fapta concretă săvârșită, investigării criminalistice îi revine și sarcina de a lămuri cine sunt autorii evaziunii fiscale, dacă au calitatea cerută de lege pentru a fi subiecți activi, precum și calitatea procesuală în care au acționat pentru punerea în aplicare a rezoluției infracționale.

Autorul Gh.Alecu, opiniază că subiectul infracțiunii de evaziune fiscală reiese chiar din definiția evaziunii fiscale, fiind vorba de contribuabilul – persoană fizică sau juridică, română sau străină, care desfășoară activități generatoare de impozite, vorbindu-se de un subiect calificat întrucât la majoritatea faptelor incriminate ca infracțiuni, subiect nu poate fi decât persoana care are o anumită calitate: administrator, contabil sau altă persoană însărcinată cu atribuții de serviciu specifice [1, p.199].

Autorul I. Oancea definește subiectul infracțiunii drept „... acea persoană care săvârșește o infracțiune și care este atrasă la răspundere penală și pedepsită (dacă, bineînțeles, îndeplinește și celelalte condiții pentru a fi făcut răspunzătoare), precum și cel care o pregătește sau încearcă săvârșirea ei, precum și complicele, instigatorul, organizatorul” [30, p.286].

Autorul A.Ungureanu remarcă în mod direct că subiect al infracțiunii poate fi numai “... persoana fizică ce săvârșește o infracțiune din care se naște obligația de a răspunde penal” [34, p.76].

Renumitul profesor C.Bulai determină că “... subiecți de drept penal pot fi persoanele fizice sau juridice implicate în raporturile juridice penale de conformare sau de conflict fie ca destinatari ai obligațiilor de conformare sau, după caz, ai obligației de a răspunde penal pentru nerespectarea acestor obligații, fie ca beneficiari ai ocrotirii juridice penale. Întrucât calitatea de subiect de drept o au nu numai persoanele fizice, dar și persoanele juridice, se pune problema dacă acestea din urmă pot avea și calitatea de subiect de drept penal, respectiv de subiect al infracțiunii” [7, p.148-150]. Ca subiecți de drept, persoanele juridice sunt și ele beneficiare ale ocrotirii juridico-penale și deci pot avea totdeauna calitatea de subiecți pasivi ai infracțiunii, inclusiv a evaziunii fiscale. În teoria dreptului penal a fost formulată și susținută atât teza negativă, potrivit căreia persoanele juridice nu pot avea calitatea de subiecți activi ai infracțiunii, cât și teza afirmativă, care susține contrariul, în sensul că și persoanele juridice pot avea această calitate [7, p.148-150].

În situația de refuz a prezentării documentelor contabile oficiale necesare stabilirii obligațiilor fiscale, autor poate fi în principiu, orice persoană, după cum remarcă autorii A. Ungureanu, A. Ciopraga [33, p.115]. Din analiza textului incriminator se desprinde ideea că autor al acestei forme de evaziune fiscală poate fi atât agentul economic persoană fizică, dar și un prepus al agentului economic persoană juridică, obligați în conformitate cu prevederile legale [7, p.61] să organizeze și să țină contabilitatea. Fie că este vorba de persoana fizică, fie ca este vorba de persoana juridică aceștia sunt deținătorii de documente contabile oficiale. Este totuși posibil ca autor să fie orice altă persoană, dacă deține efectiv documentele contabile oficiale ale unui agent economic, persoană juridică sau fizică. Această situație poate apărea în cazul în care autorul infracțiunii face parte dintr-o societate comercială autorizată să organizeze și să țină contabilitatea unor agenți economici. De asemenea, subiecți activi ai acestei infracțiuni pot fi și unii contabili autorizați, experți contabili sau orice alte persoane împuternicite de contribuabil cu ținerea contabilității sale [15, p.224]. Această infracțiune poate fi săvârșită și în participație penală, sub forma couatoratului, instigării sau complicității.

Obiectul infracțiunii îl constituie raporturile apărute la calcularea și plata impozitelor. Infracțiunea de evaziune fiscală, pe lângă obiectele materiale, are în componență și obiectele juridice. Acestea sunt reprezentate fie de relațiile sociale privind buna desfășurare a activităților economico-financiare a căror realizare presupune îndeplinirea cu onestitate de către contribuabili a obligațiilor înscrise în documentele de control privind refacerea documentelor distruse, precum și a relațiilor sociale referitoare la circuitul financiar și fiscal și protejarea bugetului general consolidat, a căror naștere și dezvoltare este condiționată de o comportare cinstită a contribuabililor în procedurile de rambursare, compensare sau restituire a diferitelor sume de la bugetul general consolidat, precizează autorii C. Voicu și Al.Boroi [36, p.152].

Pentru a putea înțelege corect, a dimensiona real fenomenul evaziunii fiscale, pentru a elabora și aplica măsuri eficiente de combatere a acestuia, trebuie, în primul rând, să înțelegem cauzele acestui fenomen complex.

Știința criminologică autohtonă nu a sistematizat factorii care stau la baza fenomenului evazionist decât la nivelul criminalității luate în ansamblul ei. Cu atât mai mult, că specialiștii, care supun studiului criminalitatea fiscală, acordă atenție limitată factorilor care o determină. De aceea, în contextul abordării delictualității fiscale se face necesară și o minimă sistematizare a factorilor specifici fenomenului în cauză.

Cauzele evaziunii fiscale sunt multiple, dintre care nominalizăm:

- excesivitatea sarcinilor fiscale, mai cu seamă pentru unele categorii de contribuabili, această excesivitate se explică în parte și are drept efect, tocmai amploarea evaziunii fiscale;
- situația financiară nestabilă a contribuabilului;
- sistemul legislativ fiscal, care pe lângă faptul că este incomplet, prezintă mari lacune, imprecizii și ambiguități, creează pentru contribuabilul evazionist un spațiu larg de manevră, în încercarea sa de sustragere de la plata obligațiilor fiscale legale;
- presiunea fiscală aplicată de instituțiile statului cu atribuții în domeniu. Aceasta nu trebuie privită doar ca un factor de natură juridică, prin prisma numeroaselor acte normative care impun obligații fiscale. Ea trebuie analizată și ca un factor economic important ce favorizează comiterea delictelor fiscale. În opinia autorului C.Balaban, cuantumul presiunii fiscale individuale este relevant dacă este analizat în strânsă corelație cu gradul în care veniturile personale ale contribuabilului după impozitare satisfac nevoile de subzistență. Interesele directe atât ale contribuabilului individual, cât și cele ale agentului economic, vin în contradicție cu cele ale statului, impozitul fiind privit ca o serioasă constrângere, situație din care se naște tendința de a evita aceste impozite, și de aici până la comiterea infracțiunii fiscale mai este doar un singur pas [4, p.136];
- psihologia contribuabilului și insuficienta educație fiscală și civică a acestuia;
- modul de organizare, funcționare și dotare a organelor fiscale și a celor de control financiar-fiscal;
- lipsa unor reglementari clare, precise și unitare pentru combaterea acestui fenomen.

Așa cum precizează prof. V.Bercheșan, evaziunea fiscală poate îmbrăca o serie de forme, acestea constituindu-se în modalități normative de comitere, cu individualitate distinctă [6, p.264].

Pericolul social al faptelor incriminate la art.244 și 244/1 CP al RM și Legea României nr.241/2005 este condiționat de neîndeplinirea de către făptuitor a obligației stabilite la al.1 art.58 din Constituție, care prevede că "Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice". După cum precizează prof. V.Stati - să nu uităm că, potrivit al.1 a art.29 din Declarația Universală a Drepturilor Omului, "orice persoană are îndatoriri față de colectivitate, deoarece numai în cadrul acesteia este posibilă dezvoltarea liberă și deplină a personalității sale" [31, p.282].

Aspectele pe care trebuie să le clarifice investigația criminalistică reprezintă, în același timp, condiții pentru existența infracțiunii, organul de urmărire penală având obligația de a stabili întrunirea lor cumulativă. Lipsa oricăreia din aceste condiții atrage după sine inexistența laturii obiective, deci a infracțiunii în discuție.

Cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală este o activitate a organelor de stat împuternicite cu sarcina investigării cazurilor penale - căutarea, colectarea și verificarea probelor cu privire la săvârșirea faptei prejudiciabile concrete, stabilirea tuturor circumstanțelor infracțiunii, identificarea infractorului, vinovăției acestuia, etc. Această activitate poartă un caracter procesual, tactic, special și organizatoric și este foarte asemănătoare cu noțiunea de urmărire penală, însă nu este una și aceeași. Noțiunea de cercetare este mai amplă decât noțiunea de urmărire penală și se începe, deseori, până la pornirea cauzei penale [16, p.22].

Esența cercetării infracțiunilor constă în analiza datelor acumulate referitor la infracțiunea comisă, luarea deciziilor și efectuarea acțiunilor procesuale și de altă natură în scopul administrării și verificării probelor, constatării vinovăției și a tragerii la răspundere penală a infractorilor.

În aspect procesual, activitatea de cercetare criminalistică este forma prin care organul de urmărire penală, apoi instanța de judecată realizează în practică legea penală și procesual-penală. În așa mod, toată activitatea în cadrul unui proces penal decurge într-o formă procedurală, iar orice derogare duce la nulitatea probei respective, care a fost adusă în cauză cu încălcarea normelor procedurale.

Sub aspect criminalistic, activitatea de cercetare a infracțiunilor presupune depistarea, colectarea și verificarea datelor faptice (probelor) care servesc la constatarea existenței sau inexistenței infracțiunii,

la identificarea făptuitorului, la stabilirea vinovăției lui, precum și a altor circumstanțe importante pentru justa soluționare a cauzei cercetate. Sub acest aspect, activitatea de cercetare reprezintă o formă procedurală și tactică în care se realizează metodele, mijloacele, procedeele și recomandările științei criminalistice [16, p.23].

