

UNIVERSITATEA LIBERĂ INTERNAȚIONALĂ DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.:343.359.2=336.325.68
(043.2)

L I C Ă Florin Ilie

**CERCETAREA CRIMINALISTICĂ
A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ**

Specialitatea: 554.04- Criminalistica, experiza judiciară, investigații operative

Teză de doctor în drept

Conducător științific:

Mihail Gheorghiță,
prof. univ., doctor habilitat în drept

Autor:

Chișinău, 2019

©LICĂ FLORIN ILIE, 2019

CUPRINS

ADNOTARE	4
LISTA ABREVIERILOR	7
INTRODUCERE	8
 1. ANALIZA SITUAȚIEI ÎN DOMENIUL CERCETĂRII CRIMINALISTICE A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ	
1.1. Analiza materialelor științifice publicate în România și Republica Moldova referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală	15
1.2. Analiza publicațiilor de specialitate apărute în străinătate referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală	36
1.3. Concluzii la capitolul 1	45
 2. MODELUL CRIMINALISTIC ȘI ORGANIZAREA CERCETĂRII INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ	
2.1. Aspecte criminalistice cu privire la fenomenul evazionist	47
2.2. Structura și conținutul modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală	65
2.3. Documentarea activității ilicite de evaziune fiscală	82
2.4. Constatarea infracțiunii și organizarea cercetării evaziunii fiscale	94
2.5. Situațiile tipice și acțiunile inițiale de urmărire penală la cercetarea evaziunii fiscale	106
2.6. Concluzii la capitolul 2	118
 3. PARTICULARITĂȚI TACTICE DE EFECTUARE A UNOR ACȚIUNI DE URMĂRIRE PENALĂ SI MĂSURI SPECIALE DE INVESTIGAȚII LA CERCETAREA INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ	
3.1. Ridicarea de obiecte și/sau documente (înscrișuri)	122
3.2. Examinarea de obiecte și/sau documente	125
3.3. Efectuarea perchezițiilor	127
3.4. Audierea martorilor	133
3.5. Dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare și a constatărilor tehnico-științifice	138
3.6. Audierea bănuțitului, învinutului (inculpatului)	145
3.7. Efectuarea confruntărilor	153
3.8. Obținerea datelor privind tranzacțiile financiare și efectuarea interceptărilor	157
3.9. Concluzii la capitolul 3	170
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	173
BIBLIOGRAFIE	178
ANEXE	186
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII	200
CV-ul AUTORULUI	201

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 legea 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, întru 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 evidence 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.

LISTA ABREVIERILOR

Art. = Articol
Alin. = Alineat
B.N.R.=Banca Națională Română
Cap.= Capitol
CP Rom. = Codul penal al României
CP RM = Codul penal al Republicii Moldova
CPP Rom.=Cod de procedură penală a României
CPP RM=Cod de procedură penală a Republicii Moldova
CSJ = Curtea Supremă de Justiție
CEDO = Convenția Europeană a Drepturilor Omului
CtEDO =Curtea Europeană a Drepturilor Omului
C.fisc.RM = Cod Fiscal al Republicii Moldova
C.fisc.Rom.=Cod fiscal al României
C.civ. RM= Cod civil al Republicii Moldova
C.civ.Rom.=Cod civil al României
C.proc.civ.RM = Cod de procedură civilă al Republicii Moldova
C.proc.civ.Rom.=Cod de procedură civilă a României
C.A. = Curtea de Apel
DIF = Direcția Investigare a Fraudelor
Ind.= indiciu
IRP = Institutul de Reforme Penale
HG = Hotărârea Guvernului
Fig. = figură
FMI = Fondul Monetar Internațional
L. = Lege
IGP= Inspectoratul General de Poliție
MAI=Ministerul Afacerilor Interne
Nr. = număr
O.G. = Ordonanța Guvernului
O.U.G. = Ordonanța de Urgență a Guvernului
Pag. = pagina
Pct. = punctul
R.M. = Republica Moldova
S.C.J. = Studii și Cercetări Juridice
TVA = taxa pe valoare adăugată
U.E. = Uniunea Europeană
ULIM = Universitatea Liberă Internațională din Moldova
Vol. = volum

Introducere

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 descendent s-a menținut și în decursul perioadei 2015-2018. Astfel, în anul 2015, nivelul infracționalității și-a menținut trendul descendent 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 [10].

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 probatorii se sprijină în primul rând pe cercetarea ansamblului de urme ale infracțiunii.

Actualitatea temei investigate rezultă din faptul că evaziunea fiscală e 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 fiind practic imposibilă.