Legiuitorul nu a prevăzut metodicele de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală și nici tactica realizării acțiunilor de urmărire penală, lăsând la aprecierea științei criminalistice rezolvarea acestor probleme de conținut. Aceasta elaborează anumite metode și mijloace tehnice pentru depistarea, fixarea și ridicarea urmelor materiale ale infracțiunii, procedee tactice de efectuare a acțiunilor de urmărire penală și recomandări metodice pentru cercetarea cu succes, descoperirea și prevenirea infracțiunilor.

După cum pe bună dreptate apreciază prof. M. Gheorghită, problemele organizării cercetării infracțiunilor sau urmăririi penale, deocamdată, nu au fost reflectate la modul convenit în literatura criminalistică și cea de specialitate; de abordarea lor nu s-a preocupat, în mod special, nimeni. Trezește îngrijorare lipsa abordării unitare, echivalente în definirea esenței elementelor (structurii) și sarcinilor organizării urmăririi penale [16, p.22-23].

Activitatea organelor de urmărire penală, în special în cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, presupune realizarea unui sistem rațional de decizii organizatorice, acțiuni procedurale și măsuri speciale de investigație în scopul îndeplinirii mai efective a sarcinilor legislației penale, procedurii judiciare și asigurării intereselor ordinii de drept și securității interne a statului. Aceste decizii și acțiuni ale organelor de urmărire penală poartă atât caracter procesual, cât și neprocesual (tactic-organizatoric). Caracterul lor unitar constă în faptul că atât hotărârile și acțiunile procesuale, cât și cele neprocesuale sunt orientate spre îndeplinirea sarcinilor procesului penal și rezolvarea altor probleme puse în sarcina organului de urmărire penală. Deosebirea constă în faptul că deciziile și acțiunile procesuale și neprocesuale au bază diferită și își găsesc expresie în forme diferite. Altfel, dacă cele dintâi se bazează pe normele concrete ale legislației penale și de procedură penală, care se reflectă în documentele oficiale adresate pe marginea acțiunii penale, cele din urmă se bazează pe diferite recomandări ale teoriei și practicii pozitive, pe instrucțiuni, norme, pe experiența proprie a lucrătorilor organelor de urmărire penală și speciale de investigație.

La deciziile și acțiunile cu caracter procesual, care fac parte din organizarea urmăririi penale în cazurile cercetării evaziunii fiscale, se referă: pornirea urmăririi penale în legătură cu depistarea infracțiunii; aplicarea măsurilor de reprimare față de persoanele suspectate ori reținute; efectuarea unor anumite acțiuni procesuale (inițiale, de neamânat și ulterioare), orientate spre obținerea probelor infracțiunii, cum ar fi: efectuarea perchezițiilor și ridicărilor de obiecte și documente (înscrisuri); audierea martorilor și a persoanelor suspectate; formularea și aducerea la cunoștință a acuzației; dispunerea și efectuarea unor expertize, etc.

La deciziile și acțiunile cu caracter neprocesual (tactic), care, de asemenea, fac parte din organizarea cercetării infracțiunilor sus-numite, se referă: colectarea, obținerea și analiza informației, a datelor despre infracțiune; elaborarea versiunilor speciale de investigație și de urmărire penală; planificarea cercetării și realizarea măsurilor de investigație operativă; realizarea interacțiunii și coordonării; analiza materialelor obținute și controlul desfășurării lucrului în baza materialelor dosarului [17, p.336].

Organizarea urmăririi penale prevede activitatea rațională a organelor de urmărire penală, care include un anumit complex de hotărâri și acțiuni orientate spre constatarea evenimentului ilicit, identificarea persoanei infractorului, stabilirea vinovăției ei și altor circumstanțe care au importanță în rezolvarea cazului penal.

Specificul apariției cauzelor de evaziune fiscală determină organizarea cercetării lor. Succesiunea, orientarea, volumul și conținutul acțiunilor procesuale și măsurilor speciale de investigație la etapa inițială a cercetării se determină pornind de la particularitățile situațiilor de urmărire penală,

specifice lor. La ele se referă: identificarea infractorilor care au comis fapta; constatarea faptului dacă pornirea procesului penal a fost precedată de activitate pe marginea dosarului special (operativ); dacă infracțiunea s-a soldat cu daune; dacă au fost aplicate procedee socialmente periculoase de comitere a infracțiunii, mijloace tehnice, etc.

Sarcinile primordiale ale organizării urmăririi penale în aceste cazuri sunt: determinarea corectă a complexului de acțiuni procedurale și măsuri speciale de investigație pentru depistarea, fixarea și ridicarea probelor infracțiunii; aplicarea la timp față de infractori a măsurilor procesuale de constrângere pentru ca aceștia să nu se ascundă de urmărirea penală și judecată ori să nu pună piedici în stabilirea adevărului; verificarea, pe cale procesuală și prin alte mijloace, a probelor disponibile ale infracțiunii; obținerea datelor suplimentare despre cazul prejudiciabil cercetat; realizarea măsurilor necesare speciale de investigație în scopul identificării și reținerii adevăraților organizatori și conducători ai grupărilor criminale; scoaterea în vileag a altor legături criminale ale suspectilor și a locurilor de păstrare a corpurilor delictive, etc.

Esența cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală constă în analiza datelor acumulate referitor la infracțiunea cercetată, luarea deciziilor și efectuarea acțiunilor procesuale și de altă natură în scopul administrării și verificării probelor, constatării vinovăției și tragerii la răspundere penală a infractorilor.

Practica cercetării cazurilor de evaziune fiscală arată că pe această categorie de infracțiuni sunt caracteristice trei situații tipice de urmărire penală:

Prima situație : de regulă, cercetarea începe în momentul determinat de sursa de obținere a informației primare.

A doua situație: informația primară cu privire la infracțiunea fiscală săvârșită este adunată de organele speciale de investigație.

A treia situație: faptul săvârșirii infracțiunii fiscale a fost descoperit în cadrul cercetărilor altor infracțiuni.

În toate aceste situații, pentru efectuarea cu succes a cercetării este nevoie de o interacțiune reușită a organelor de urmărire penală, a celor fiscale și a celor speciale de investigație.

Pe parcursul acestei interacțiuni între organul de urmărire penală, organul operativ și organele fiscale trebuie să se asigure, pe de o parte, implicarea eficientă a aparatului numeros al organelor fiscale, iar pe de altă parte, posibilitățile mai mari ale organelor de urmărire penală și a celor speciale de investigație pentru obținerea informației necesare. În această interacțiune, funcția principală a organelor de control fiscal constă în verificarea și documentarea faptelor care arată prezența unor semne ale componenței infracționale; organele de urmărire penală și speciale de investigație folosesc această informație în scopul cercetărilor, informează organele fiscale în care direcție trebuie efectuate căutări suplimentare, făcând ca datele obținute să corespundă prevederilor procedurii penale. În urma studiului au fost trasate următoarele concluzii: 1) infracțiunile de evaziune fiscală ca fenomen social periculos reprezintă un anumit sistem de acțiuni (inacțiuni) ilegale și consecințe ale acestora legate reciproc și condiționate între ele. Acest sistem de acțiuni prezintă un tot întreg, bine gândit de activitate, în care fiecare element constitutiv este legat cu altele, se poate manifesta atât de sine stătător, cât și prin intermediul și în strânsă legătură cu altele. Pentru cunoașterea obiectivă și deplină a caracterului evaziunii fiscale concrete este necesar să se stabilească majoritatea elementelor care fac parte din modelul criminalistic al acestor infracțiuni; 2) modelul criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală este o categorie științifico-practică și prezintă o totalitate relativ stabilă de informații cu caracter criminalistic referitor la însușirile și proprietățile acestei categorii de infracțiuni și persoanelor implicate în ele; 3) ca elemente ale modelului criminalistic al acestor infracțiuni am constatat următoarele: informația despre locul și timpul comiterii evaziunii fiscale; date despre persoanele ce au comis evaziunea; date despre obiectele infracțiunii de evaziune fiscală; date despre modul de operare; date despre cauzele săvârșirii infracțiunilor de evaziune fiscală; date despre prejudiciul cauzat și posibilitatea recuperării lui, precum și date despre stabilirea concursului de infracțiuni; 4) infracțiunea de evaziune