Oricare sistem fiscal se axează pe principiile concepute în Declarația Drepturilor Omului și Cetățeanului (26.08.1789), care la art.13 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.

Luând în vedere că infracționalitatea fiscală constituie un fenomen complex și complicat al economiei de piață, concomitent cu dezvoltarea relațiilor fiscale sunt supuse unor schimbări și practicile evazioniste, fapt care 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 faptă minoră putând fi sancționată chiar și contravențional, iar pedeapsa aplicată ar trebui să fie graduală, în funcție de mărimea prejudiciului.

Permanentă 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 ceia 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 evaziunii fiscale, de lipsa unei interpretări unice orientative, de existența unor coliziuni ale normelor juridice, de lipsa unui cadru metodic aplicat la investigarea faptelor fiscale, 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 cumulumul 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 au devenit indicii calitativi 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, lipsa de calitate a unor acte de control și concluzii de expertiză, care au fost puse la baza acuzării de săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, 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 *legea 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 cum pentru teoria criminalisticii așa 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 întru eficientizarea cercetării și 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 *legea-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 întru atingerea scopului și realizarea 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.

Sumarul capitolelor tezei de doctor.

Capitolul 1 „Analiza situației în domeniul cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală” este dedicat analizei materialelor științifice chiar și tangențiale la tema tezei publicate în țară și peste hotare. O atenție deosebită se acordă publicațiilor din ultimii ani. Examinarea se face în consecutivitate cronologică. De menționat că în criminalistica contemporană au loc unele discuții pe marginea diminuării fenomenului evazionist prin îmbunătățirea metodelor și a tacticilor criminalistice. În concret, au fost analizate lucrările următorilor autori: V.Bercheșan, N. Văduva, GH. Alecu, D.Moraru, M.Nedelescu, C.Voinea, C. Voicu, A. Boroș, 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.Volcinschi, 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, M.Savelies, A.Smușkin, N.F.Kuznețova, F.S.Brajnik, B.M.Leontiev, Gh.N.Borzenkov, I.I.Kucurov(Federația Rusă), Jean-Claude Martinez (Franța).

În concluzie la analiza efectuată, se afirmă că problema privind metodică cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală deocamdată nu este îndeajuns cercetată în criminalistică, iar gradul de elaborare (perfecționare) a metodologiei cercetării acestora nu poate fi recunoscut pe deplin evoluat.

Capitolul 2 „Modelul criminalistic și organizarea cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală” este consacrat descrierii celor 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 modelul (caracteristica) criminalistică a acesteia, precum și documentarea activității ilicite a persoanelor suspectate. Se propune elaborarea unor reguli speciale procesuale de reglementare a lucrului cu delictul fiscal. Acest capitol este consacrat metodelor, procedeele 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 evaziunii fiscale. S-a ajuns la concluzia că, începând cu momentul depistării infracțiunilor date, este necesară perfecționarea multilaterală a metodicii cercetării acestora și a tuturor participanților la urmărire penală, precum și ridicarea nivelului cunoștințelor lor despre evaziunea fiscală și a combaterii acestei infracțiuni.

Capitolul 3 „Particularități tactice de efectuare a unor acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală” este consacrat descrierii în detaliu a principalelor activități procesuale și neprocesuale necesare depistării și investigării din punct de vedere criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, cu evidențierea caracteristicilor și particularităților acestora. Sunt analizate posibilitățile contemporane de probare a activității infracționale a bănuțitului, suspectului, învinutului, inculpatului de săvârșire a evaziunii fiscale.

Noutatea și originalitatea științifică a tezei. Caracterul novator al rezultatelor obținute este determinat de faptul că prezenta teză este una de pionerat în domeniul investigații 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 investigația 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 importantă soluționată în teză constă în elaborarea instrumentarului metodic prompt și necesar de utilizare a modelului criminalistic a infracțiunilor de evaziune fiscală, întru 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. 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. Unele concepte, idei, opinii ce au rezultat din cercetările efectuate au făcut obiectul următoarelor rapoarte și comunicări științifice:

- Necesitatea adoptării Legii privind combaterea faptelor de evaziune fiscală în România//Colocviul Internațional "Promovarea drepturilor omului în contextul integrării europene: teorie și practică", Chișinău, 30-31 octombrie 2009, p. 477-486;
- Practica de eludare a fiscoi 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;
- 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;
- Măsuri asiguratorii în procesul penal// Conferința Internațională "Reforme de drept în fostele țări sovietice: rezultate și probleme. Chișinău, 28-29 martie 2014, p.287-289;
- Tactica ascultării suspectului la 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.