fiscală se poate realiza în una din următoarele forme în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale: ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile; omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate; evidența, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor; executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor; sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate; substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale Codului de procedură penală român; 5) cunoașterea metodelor de săvârșire a evaziunii fiscale oferă posibilitatea de a determina ce fel de urme, unde, și cum pot fi depistate și ridicate, de a înainta versiuni: despre persoana care a comis infracțiunea; despre persoanele implicate în infracțiune; despre mijloacele și procedeele utilizate la comiterea infracțiunii concrete; despre sursele și caracterul probelor; despre circumstanțele care au putut contribui la comiterea infracțiunii, etc; 6) practica cercetării cazurilor de evaziune fiscală demonstrează că pe această categorie de infracțiuni sunt caracteristice trei situații tipice de urmărire penală: - prima situație : când cercetarea începe pe baza informațiilor obținute de la organele fiscale. În virtutea acestei situații, probabilitatea descoperirii infracțiunilor fiscale este destul de mare;- a doua situație: informația primară cu privire la infracțiunea fiscală săvârșită este adunată de organele speciale de investigații. Informația inițială despre infracțiuni de evaziune fiscală poate fi dobândită și din izvoare deschise, publice (spre exemplu, concluzii ale companiilor de audit, etc.); a treia situație: faptul săvârșirii infracțiunii fiscale a fost descoperit în cadrul cercetărilor altor infracțiuni; 7) în sarcina organelor de urmărire penală revine încărcătura de a lămuri dacă sunt întrunite condițiile cerute de lege pentru existența infracțiunii, respectiv: dacă făptuitorul a ascuns obiectul impozabil sau a falsificat datele despre obiect, a mărit deducerile fiscale, a diminuat procentul de adaos comercial, a transferat veniturile impozabile la societăți nou create, scutite de plata impozitelor, nu a fost calculat impozitul aferent veniturilor realizate din activități economice la organizațiile sau fundațiile non-profit, sunt depistate unele evidențe contabile duble ori alterate memoriile aparatelor de taxat, de marcat, este disimulat obiectul impozabil, a făcut o declarație fictivă cu privire la sediul sau la schimbarea sediului firmei, societății comerciale fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege, respectiv dacă activitatea ilicită a vizat sustragerea societății comerciale de la controlul fiscal; 8) la etapa inițială a cercetării evaziunii fiscale sunt necesare de soluționat următoarele sarcini importante: contracararea și prevenirea acțiunilor infracționale de evaziune fiscală, evitarea unor posibile, dar indezirabile consecințe pentru societate sau pentru stat; orientarea organului de urmărire penală în circumstanțele faptei comise, analiza situației reale de urmărire penală și elaborarea versiunilor referitor la infracțiunea dată; determinarea circumstanțelor ce urmează a fi stabilite; asigurarea pe cale procesuală și specială de investigații a culegerii și fixării tuturor probelor evaziunii fiscale, care în timp scurt pot fi pierdute; identificarea, căutarea și reținerea persoanelor bănuite de săvârșirea infracțiunii concrete; obținerea datelor necesare pentru pregătirea și desfășurarea acțiunilor ulterioare de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații; stabilirea cauzelor și condițiilor care au favorizat comiterea evaziunii fiscale; 9) analiza practicii de combatere a evaziunii fiscale demonstrează necesitatea interacțiunii organelor de urmărire penală cu organele speciale de investigații și cele fiscale în anumite forme procesuale; 10) pentru etapa inițială de cercetare a evaziunii fiscale, de regulă, sunt caracteristice următoarele acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații: ridicarea de obiecte și documente; efectuarea perchezițiilor la locul de trai și de muncă a bănuțului; examinarea obiectelor și documentelor; audierea martorilor; dispunerea unor constatări, expertize contabile, criminalistice; chestionarea persoanelor; culegerea informației despre persoane și fapte; identificarea persoanelor, etc. În afară de acestea de către organele

fiscale și speciale de investigații se pot efectua controale fiscale și verificări încrucișate ; 11) la etapa ulterioară de cercetare a evaziunii fiscale, de obicei, se efectuează următoarele acțiuni de urmărire penală: audierea învinutului (suspectului, inculpatului); audierea altor martori (din rândul angajaților, asociaților, rudelor, etc.); dispunerea unor expertize contabile, financiar-bancare, merceologice; efectuarea de confruntări, etc. La această etapă se soluționează următoarele sarcini: verificarea probelor obținute la etapa inițială de cercetare a cauzei de evaziune fiscală; depistarea și fixarea de noi probe, în afară de cele obținute la etapa inițială de cercetare; identificarea și atragerea la răspundere penală a tuturor persoanelor participante la săvârșirea infracțiunii cercetate; înlăturarea cauzelor și condițiilor care au favorizat săvârșirea evaziunii fiscale; determinarea prejudiciului cauzat prin evaziunea fiscală și recuperarea acestuia; soluționarea altor probleme cu caracter procesual sau operativ, apărute pe parcursul cercetării cauzei concrete (conexarea sau disjugarea cauzelor penale, etc.).

Capitolul 3 intitulat „Particularități tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală” cuprinde subcapitolele: *3.1. Ridicarea de obiecte și/sau documente (înscrieri); 3.2. Examinarea de obiecte și/sau documente; 3.3. Efectuarea perchezițiilor; 3.4. Audierea martorilor; 3.5. Dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare și a constatărilor tehnico-științifice; 3.6. Audierea bănuitului, învinutului (inculpatului); 3.7. Efectuarea confruntărilor; 3.8. Obținerea datelor privind tranzacțiile financiare și efectuarea interceptărilor și 3.9. Concluzii la capitolul 3.*

Capitolul este consacrat descrierii particularităților principalelor activități procesuale și măsurilor speciale de supravegere sau cercetare, după cum sunt stipulate în Capitolul IV a CPP roman iar după legislația RM - activitatea specială de investigații. Activitățile procesuale și speciale de investigații nominalizate sunt atât de necesare la depistarea și cercetarea din punct de vedere tactico-criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, pentru că acestea în majoritatea cazurilor prezintă unul din fenomenele economico-sociale complexe de maximă importanță. Sunt analizate posibilitățile contemporane de probare a activității infracționale a bănuitului, rolul subiecților în cercetarea și expertizarea evaziunii fiscale. Se abordează importanța raportului de expertiză contabilă și criminalistică, precum și a modului de ascultare a martorilor și a persoanelor suspecte, efectuarea confruntărilor, obținerea datelor privind tranzacțiile financiare și efectuarea interceptărilor pe cauzele cercetate.

Evaziunea fiscală este o infracțiune ce se poate reține doar în baza documentelor fiscale și contabile ale întreprinderii, instituției, firmei, societății, cu excepția vânzărilor fără documente de proveniență, motiv pentru care ofițerul de urmărire penală nu poate proba activitatea infracțională a bănuitului, inculpatului în lipsa acestora, fiind exclusă fondarea acuzației doar pe presupuneri sau estimări. De obicei, ridicarea de obiecte și/sau documente (înscrieri) este una din primele acțiuni procesuale ce urmează a fi efectuată și a nu da posibilitate evazionistului să nimicească sau să modifice aceste acte.

În vederea probării situației reale la instituția (firma, societatea comercială) supusă verificării și cercetării, este primordial ca organele de urmărire penală să intre în posesia documentelor contabile și financiar-bancare ale acesteia. De cele mai multe ori, în momentul efectuării verificărilor fiscale, persoanele ce comit fapte de evaziune fiscală au interesul să îngreuneze cercetarea organelor fiscale și a celor de urmărire penală, prin ascunderea documentelor contabile, distrugerea acestora, ori prin refuzul nejustificat de a le preda la cererea îndreptățită.

Obligația de a ridica obiectele și/sau documentele ce pot servi ca mijloc de probă în procesul cercetării evaziunii fiscale cade în sarcina organului de urmărire penală, în timp ce orice persoană fizică sau persoană juridică, în posesia căreia se află un obiect sau un document ce poate servi ca mijloc de probă, este obligată să-l prezinte și să-l predea organului respectiv, la solicitarea acestuia, primind ca dovadă o copie a procesului-verbal de ridicare.

Ca și percheziția, ridicarea de obiecte sau documente are caracterul auxiliar de descoperire și strângere a unor mijloace de probă, ridicarea făcându-se în două moduri: la cerere și ridicarea silită.

Măsura ridicării de obiecte și înscrisuri se dispune de către organul de urmărire penală prin ordonanță, iar de instanța de judecată prin încheiere, legiuitorul instituind două modalități de efectuare a acestei activități și anume ridicarea la cerere și ridicarea silită.

Având în vedere că la cercetarea evaziunii fiscale, de obicei, de la contribuabilul suspect și partenerii lui de afaceri se ridică numeroase și voluminoase documente și/sau obiecte, inclusiv informații computerizate, care la fața locului, practic nu pot fi supuse examinării minuțioase din lipsa de timp și alte considerente, acest lucru se realizează apoi de ofițerul de urmărire penală în condiții de birou, cu participarea specialiștilor respectivi și utilizarea mijloacelor tehnico-criminalistice necesare. În astfel de cazuri, examinarea de obiecte sau documente constituie o activitate de urmărire penală independentă cu documentarea procesului și a rezultatelor obținute într-un proces-verbal.

Examinarea obiectelor sau documentelor nu poate fi înlocuită cu o altă acțiune procesuală, iar acestea în nici un caz nu pot fi trimise la expertiză sau constatare tehnico-științifică fără o examinare prealabilă. Anume din aceste considerente ofițerul de urmărire penală trebuie să-și concentreze toate cunoștințele, să antreneze în activitatea dată și specialiștii necesari, pentru a depista acele urme și indicii care, ulterior, pot deveni obiecte ale cercetării de expertiză. Totodată, la examinarea obiectelor sau documentelor trebuie respectate regulile de manipulare (comportare) cu acestea, fapt ce garantează păstrarea inviolabilă a lor și a forței lor probante [17, p.399-400].

În cadrul examinării documentelor, de exemplu, este necesar de stabilit: denumirea, tipul acestuia; când și de către cine este întocmit, eliberat; ce fapte sau circumstanțe conține documentul și au acestea importanță pentru cauza cercetată sau nu; starea exterioară a documentului și volumul acestuia; existența sau inexistența semnelor de modificare a textului, cifrelor sau rechizitelor documentului, etc.

Pentru depistarea și ridicarea documentelor oficiale și neoficiale ascunse ale firmei, instituției, societății, precum și diverselor însemnări, calcule, notițe, numere de telefoane, nume și adrese a persoanelor cu care bănușii, inculpații de evaziune fiscală au anumite relații de afaceri, tot la etapa inițială a cercetării cauzei penale se efectuează diverse percheziții: la locurile de muncă, la domiciliile, mijloacele de transport ale bănușilor, casele de vacanță, garajele lor. Acțiunea dată, de exemplu, poate fi realizată concomitent cu ridicarea de obiecte sau documente ori imediat după aceasta. Diferența este în aceea că la ridicarea de obiecte sau documente reprezentantului organului de urmărire penală i se pot prezenta doar o parte de obiecte, documente solicitate, în deosebi cele oficiale, despre care se menționează în ordonanța respectivă. Atunci când în cadrul percheziției se pot depista și ridica diverse obiecte, documente, notițe, calcule, cum oficiale așa și neoficiale, care pot avea importanță probantă în cauza respectivă.

Pentru a putea fi folosite ca mijloc de probă în procesul penal, obiectele ce conțin în structura lor sau poartă urme pe suprafața lor în legătură cu infracțiunea săvârșită, înscrisurile ori valorile de orice fel trebuie să intre în posesia organului judiciar printr-un mijloc procesual legal.

În vederea pregătirii calitative a percheziției, respectiv la stabilirea momentului efectuării ei, organul de urmărire penală este nevoit să ia în considerare mai mulți factori, cum ar fi: necesitatea asigurării elementului surpriză, a caracterului inopinat, necesitatea efectuării neîntârziată, stabilirea acelor limite de timp care oferă condiții optime de pătrundere la locul de percheziționat, etc.

În vederea asigurării unei reușite percheziții și implicit a identificării și ridicării bunurilor, înscrisurilor și obiectelor ce prezintă importanță probantă în cauză, ofițerul de urmărire penală trebuie să efectueze o pregătire atentă și riguroasă a modului în care urmează să fie desfășurată fiecare percheziție. În acest sens, el este obligat să stabilească obiectivele fiecărei percheziții, în funcție de bunurile sau documentele căutate și modul în care a fost comisă infracțiunea.

Stabilind sarcinile percheziției concrete trebuie avut în vedere că fenomenul întocmirii dublelor evidențe, practic există peste tot în sectorul privat. Persoanele responsabile de resursele materiale ale firmelor, societăților, de obicei, efectuează evidența proprie, oficială și neoficială a bunurilor care se află în posesia, răspunderea lor, în scopul autocontrolului și controlului de anumite organe.

La cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală în primul rând trebuie de audiat în calitate de martor persoanele care în rezultatul controalelor efectuate au depistat încălcările comise de către contribuabili. Acestea sunt reprezentanții organelor fiscale, revizorii, auditorii. În rezultatul audierilor acestor persoane ofițerul de urmărire penală poate stabili circumstanțele depistării infracțiunii de evaziune fiscală, poate clarifica esența acesteia și modul de săvârșire a infracțiunii, precum și posibilele persoane implicate în realizarea intenției infracționale.

În cadrul audierii persoanelor nominalizate în calitate de martori de bună-credință, recunoscând profesionalismul lor, ofițerul de urmărire penală poate mai bine pătrunde în esența celor săvârșite, încălcărilor comise de contribuabil și legăturii cauzale a acestor încălcări cu acțiunile (inacțiunile) ce constituie evaziunea fiscală [37, p.761].

Reușita ascultării martorilor pe această categorie de infracțiuni, ca de altfel și pe alte categorii, este asigurată de o pregătire minuțioasă a ofițerului de urmărire penală către această acțiune procesuală și de tactică criminalistică importantă, precum și de efectuarea audierii imediat după pornirea cauzei penale, asigurarea condițiilor de realizare a ascultării, utilizarea procedurilor tactice corespunzătoare și materialelor cauzei, care confirmă încălcările respective și confirmă evaziunea fiscală.

În cauzele cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală pot fi dispuse și efectuate diverse expertize judiciare și constatări tehnico-științifice. Din expertizele criminalistice cele mai des întâlnite sunt: expertizele grafoscopice, când există documente întocmite de mână și expertizele tehnico-criminalistice a documentelor, când apar dubii referitor la unele blanchete, formulare, facturi, etc.

O importanță deosebită pe categoria dată de infracțiuni o au expertizele judiciar-economice. Cu ajutorul acestor expertize organul de urmărire penală poate stabili datele faptice referitor la operațiunile financiar-economice, indicii economici a organizației respective (firmei, societății), existența sau lipsa mijloacelor economice la un anumit moment. Iar în baza acestor indici experții pot determina ușor și răspunde la principala întrebare a cercetării criminalistice, care este valoarea impozitului neachitat de instituția dată în bugetul de stat [18, p.61].

Valorificarea expertizei contabile în activitatea judiciară presupune însușirea concluziilor acesteia de către organul beneficiar. Sunt și situații în care, după examinarea expertizei contabile judiciare, beneficiarul să ajungă la concluzia că raportul este necorespunzător, situație în care, organul care a dispus expertiza, poate dispune, la cererea părților sau din oficiu, măsuri de refacere sau de completare a expertizei, respectiv explicații verbale, prin audierea expertului contabil în calitatea sa de specialist, cu privire la constatările și concluziile exprimate în lucrarea al cărui autor este; răspunsuri suplimentare formulate în scris, respectiv un supliment de expertiză contabilă, atunci când se constată că expertiza nu este completă. Completarea din oficiu contribuie la prevenirea oricărei erori în cunoașterea, dovedirea și caracterizarea situațiilor cercetate, stabilind o relație de cauzalitate între concluzii și realitatea obiectivă.

Calitatea expertizelor contabile judiciare este apreciată de către organul de cercetare abilitat, acesta fiind singurul în măsură să sancționeze neconformitatea, prin anularea lucrării de expertiză contabilă și dispunerea alteia, în timp ce responsabilitatea asupra constatărilor și concluziilor unei lucrări de expertiză contabilă judiciară revine în mod exclusiv expertului contabil.

În calitate de bănuț, învinuit, inculpat pentru evaziunea fiscală se audiază în majoritatea cazurilor conducătorii, patronii sau administratorii organizațiilor (firmelor, societăților) și contabilii-șefi ai acestora. Audierea persoanelor bănuț, învinuite de comiterea evaziunii fiscale se efectuează, de obicei, după ce au fost obținute rezultatele controalelor fiscale, de audit, efectuarea constatărilor tehnico-științifice, expertizelor judiciare necesare și ascultarea martorilor, care au depistat faptele prejudiciabile evazioniste.

Având în vedere că persoanele care comit evaziunea fiscală, în majoritatea cazurilor sunt persoane cu o înaltă pregătire profesională (economică, juridică, tehnică etc.) și o experiență solidă într-un anumit domeniu de activitate, deseori, și de viață, cu multiple relații personale, ei din timp își

gândesc și pregătesc scrupulos conduita nu numai pentru a ocoli legea, dar și comportamentul în caz de audiere. Din aceste considerente, ofițerul de urmărire penală, către audierea acestor persoane trebuie să se pregătească foarte riguros, clarificându-se, în primul rând, în detaliile și operațiunile evazioniste, înarmându-se cu anumite probe incontestabile și cunoscând, în al doilea rând, toate capacitățile și șiretlicurile persoanei ce urmează a fi audiată în calitate de bănuit, învinuit, suspect. De asemenea, este necesar ca ofițerul de urmărire penală la perfecție să cunoască legislația fiscală. Nu întâmplător, mai mulți autori-criminaliști recomandă ca cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală să se înceapă cu studierea legislației fiscale și instrucțiunilor de aplicare a acesteia [38, p.411].

Pentru studierea persoanelor ce urmează a fi audiate în calitate de bănuit, învinuit de evaziune fiscală, ofițerul de urmărire penală trebuie să folosească la maximum posibilitățile organelor speciale de investigații, stabilind anumite persoane care aveau opinii și poziții contradictorii cu evazionistul.

Este bine cunoscut lucrul că, la cercetarea faptelor de evaziune fiscală există multe situații în care unele persoane cu funcții de răspundere nu recunosc faptul că au dat indicații, dispoziții sau au semnat unele documente contrar legislației în vigoare, altele că au emis anumite documente, au efectuat anumite operațiuni etc., din considerentul că acestea nu au fost înregistrate în evidența contabilă. Sunt, de asemenea, des întâlnite și situații în care, reprezentanții legali ai firmei, societății respective nu recunosc neînregistrarea în totalitate a relațiilor comerciale realizate, ori înregistrarea unor cheltuieli fictive, motivând culpa contabilului, situație în care se impune efectuarea unor confruntări între aceștia. De asemenea, confruntarea este utilă cauzei și atunci când mai multe persoane comit evaziunea fiscală în coautorat sau în alte forme de participare, tocmai pentru a stabili o încadrare juridică corectă pentru fiecare participant la infracțiune și a clarifica circumstanțele reale, obiective în care s-a derulat activitatea infracțională.

Efectuarea confruntărilor pe cauzele de evaziune fiscală necesită o deosebită atenție în pregătirea și realizarea acestora. Divergențele în declarațiile persoanelor audiate, de obicei, nu sunt un rezultat al uitării unor fapte, documente, etc. Practica demonstrează, că acestea sunt tentativele, tendințele unor persoane de a depune răspunderea pe seama altora. Mai ales când este cazul divergențelor între declarațiile conducătorului, administratorului și contabilului-șef: conducătorului firmei, societății și subalternilor, contabilului-șef și subalternilor contabili, conducătorului firmei, societății și reprezentanților altor organizații, cu care au avut relații comerciale, etc.[37, p.762].

Totodată, cu ocazia desfășurării confruntării ofițerii de urmărire penală pot ajunge la obținerea de noi probe, date și indicii, în situația în care persoanele confruntate își amintesc detalii omise cu ocazia ascultării în prezența altora. Această acțiune, bine gândită și efectuată corect, poate stimula memoria persoanelor de bună-credință, care nu își pot aminti anumite amănunte în legătură cu cauza cercetată.

Cu toate acestea, în opinia noastră, în cazul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, confruntarea este o activitate aproape inefficientă, aceasta operând doar în situațiile în care există anumite neconcordanțe între martori, între persoanele însărcinate cu conducerea contabilității firmei, societății pentru a se stabili cine se face vinovat de anumite încălcări, fiind însă foarte rare situațiile când astfel de activități sunt eficiente în probarea activității contribuabilului.

Alături de efectuarea confruntărilor, la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, se poate utiliza și prezentarea pentru recunoaștere. Această activitate procesuală este rar întâlnită în cercetarea criminalistică a evaziunii fiscale, datorită metodelor concrete de comitere a acesteia. Evaziunea fiscală fiind o infracțiune complexă, iar subiectul activ unul calificat, sunt rare situațiile când în cercetarea infracțiunii poate fi folosit acest procedeu.

Suntem de acord cu opinia autorului S.A.Golunski referitoare la faptul că deși prezentarea pentru recunoaștere nu este nominalizată în mod expres de prevederile legii procesual-penale în categoria mijloacelor de probă, ea reprezintă un procedeu probator de sine stătător, frecvent utilizat în practica organelor de urmărire penală, rezultatele sale fiind acceptate ca mijloace de probă inclusive de instanțele judecătorești. Baza legală a activității se regăsește în reglementările procesual-penale referitoare la

ascultarea persoanelor care cunosc fapte sau împrejurări de natură să contribuie la aflarea adevărului, la identificarea participanților la săvârșirea infracțiunii, a mijloacelor, instrumentelor folosite, ori a bunurilor, valorilor produs al activității ilicite, etc. [20, p.256].