Volumul și structura tezei: Teza de doctor în drept numără în ansamblu 168 pagini text de bază ce cuprinde: introducere, 3 capitole, concluzii generale și recomandări; bibliografia din 160 titluri; anexele 1, 2 și 3; declarația privind asumarea răspunderii; CV-ul autorului.

1. ANALIZA SITUAȚIEI ÎN DOMENIUL CERCETĂRII CRIMINALISTICE A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

1.1. Analiza materialelor științifice publicate în România și Republica Moldova referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală

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.

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 denotă profunzimea cunoașterii fenomenului evazionist.

O lucrare importantă ce vine să lămurească într-o mare măsură metodologia cercetării criminalistice a fenomenului evazionist este cea a prof. V. Bercheșan - 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 [16].

Aici autorul menționează care sunt organele abilitate de lege să cerceteze infracțiunile de evaziune fiscală, arătând că, constatarea faptelor de evaziune fiscală poate fi făcută atât de organele financiar-fiscale, cât și alte persoane (organe) împuternicite de lege. Așadar, organelor de poliție au dreptul să verifice contribuabilii cu privire la respectarea de către aceștia a dispozițiilor legale care reglementează modul de organizare și desfășurare a activităților economice producătoare de venituri impozabile, precum și bunurilor supuse impozitelor și taxelor, urmărind stabilirea corectă și îndeplinirea integrală și la termen a tuturor obligațiilor financiare și fiscale față de stat [16, p.265].

De asemenea, autorul opiniază că principala problemă ce trebuie clarificată, din punct de vedere criminalistic, pe parcursul investigării criminalistice este activitatea ilicită a făptuitorului. Așa cum este reglementată de lege, evaziunea fiscală poate îmbraca o serie de forme, acestea constituindu-se în modalități normative de comitere, cu individualitate distinctă [16, p.266].

După cum subliniază autorul, deși textul incriminator al evaziunii fiscale se referă doar la "diminuarea" veniturilor, în anumite situații se poate vorbi de o "înlăturare totală a veniturilor". Suntem de acord cu o asemenea opinie, întrucât în activitatea organelor judiciare pot apărea situații când activitatea ilicită se concretizează în distrugerea tuturor documentelor contabile în care sunt evidențiate toate veniturile supuse obligațiilor fiscale.

Conform opiniei autorului, pe parcursul investigării criminalistice organele de urmărire penală trebuie să clarifice și să dovedească - pe bază de probe - 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, specificându-se denumirea acestora, categoria și destinația lor, inclusiv actele normative care reglementează încasarea acestora [16, p. 274]. Printre acțiunile procesuale pentru administrarea probelor respective pe această categorie de infracțiuni sunt nominalizate: ridicarea de obiecte și înscrisuri, percheziția, identificarea și audierea martorilor, audierea inculpaților, dispunerea constatărilor tehnico-științifice și a expertizelor.

Tot aici autorul menționează că la calcularea corectă a veniturilor trebuie să se țină seama de perioada în care s-a desfășurat activitatea ilicită și în care, prin diferite mijloace, contribuabilul a eludat prevederile legale în materie fiscală. În practica judiciară apar deseori situații când nu poate fi stabilită cu exactitate valoarea sumelor datorate cu titlu de impozit, taxa ori alta contribuție. În general, astfel de situații se datorează fie lipsei, fie calității necorespunzătoare a documentelor justificative prezentate de făptuitor.

O opinie cu care suntem total de acord o are autorul și cu privire la veniturile obținute din activități independente. Astfel, el susține că practica judiciară se confruntă frecvent cu situații când persoanele fizice practică acte de comerț fără îndeplinirea condițiilor stabilite de lege. De regulă, astfel de persoane procură mărfuri din diverse locuri - nu de puține ori chiar din contrabandă, iar după valorificare își însușesc în totalitate veniturile obținute din acest comerț clandestin.

În raport cu împrejurările concrete ale cauzei, asemenea activități ilicite pot forma obiectul unui concurs real de evaziuni fiscale. Astfel, în viziunea autorului, activitățile de comerț clandestin se încadrează perfect și în expresia folosită de legiuitor "*sau efectuarea oricăror operații în acest scop*" [16, p. 268].

Referitor la concursul de infracțiuni, autorul opiniază că evaziunea fiscală poate fi săvârșită și în concurs cu infracțiunea de contrabandă - atât în forma simplă, cât și în formele agravante [16, p. 269].