În vederea documentării activității ilicite a bănușilor, învinuiților de evaziune fiscală, organele de urmărire penală, pot să utilizeze metode speciale de supraveghere sau cercetare. Aceste metode ocupă un loc important în cercetarea și probarea evaziunii fiscale, întrucât, de multe ori, în cazul comiterii unor astfel de fapte, stabilirea împrejurărilor comiterii acesteia, a situației de fapt, a formelor de participare la comitere nu se poate realiza doar prin administrarea unor mijloace clasice, uzuale. Mai mult, acest gen de infracțiuni pot fi comise și prin utilizarea unor firme, societăți de tip fantomă, dar și prin intermediul unor societăți ce aparent funcționează în paradisurile fiscale, astfel că, fără utilizarea unor astfel de metode nu ar putea fi identificate aceste fapte sau autorii lor.

Un rol important în probarea faptelor de evaziune fiscală îl are obținerea datelor privind tranzacțiile financiare ale unei persoane juridice sau fizice, întrucât în acest mod se poate identifica circuitul financiar al sumelor plătite sau încasate de firmă, societate, persoană, în baza căruia se poate stabili existența sau inexistența unui circuit economic corelativ.

În această ipoteză, ofițerul de urmărire penală ar putea identifica conturile bancare ale persoanelor fizice sau juridice bănuite, învinuite de comiterea evaziunii fiscale, fie prin solicitarea lor de la instituțiile bancare, fie de la organele fiscale.

Prin intermediul interceptărilor comunicărilor organele de urmărire penală vor urmări stabilirea legăturilor existente între participanții la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală; identificarea persoanelor cu drept de decizie în cadrul întreprinderilor, firmelor, societăților comerciale implicate în săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, întrucât sunt foarte multe situațiile în care administrarea faptică a unei societăți este realizată de o altă persoană decât administratorul scriptic al acesteia; stabilirea existenței unui grup infracțional organizat și ierarhia acestuia, identificarea persoanelor care sprijină participanții la infracțiune; identificarea circuitului real al mărfurilor/bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor comerciale (situația achizițiilor și livrărilor succesive, naționale sau intracomunitare, uneori prin interpunerea unor societăți fantomă); identificarea documentelor aferente transportului de mărfuri care pot avea o aparență de legalitate; identificarea persoanelor ce conduc unitatea respectivă, conducerea contabilității și stabilirea implicării acestora în activitatea infracțională; stabilirea locurilor în care sunt transportate și depozitate bunurile ce formează obiectul infracțiunilor de evaziune fiscală, precum și a locurilor în care se găsesc documentele financiar - contabile, etc.

Analizând particularitățile tactice ale efectuării unor acțiuni de urmărire penală și măsurile speciale de investigații în aria acestui capitol au fost specificate următoarele concluzii: 1) în procesul de cercetare criminalistică, activitatea ofițerului de urmărire penală sau a procurorului presupune realizarea unui sistem rațional de decizii și activități (procesuale și neprocesuale), precum și măsuri speciale de investigații în scopul descoperirii și obținerii probelor referitor la fapta prejudiciabilă concretă; 2) în vederea stabilirii situației reale a instituției (firmei, societății controlate) este primordial ca la începutul cercetării cauzei respective organul de urmărire penală să intre în posesia documentelor contabile și financiar-bancare ale acesteia, precum și informației (datelor) computerizate, dacă există, pentru a exclude orice modificare a situației reale în evidențele contabile și pentru a documenta faptele de încălcări a normelor stabilite; 3) practica demonstrează că la cercetarea evaziunii fiscale, de obicei, de la contribuabilul suspect și partenerii lui de afaceri se ridică numeroase și voluminoase documente și/sau obiecte, inclusiv informații computerizate, care la fața locului, practic nu pot fi supuse examinării minuțioase din lipsa de timp și alte considerente, acest lucru se realizează apoi în condiții de birou, cu participarea specialiștilor respectivi și utilizarea mijloacelor tehnico-criminalistice necesare; 4) o acțiune, de asemenea, eficientă de urmărire penală la cercetarea cauzelor de evaziune fiscală este și percheziția, care se poate efectua la locul de muncă, la domiciliul, în mijlocul de transport, etc. al persoanei bănuite de evaziunea fiscală. Scopul acestei acțiuni este depistarea și ridicarea de documente

oficiale și neoficiale ascunse, precum și diverse notițe, calcule, însemnări, nume și adrese, numere de telefoane ale unor persoane, ce pot avea importanță pe cauza cercetată. Această acțiune procesuală și de tactică criminalistică poate fi efectuată concomitent cu ridicarea de obiecte și/sau documente ori imediat după aceasta ; 5) un procedeu important de acumulare a informației probante pe categoria dată de infracțiuni este audierea martorilor, care trebuie de realizat imediat, de asemenea, la începutul cercetărilor. În primul rând, în calitate de martori trebuie audiate persoanele care au depistat încălcările comise de către contribuabil (reprezentanții organelor de control), apoi lucrătorii contabilității, casieriei, magazionerii, expeditorii organizației unde a fost comisă evaziunea fiscală. Prin aceste audieri ofițerul de urmărire penală poate mai bine pătrunde în esența celor săvârșite, încălcărilor comise și legăturii cauzale a acestora cu consecințele faptei; 6) o importanță majoră pe această categorie de infracțiuni o au constatările tehnico-științifice și expertizele judiciare, dintre care, cele mai frecvent dispuse sunt: constatările tehnico-științifice și expertizele contabile, financiar-economice, merceologice și criminalistice. Ultimele sunt dispuse în cazurile când apar suspiciuni referitor la falsificarea documentelor contabile și financiar-bancare; 7) audierea persoanelor bănuite, învinuite de comiterea evaziunii fiscale se efectuează, de regulă, după ce au fost obținute rezultatele controalelor fiscale, de audit, audierea martorilor, efectuarea constatărilor tehnico-științifice, expertizelor judiciare necesare, care au depistat faptele prejudiciabile evazioniste. Acțiunea dată se realizează la etapa ulterioară a cercetării cauzei, când ofițerul de urmărire penală dispune deja de material probatoriu suficient referitor la anumite fapte (episoade) infracționale, existența unor scheme ilegale de evaziune fiscală, etc. De obicei, pe această categorie de infracțiuni audierea persoanelor nominalizate se realizează, utilizând procedeul principal (de bază) care este prezentarea probelor existente în dosar; 8) procedeul tactic specific de verificare a declarațiilor persoanelor audiate, care mai îndeplinește și o importantă sarcină psihologică, întrucât poate servi ca un imbold favorabil obținerii unor declarații veridice și complete de la persoana, care anterior a depus declarații nesincere, în cazurile cercetării evaziunii fiscale, după cum demonstrează practica, este confruntarea. Confruntarea la cercetarea evaziunii fiscale își găsește utilitatea, atunci când prin efectuarea ei se lămuresc aspecte de natură că o persoană (de obicei, conducătorul) neagă fapta că a dat indicații subalternilor de a nu înregistra toată materia primă sau marfa ce a intrat în depozit, de a elibera marfă fără documente justificative sau de a denatura aceste înregistrări (la intrare, ieșire), etc. Totodată, cu ocazia desfășurării confruntării se poate ajunge la obținerea de noi probe, date și indicii, în situația în care persoanele confruntate își amintesc detalii omise cu ocazia ascultării în prezența altora; 9) la momentul introducerii în legislația penală, interceptările au reprezentat o modernizare a sistemului probatoriu. În timp, posibilitatea de alterare a conținutului înregistrărilor a fost diminuată de legiuitor prin instituirea unor măsuri de verificare, respectiv prin instituirea unor condiții de autorizare și de efectuare. Cu toate acestea, textul în vigoare comportă diferite critici, materializate în contestarea interceptărilor, motiv pentru care instanțele de judecată trebuie să le analizeze cu anumite rezerve, existând atât posibilitatea falsificării lor, cât și interpretării subiective a convorbirilor, tocmai pentru a imprima conotații penale faptelor cercetate. La această concluzie conduce și aspectul că, organele de urmărire penală aleg din cumulul de convorbiri, doar acelea pe care le consideră utile cauzei, de multe ori existând un subiectivism, din dorința probării activității infracționale. În acord cu principiul aflării adevărului, informațiile operaționale care se desprind din interceptările sau înregistrările audio-video, ca mijloace de probă în procesul penal, trebuie decodificate cu maximă responsabilitate de organul judiciar; 10) un rol important în probarea faptelor de evaziune fiscală îl are anume obținerea datelor privind tranzacțiile financiare ale unei persoane juridice sau fizice (art.138, al.1, p. ”e” CPP român, întrucât în anumite cazuri doar în acest mod se poate identifica circuitul financiar al sumelor plătite sau încasate de firmă, societate, persoană, în baza căruia se poate stabili existența sau inexistența unui circuit economic corelativ.

În această ipoteză, se pot identifica conturile bancare ale persoanelor fizice sau juridice bănuite, învinuite de comiterea evaziunii fiscale, fie prin solicitarea lor de la instituțiile bancare, fie de la organele fiscale.

În continuare, se urmărește, cu încuviințarea prealabilă a judecătorului de drepturi și libertăți, care sunt rulajele conturilor bancare pentru perioada cercetată, cu identificarea documentelor justificative depuse la instituția bancară pentru efectuarea respectivelor operațiuni de plăți și încasări, respectiv retrageri de numerar, însoțite de declarația privind destinația folosirii sumelor de bani retrase, dosarele de deschidere de cont, specimenele de semnături, declarația privind sursa fondurilor și a beneficiarului real al fondurilor, care sunt persoanele împuternicite/autorizate să efectueze plăți sau retrageri de numerar din conturile bancare, rapoartele de tranzacții suspecte.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Rezultatele analizei legislației procesual penale, a teoriei și practicii de urmărire penală și judiciare privind cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală, condiționează formularea următoarelor *concluzii*:

1. Infracțiunile de evaziune fiscală ca fenomen social periculos reprezintă un anumit sistem de acțiuni (inacțiuni) ilegale și consecințe ale acestora legate reciproc și condiționate între ele. Acest sistem de acțiuni prezintă un tot întreg, bine gândit de activitate, având ca scop sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale [21, p.479-480].

2. Evaziunea fiscală se poate realiza în una din următoarele forme: ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile; omisiunea, în tot sau în parte, a evidenței, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor economice, comerciale efectuate sau a veniturilor realizate; evidența, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile, memorii ale aparatelor de taxat ori de marcat electronice fiscale sau de alte mijloace de stocare a datelor; executarea de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor; sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate; substituirea, degradarea sau înstrăinarea de către debitor ori de către terțe persoane a bunurilor sechestrate în conformitate cu prevederile Codului fiscal și ale Codului de procedură penală [21, p.482-484].

3. Practica cercetării cazurilor de evaziune fiscală demonstrează că pe această categorie de infracțiuni sunt caracteristice trei situații tipice de urmărire penală:

- prima situație : când cercetarea începe pe baza informațiilor obținute de la organele fiscale . În virtutea acestei situații, probabilitatea descoperirii infracțiunilor fiscale este destul de mare;

- a doua situație: informația primară cu privire la infracțiunea fiscală săvârșită este adunată de organele speciale de investigații. Informația inițială despre infracțiuni de evaziune fiscală poate fi dobândită și din izvoare deschise, publice (spre exemplu, concluzii ale companiilor de audit etc.);

- a treia situație: faptul săvârșirii infracțiunii fiscale a fost descoperit în cadrul cercetărilor altor infracțiuni [19, p.23-24].

4. Sub aspect criminalistic, activitatea de cercetare a evaziunii fiscale presupune depistarea, colectarea și verificarea probelor care servesc la constatarea existenței sau inexistenței infracțiunii date, la identificarea făptuitorului, la stabilirea vinovăției lui, precum și a altor circumstanțe importante pentru justa soluționare a cauzei cercetate. Activitatea de cercetare criminalistică a evaziunii fiscale este forma prin care organul de urmărire penală, apoi instanța de judecată realizează în practică legea penală și procesual-penală în așa mod ca orice persoană care a săvârșit o infracțiune de evaziune fiscală să fie pedepsită potrivit vinovăției sale și nici o persoană nevinovată să nu fie trasă la răspundere penală și condamnată.

5. Descoperirea și cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală depinde în mare măsură de modul în care ofițerii de urmărire penală cunosc modelul criminalistic și penal al infracțiunilor date, de modul în care apreciază situațiile de urmărire penală, la timp și corect din punct de vedere procesual și tactic organizează și realizează cercetarea criminalistică a acestora, corect și la un nivel profesional înalt efectuează procedeele, operațiunile și combinațiile tactice necesare pentru probarea infracțiunii concrete.

6. În sarcina organelor de urmărire penală revine încărcătura de a lămuri dacă sunt întrunite condițiile cerute de lege pentru existența infracțiunii, respectiv: dacă făptuitorul a ascuns obiectul impozabil sau a falsificat datele despre obiect, a mărit deducerile fiscale, a diminuat procentul de adaos comercial, a transferat veniturile impozabile la societăți nou create, scutite de plata impozitelor, nu a fost calculat impozitul aferent a veniturilor realizate din activități economice la organizațiile sau fundațiile non-profit, sunt depistate unele evidențe contabile duble ori alterate memoriile aparatelor de taxat, de marcaj, este disimulat obiectul impozabil, a făcut o declarație fictivă cu privire la sediul sau la schimbarea sediului firmei, societății comerciale fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege, respectiv dacă activitatea ilicită a vizat sustragerea societății comerciale de la controlul fiscal [19, p.24-26].

7. La etapa inițială a cercetării evaziunii fiscale sunt necesare de soluționat următoarele sarcini importante: contracararea și prevenirea acțiunilor infracționale de evaziune fiscală, evitarea unor posibile, dar indezirabile consecințe pentru societate sau pentru stat; orientarea organului de urmărire penală în circumstanțele faptei comise, analiza situației reale de urmărire penală și elaborarea versiunilor referitor la infracțiunea dată; determinarea circumstanțelor ce urmează a fi stabilite ; asigurarea pe cale procesuală și specială de investigații a culegerii și fixării tuturor probelor evaziunii fiscale, care în timp scurt pot fi pierdute; identificarea, căutarea și reținerea persoanelor bănuite de săvârșirea infracțiunii concrete; obținerea datelor necesare pentru pregătirea și desfășurarea acțiunilor ulterioare de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații; stabilirea cauzelor și condițiilor care au favorizat comiterea evaziunii fiscale [19, p. 28-29].

8. Pentru etapa inițială de cercetare a evaziunii fiscale, de regulă, sunt caracteristice următoarele acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații: ridicarea de obiecte și documente; efectuarea perchezițiilor la locul de trai și de muncă a bănuितului, învinuitului; examinarea obiectelor și documentelor; audierea martorilor; dispunerea și efectuarea unor constatări; chestionarea; culegerea informației despre persoane și fapte; identificarea persoanelor, etc. În afară de acestea de către organele fiscale și speciale de investigații se pot efectua controale fiscale și verificări încrucișate [26, p.1759-1762].

9. La etapa ulterioară de cercetare a evaziunii fiscale, de obicei, se efectuează următoarele acțiuni de urmărire penală: audierea învinuitului (inculpatului); audierea altor martori (din rândul angajaților, asociaților, etc.); dispunerea și efectuarea unor expertize contabile, financiar-bancare; efectuarea de confruntări, etc. La această etapă se soluționează următoarele sarcini: verificarea probelor obținute la etapa inițială de cercetare a cauzei de evaziune fiscală; depistarea și fixarea de noi probe, în afară de cele obținute la etapa inițială de cercetare; identificarea și tragerea la răspundere penală a tuturor persoanelor participante la săvârșirea infracțiunii cercetate; înlăturarea cauzelor și condițiilor care au favorizat săvârșirea evaziunii fiscale; determinarea prejudiciului cauzat prin evaziunea fiscală și recuperarea acestuia; soluționarea altor probleme cu caracter procesual sau operativ, apărute pe parcursul cercetării cauzei concrete (conexarea sau disjurgarea cauzelor penale etc.).

10. Infracțiunile de evaziune fiscală sunt infracțiuni de prejudiciu, de aceea organul de urmărire penală trebuie să clarifice și să dovedească care sunt veniturile reale obținute de contribuabil, obiectul și sursele de venit și pe această bază să se procedeze la calcularea impozitelor, taxelor sau altor contribuții datorate statului [24, p.287-289; 23, p.289-298].

Materialele tezei au fost utilizate în cadrul Direcției generale urmărire penală a Inspectoratului General al Poliției din cadrul Ministerului Afacerilor Interne al RM în formă de

prelegere în fața șefilor secțiilor de urmărire penală din raioanele republicii, precum și în calitate de material științifico-didactic la elaborarea recomandărilor metodice, care ulterior au fost expediate de conducerea Direcției nominalizate ofițerilor de urmărire penală pentru aplicarea în activitatea practică.

În legătură cu investigațiile întreprinse se impun următoarele *recomandări*:

Pentru legislația României:

1. Propunem *de lege ferenda* modificarea denumirii secțiunii a 3-a a capitolului VI și a art. 169 din Codul de procedură penală. După denumire în: **ridicarea de obiecte, înscrisuri sau date informatice**, iar textul articolului cu următorul conținut: **”Oganul de urmărire penală sau instanța de judecată are obligația să ridice obiecte, înscrisuri sau date informatice ce pot servi ca mijloc de probă în procesul penal”**. În așa mod acest articol logic consonează cu următorul articol 170 CPP cu denumirea de **”Predarea obiectelor, înscrisurilor sau a datelor informatice”**.

2. De asemenea se propune modificarea art.171 CPP după denumire în: **”Ridicarea silită de obiecte, înscrisuri sau date informatice”** și după conținut în următoarea redacție: **”Dacă obiectul, înscrisul sau datele informatice cerute nu sunt predate de bunăvoie, organul de urmărire penală, prin ordonanță, sau instanța de judecată, prin încheiere, dispune ridicarea silită. În cursul judecării dispoziția de ridicare silită a obiectelor, înscrisurilor sau datelor informatice se comunică procurorului, care ia măsuri de aducere la îndeplinire, prin organul de cercetare penală.”**

3. Considerăm necesar de a introduce în conținutul Legii României nr. 241/2005 a pedepsei penale pecuniare în formă de amendă pentru faptele de evaziune fiscală, după cum este prevăzut în legislația RM (art.244 și 244-I CP).

4. De asemenea considerăm că ar trebui înființat un oficiu pentru recuperarea creanțelor, ca urmare a rapoartelor făcute de Comisia Europeană, care să valorifice bunurile provenite din săvârșirea de infracțiuni fiscale.

Pentru legislația procesual penală a Republicii Moldova:

1. Propunem de lege ferenda modificarea denumirii secțiunii a 4-a, capitolul III, titlul IV a Părții Generale a Codului de procedură penală în următoarea redacție: **”Percheziția și ridicarea de obiecte, documente sau date informatice”**, respectiv și modificarea denumirilor art.126, 127 și 128 CPP cu completarea, după cuvintul documente, a sintagmei **”sau date informatice”**. Astfel de completări urmează a fi efectuate și în textul articolelor nominalizate.

2. La art.126 se propune un aliniat nou cu următorul conținut: **”Ridicarea datelor informatice dintr-un sistem informatic sau suport de stocare a datelor informatice poate fi efectuată doar cu participarea specialistului informatician”**.

3. Considerăm rațională și oportună introducerea în CPP RM a unui nou articol cu privire la percheziția informatică, după cum este prevăzut în Codul de procedură penală a României. Acest articol se propune în următoarea redacție: **”Percheziția informatică constă în examinarea exteriorului sau interiorului unui sistem informatic sau a unui suport de stocare a datelor informatice, efectuată în baza unei ordonanțe motivate, cu autorizația judecătorului de instrucție, în scopul stabilirii componentelor sistemului sau descoperirii și administrării documentelor sau datelor informatice ce pot avea importanță pe cauza cercetată. În cazurile ce nu suferă amânare sau în caz de delict flagrant, percheziția informatică poate fi efectuată în baza ordonanței motivate a procurorului, fără autorizația judecătorului de instrucție, urmând ca acestuia să i se prezinte imediat, dar nu mai târziu de 24 de ore de la terminarea percheziției, materialele obținute în urma acesteia, indicându-se motivele efectuării ei. La efectuarea percheziției informatice este obligatorie participarea specialistului informatician.**

Avantajele și valoarea elaborărilor propuse:

La nivel teoretic în spațiul vorbitorilor de limbă română, s-a reușit a elabora instrumentarul

metodic prompt și necesar de utilizare a modelului criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, pentru eficientizarea cercetării criminalistice a acestor infracțiuni, cât și evidențierea situațiilor tipice de urmărire penală și particularităților tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală, caracteristice acestei categorii de infracțiuni, fapt ce permite a constata că prin aceasta s-a completat doctrina criminalistică.

La nivel practic, soluțiile înaintate permit aducerea reglementărilor normative și recomandărilor criminalistice la practica și ritmul cotidian necesar, la tendințele și exigențele contemporane de combatere a fenomenului evazionist, la o eficientizare a procesului de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală.

Impactul lor asupra domeniului în cauză constă în îmbunătățirea activităților practice de efectuare a cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală, aprecierea corectă, de la bun început, a direcțiilor de cercetare și obținerea probelor necesare întru stabilirea adevărului juridic în cauzele respective. Eficientizarea cercetării acestor infracțiuni și intensificarea măsurilor de prevenire și combatere a evaziunii fiscale trebuie să aibă ca scop real și recuperarea prejudiciilor în cel mai scurt timp, precum și creșterea gradului de colectare a veniturilor la bugetul statului.

Având în vedere cele menționate, considerăm că, lucrarea a contribuit la soluționarea unei probleme științifice importante în materia metodicii criminalistice din spațiul vorbitorilor de limbă română prin elaborarea și actualizarea la zi a instrumentarului metodic întru eficientizarea cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală, precum și la perfecționarea legislației procesual - penale cu caracter tactic, fapt ce va facilita activitatea organelor de drept în vederea luptei cu fenomenul evazionist.

În baza acestor rezultate pot fi identificate și *direcțiile de cercetare de perspectivă*:

1.Continuarea investigațiilor vizând conexiunile evaziunii fiscale cu alte infracțiuni cum ar fi: practicarea ilegală a activității de întreprinzător, spălarea banilor, contrabanda, etc.;

2.Elaborarea unui Ghid metodic destinat ofițerilor de urmărire penală referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală;

3.Analiza criminologică a criminalității fiscale și formularea de propuneri în vederea contracarării acestui fenomen în România și Republica Moldova.

BIBLIOGRAFIE

1. Alecu, Gh. - Drept fiscal român, Editura Ovidius University Press, Constanța, 2007, 284 p., ISBN 978-973-614-338-5.
2. Armeanic, A. ș.a., Drept fiscal. Chișinău: Museum, 2001, 200 p., ISBN 9975-75-127-X.
3. Art.13 din Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului, din 26.08.1978
4. Balaban, C., Evaziunea fiscală. Aspecte controversate de teorie și practică judiciară. București: Editura Rosetti, 2003, 160 p., ISBN 973-8378-47-8.
5. Banca de date statistice a Ministerul Justiției. Infrapecțiuni. [http://www.just.ro/date-statistice/\(vizitat la 02.08.2018\)](http://www.just.ro/date-statistice/(vizitat%20la%2002.08.2018)).
6. Bercheșan, V., Particularități metodologice în cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, bancruta frauduloasă și concurența neloială, în Metodologia investigării infracțiunilor - curs de criminalistică, vol. I, Editura Paralela 45, Pitești, 1998, 274 p.
7. Bulai, C., Explicații teoretice ale codului procesual penal român, vol.I, București, 1975, 237 p.
8. Carașciuc L., Combaterea evaziunii fiscale drept cale de ameliorare a problemei deficitului bugetar / Economie și sociologie, 1998, p. 17-24.
9. Constituția Republicii Moldova. Legea RM din 29 iulie 1994/Monitorul Oficial al RM, 1994, nr.1 (12 august), în vigoare din 27 august 1994. www.lex.justice.md.
10. Clocotici, D., Gheorghiu, Gh., Dolul, fraudă și evaziunea fiscală. București: Lumina Lex, 1996, 160 p., ISBN 973-9186-85-8.
11. Clocotici, D., Gheorghiu, Gh., Evaziunea fiscală: probleme juridice ale răspunderii contravenționale și penale. București, Editura "Lumina Lex", 1996, 104 p., ISBN 973-9186-23-8.
12. Corj, M., Bazele constituționale ale impozitării de stat. IFSD al AȘ a Moldovei, Ins. Nistean de Econ. și Drept. Chișinău, 2003, 240 p., ISBN 9975-9721-7-9.
13. Cusnir, V., Berliba, V., Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic. Chișinău: Academia „Ștefan cel Mare”, 2002, 208 p., ISBN 9975-930-79-4.
14. Decizia penală nr.554/1979 a Tribunalului Județean Constanța, în RRD nr.2/1980, p. 61.
15. Decizia penală nr.1138/1981 a Tribunalului Suprem, secția penală, În V. Papadopol, Șt. Danes, "Repertoriu de practica judiciară în materie penală pe anii 1981-1985", Editura științifică și Enciclopedică, București, 1988, 224 p.
16. Gheorghită, M., Tratat de metodică criminalistică, Univ.de Stat din Moldova, Facultatea de Drept,- Chișinău: CEP USM, 2015, 532 p., ISBN 978-9975-71-606-2
17. Gheorghită, M., Tratat de Criminalistică. Chișinău: S.n., 2017,(F.E.-P. "Tipografia Centrală), 872 p., ISBN 978-9975-53-834-3
18. Gheorghită, M., Ghid de expertize judiciare. Chișinău, 2005, 104 p., ISBN 9975-9817-0-2.
19. Gheorghită, M., **Lică, F.I.** Situațiile, versiunile și acțiunile inițiale la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală. Revista Studia Universitatis Moldaviae, nr.8 (118)/2018, p.22-29, ISSN 1814-3199.
20. Golunski, S.A., Criminalistica, Editura Științifică, București, 1961, 566 p.
21. **Lică, F.I.**, Necesitatea adoptării Legii privind combaterea faptelor de evaziune fiscală în România//Colocviul Internațional "Promovarea drepturilor omului în contextul integrării europene: teorie și practică", 30-31 octombrie 2009, p.477-486.,

22. **Lică, F.I.**, Practica de eludare a fiscalului cu efecte internaționale//Conferința științifică ”Știința juridică autohtonă prin prisma valorilor și tradițiilor europene”. Metode și forme de racordare a studiilor juridice autohtone la standardele și valorile europene. Chișinău, 19 octombrie 2011, p.113-116, ISBN 978-9975-52-165-9.
23. **Lică, F.I.**, Stabilirea prejudiciului și posibilitatea recuperării lui la faptele de evaziune fiscală//Conferința științifică teoretico-practică Internațională ”Promovarea drepturilor omului în contextul integrării europene: teorie și practică”, Chișinău, 18 octombrie 2013, p.289-298, ISBN 978-9975-101-20-2.
24. **Lică, F.I.**, Măsuri asiguratorii în procesul penal// Conferința Internațională ”Reformele de drept în fostele țări sovietice: rezultate și probleme. Chișinău, 28-29 martie 2014, p.287-289, ISBN 978-9975-4162-8-3.
25. **Lică, F.I.**, Tactica ascultării suspectului de infracțiunea de evaziune fiscală//Materialele Conferinței Internaționale cu genericul ”Rolul științei și educației în implementarea acordului de asociere la Uniunea Europeană”, Chișinău, 5 februarie 2015, p. 315-319, ISBN 978-973-116-404-5.
26. **Lică, F.I.**, Investigarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală// Revista Română de Criminalistică, Ed.Asociația Criminaliștilor din România, București, nr.5/octombrie 2014, p.1759-1762,ISSN 1454-3117.
27. **Lică, F.I.**, Prin paradisurile fiscale// Studii juridice universitare, ULIM 2012, nr.3-4, p.198-203, ISSN 1857-4122.
28. **Lică, F.I.**, Efectuarea interceptărilor în cazul cercetării infracțiunilor fiscale//Legea și viața, Chișinău, 2018, p.7-13, ISSN 1810-309X.
29. Minea, M., Chiriac I, Ionescu, D., Legea evaziunii fiscale, București, Editura C.H.Beck, 2006, 236 p.ISBN 973-655-913-0.
30. Oancea, I., Curs de drept penal general, vol.I-III, Editura All București, 1994, 352 p., ISBN 973-571-009-9.
31. Stati V. Infracțiuni economice. Ghid metodic.Ed. a II-a rev. și actualizată.- Chișinău; CEP USM, 2016, 205 p., ISBN 978-9975-71-806-6.
32. Șaguna, D.D., Tutungiu M., Evaziunea fiscală pe înțelesul tuturor. București: Editura OSCAR PRINT, 1995, 195p., ISBN 973-96685-6-9.
33. Ungureanu, A., Ciopraga, A., Dispoziții penale din legi speciale române, comentate și adnotate cu jurisprudență și doctrină, Editura Lumina Lex, București, 1996, 816 p.
34. Ungureanu, A., Drept penal român, partea generală, București, Lumina Lex, 1995, 464 p., ISBN 973-918-615-7.
35. Văduva, N. Criminalistică. Curs universitar de tactică și metodică. Craiova :Universitaria, 2004, 411 p.,ISBN 973-8043-541-1
36. Voicu C., Boroi A. Dreptul penal al afacerilor, Ediția 3, Editura C.H.Beck, București, 2006, 684p., ISBN 973-655-943-2.
37. Аверианова, Т.В., Белкин, Р.С., Корухов, Ю.Г., Россинская, Е.Р. Криминалистика: Учебник для вузов, 3-е изд., перераб. и доп.- М.: НОРМА, 2007, 927 с., ISBN 5-468-00015-6
38. Ищенко, Е.П., Образцов В.А. Криминалистика: Учебник,-М.: Изд-во «Эксмо»,2005, 480 с., ISBN 5-699-10766-5.

ADNOTARE

Lică Florin Ilie, "Cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală", teza de doctor în drept la specialitatea 554.04- criminalistica, expertiza judiciară, investigații operative, Chișinău, 2019.

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia din 160 titluri, 168 de pagini al textului de bază. Rezultatele obținute sunt publicate în 9 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: evaziune, infracțiune fiscală, contribuabil, prejudiciu, plată fiscală, impozit, sursă impozabilă, document contabil, document fiscal, document financiar.

Domeniul de studiu. Lucrarea face parte din domeniul criminalisticii - metodică cercetării unor categorii de infracțiuni și este axată pe cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală.

Scopul lucrării. În baza cercetărilor teoretice și a materialelor empirice, precum și a analizei practicii de contracarare a fenomenului evazionist, a întreprinde tentativa elaborării unui instrumentar metodic de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală.

Obiectivele cercetării: a studia situația contemporană în domeniul cercetării criminalistice a evaziunii fiscale; a determina și analiza elementele modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală; a identifica situațiile tipice de urmărire penală pe această categorie de infracțiuni; a determina acțiunile inițiale de urmărire penală caracteristice cercetării faptelor de evaziune fiscală; a profila constatarea infracțiunii de evaziune fiscală și conținutul organizării investigațiilor pe categoria dată de infracțiuni; a evidenția particularitățile tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală pe această categorie de infracțiuni; a formula recomandări de lege ferenda în vederea perfecționării legislației procesul-penale.

Noutatea și originalitatea științifică. Caracterul novator al rezultatelor obținute este determinat de faptul că prezenta teză este una de pionerat în domeniul investigării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală, în spațiul vorbitorilor de limba română, având în vedere importanța teoretico-practică a problemei date și lipsa unor studii monografice în România și RM. Originalitatea rezultatelor obținute constă în investigarea complexă a fenomenului evazionist, determinarea și analiza elementelor modelului criminalistic al acestor infracțiuni, evidențierea situațiilor tipice de urmărire penală, estimarea particularităților tactice a unor acțiuni de urmărire penală, fapt de natură să contribuie la eficientizarea luptei cu acest flagel răspândit.

Rezultatul obținut care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante constă în elaborarea instrumentarului metodic prompt și necesar de utilizare a modelului criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, pentru eficientizarea cercetării criminalistice a acestor infracțiuni, cât și evidențierea situațiilor tipice de urmărire penală și particularităților tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală, caracteristice acestei categorii de infracțiuni.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării se evidențiază prin faptul că rezultatele cercetării, concluziile și recomandările elaborate permit suplimentarea metodicii criminalistice cu noi recomandări, precum și optimizarea, eficientizarea semnificativă a practicii de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală, având în vedere insuficiența unor lucrări științifice consacrate temei abordate.

Implimentarea rezultatelor științifice. Au fost utilizate în cadrul Direcției generale urmărire penală ale IGP al MAI în formă de prelegere și material didactic la elaborarea recomandărilor metodice pentru ofițerii de urmărire penală a republicii. De asemenea pot fi de un real folos atât cadrelor didactice cât și studenților, masteranzilor de la facultățile de drept.

АННОТАЦИЯ

Ликэ Флорин Илие, Расследование налоговых преступлений. Диссертация на соискание ученой степени доктора права, Кишинэу, 2019.

Структура диссертации: Введение, три главы, общие выводы и рекомендации, библиография из 160 названий, 168 страниц основного текста. Полученные результаты изданы в 9 научных публикациях.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налога, налоговое преступление, налоговый документ, налогоплательщик, бухгалтерский документ, финансовый документ.

Область исследования. Работа относится к области криминалистики- к методики расследования отдельных видов преступлений, будучи сосредоточенной на расследование налоговых преступлений.

Цель докторской диссертации заключается в проведении, на основе теоретических исследований и эмпирических материалов, а также анализа практики пресечения феномена уклонения от уплаты налогов, попытаться разработать действенный инструментарий расследования налоговых преступлений.

Задачи исследования состоят в следующем: изучить современное состояние в области расследования налоговых преступлений; определить и анализировать составные элементы криминалистической модели налоговых преступлений; выявить типичные ситуации уголовного преследования по данной категории преступлений; определить первоначальные следственные действия, характерные при расследование налоговых преступлений; установить структуру и содержание организации расследования данной категории преступлений; описание констатации очевидного уклонения от уплаты налогов; установление особенностей производства отдельных следственных действий по данной категории преступлений, формулирование предложения по изменению и дополнению процессуального законодательства с целью оптимизации расследования уголовных дел указанной категории.

Научная новизна и оригинальность. Новизна полученных результатов заключается в том, что настоящая диссертация является одним из первых научных исследований в области расследования налоговых преступлений, в регионе говорящих на румынском языке, учитывая научно-практическое значение указанной проблемы и отсутствие каких-либо исследований в РМ и Румынии по данной теме, выполненных на уровне диссертационной работы. Оригинальность достигнутых результатов состоит в комплексном исследовании феномена уклонения от уплаты налогов и разработке на этой основе частной методики расследования этих преступлений, факт, призванный содействовать консолидации борьбы с этим опасным и распространенным явлением.

Полученные результаты способствуют решению научной проблемы особой важности как разработка необходимого методического инструментария и использования криминалистической модели налоговых преступлений в целях эффективного их расследования, как и установление типичных следственных ситуаций по этим делам, а также определение особенностей производства отдельных следственных действий по данной категории преступлений.

Теоретическое значение и практическая ценность. Состоит в том, что результаты, выводы и предложения, сформулированные автором позволяют дополнить криминалистическую методику новыми рекомендациями, а также оптимизировать, значительно улучшить практику органов уголовного преследования по расследованию налоговых преступлений.

Имплементация научных результатов. Результаты исследования были использованы в Генеральной Дирекции уголовного преследования МВД РМ в форме лекции и в разработке на их основе методических указаний для офицеров уголовного преследования республики. Они также могут быть использованы в учебном процессе преподавателями, студентами, мастерами правовых факультетов.

ANNOTATION

Lică Florin Ilie, "Criminology Research of tax evasion offenses", PhD thesis in Law, 554.04-field of Criminology, judicial expertise, operative investigations, Chișinău, 2019.

Structure of the Thesis: The thesis includes: introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography covering 160 titles, 168 pages of the original text. The results obtained are published in 9 scientific works.

Key words: evasion, tax offense, tax payer, evasion damage, tax payment, tax, taxable source, accounting document, fiscal document, financial document.

Field of study: The work belongs to the field of criminology- the methodology of investigating a number of offenses and is focused on the criminological investigation of tax evasion offenses.

Goal of the study: To undertake the attempt of formulating the private investigation methodology of the tax evasion offenses, based on the theoretical research and the empirical material, as well as the analysis of the practice of counteracting the evasion phenomenon.

Thesis objectives: to study the contemporary situation in the field of criminological investigation of tax evasion; to determine and analyze the elements of the criminalistic model of tax evasion offenses; to evidenciate the typical situations of prosecution in these category of offenses, to estimate the initial actions characteristic for the investigation of the tax evasion offenses, to identify the content of organizing the investigation on the given category of offenses; to identify the flagrant offense of tax evasion; to highlight the tactical particularities of conducting criminal prosecution on this category of offenses.

The scientific novelty and originality The innovative character of the obtained results is represented by the fact that the thesis is a pioneer in the field of criminalistic investigation of tax evasion offenses, given the theoretical- practical importance of the problem and the lack of studies in The Republic of Moldova and in Romania, that would have examined the subject at a PhD level. The originality of the obtained results resides in the complex investigation of the evasion phenomenon, the identification and analysis of the elements of these offenses criminalistic model, the emphasis of the typical situations of criminal prosecution, the estimation of the tactical particularities of certain criminal prosecution actions which is meant to contribute to the efficiency of the fight against the scattered scourge.

The important scientific problem solved in the field resides in the necessary elaboration of the methodological instruments needed to use the criminalistic model of the tax evasion offenses in order to make the criminalistic investigation of evasion damages more efficient, as well as highlight the typical situations of tax evasion offenses investigation and the tactical particularities of performing investigation actions that characterize these categories of crimes.

Theoretical meaning and the applicable value of the work is highlighted by the fact that the results of the investigation, the conclusions and the recommendations elaborated in the work allow the supplementation of the forensic methodology with new recommendations as well as optimize and make the research of the tax evasion offenses more efficient, given the lack of scientific works on this subject.

Implimentation of the scientific results They were used within the General Directorate of criminal prosecution of the IGP of the Ministry of Internal Affairs (MAI) in the form of lectures and didactic material when elaborating the methodological recommendation for the criminal prosecution officers of the republic. They can also be of real use to both teachers and students as well as master students from law schools.

LICĂ FLORIN ILIE

CERCETAREA CRIMINALISTICĂ
A INFRACTIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

Specialitatea: 554.04- Criminalistica,
expertiza judiciară, investigații operative

Rezumatul tezei de doctor în drept

Aprobat spre tipar:

Formatul hârtiei 60x84 1/16

Hârtie offset. Tipar offset

Tirajul 50 ex.

Coli de tipar:

Comanda nr.

Centrul Editorial-Poligrafic al USM
str.A. Mateevici, 60, Chișinău, MD- 2019