O altă lucrare valoroasă, sub aspectul problematicei cercetării criminalistice a evaziunii fiscale, este cea a prof. N. Văduva, Particularități ale cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală,

în manualul Criminalistică, curs universitar de tactică și metodică, Editura UNIVERSITARIA, Craiova, 2004 [140]. Această lucrare se începe cu prevederile legii României nr.87/1994, pentru combaterea evaziunii fiscale, conform căreia "... evaziunea fiscală este sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice și persoanele juridice române sau străine, denumite în continuare contribuabili" [91].

Prezentând principalele probleme ce trebuie clarificate pe parcursul investigării criminalistice pe această categorie de infracțiuni, autorul succint descrie aceste probleme sau circumstanțe ce urmează a fi stabilite, printre care se evidențiază: activitatea ilicită a făptuitorului; locul și timpul săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală; făptuitorii, calitatea acestora, contribuția fiecăruia la săvârșirea infracțiunii și forma de vinovăție; existența concursului de infracțiuni; prejudiciul cauzat prin infracțiune și posibilitatea recuperării acestuia; cauzele și condițiile care au favorizat săvârșirea faptelor de evaziune fiscală [140, p.356-362].

În lucrare sunt nominalizate primele activități care se întreprind pentru administrarea probelor, cum ar fi: a) cunoașterea legislației în domeniul respectiv; b) cunoașterea specificului activității economico-financiare; c) stabilirea exactă a faptelor și împrejurărilor cauzei; d) cunoașterea stării de fapt (scriptice sau faptice) și evaluarea prejudiciului în momentul semnalării sau descoperirii faptei. Tot aici sunt prezentate și alte activități sau acțiuni procesuale și de tactică criminalistică ce se întreprind pentru administrarea probelor, ca: ridicarea de obiecte și înscrisuri; efectuarea de percheziții; identificarea și ascultarea martorilor; dispunerea constatărilor tehnico-științifice și a expertizelor [140, p.363-366].

O lucrare examinată deasemenea în acest sens este publicația autorului Gh.Alecu – Investigarea evaziunii fiscale prin prisma elementelor sale componente cât și a consecințelor acesteia, în cuprinsul căreia arată că evaziunea fiscală este rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și neprevederii și nepriceperii legiuitorului a cărei fiscalitate excesivă este tot așa de vinovată ca și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune. Când sarcinile fiscale apasă prea greu asupra unei materii impozabile, aceasta tinde să evadeze. Susținem întru totul opinia autorului, cum că sancțiunile fiscale nu-1 vor determina pe contribuabil să declare exact veniturile pe care le are, ci îl vor determina să ia o serie de precauții mai minuțioase, pentru a se sustrage de la obligațiile sale față de stat, precum și aspectul că spiritul de evaziune fiscală se naște din simplul joc al interesului, oricare ar fi cota impozitului pus în sarcină și care nu este decât o formă a egoismului și cupidității omenești. Această mentalitate există la omul cel mai cinstit; unii, cărora nici nu le-ar veni vreodată ideea cea mai

nedelicată asupra proprietății aproapelui, se vor sustrage de la îndatoririle lor față de fisc fără nici o ezitare [3, p.119].

Autorul susține că acesta este unul dintre motivele pentru care este necesar să ne preocupe evidențierea metodelor folosite de agenții economici din sectorul privat, cu precizarea că, în condițiile economiei de piață, organele fiscale se confruntă cu un fenomen evazionist ce ia proporții de masă, din cauza tendinței de a fi sustrate de sub incidența legii venituri cât mai substanțiale. Proliferarea faptelor ilegale, îndeosebi a celor din domeniul economico - financiar, este o consecință a unor imperfecțiuni ale legislației sau a lipsei unor reglementări.

În opinia autorului, mijloacele folosite pentru sustragerea de la obligațiile fiscale se prezintă sub infinite forme, dar ele se pot împărți în două categorii: procedee ilicite și simple neadevăruri sau chiar exploatarea insuficiențelor legislative. Activitatea generatoare de venituri impozabile, permanentă sau temporară trebuie obligatoriu să se desfășoare în baza unei autorizații emise de organul competent sau a unui alt temei prevăzut de lege. În consecință, principalele obligații ale contribuabilului reglementate de Legea pentru combaterea evaziunii fiscale sunt declararea sinceră a veniturilor realizate, cheltuielilor făcute, a bunurilor mobile și imobile aflate în proprietate sau deținute sub orice titlu legal, precum și a altor valori care generează titluri de creanță fiscală. Aceeași obligațiune incubă și cu privire la declararea sediului, a filialelor, a locurilor, precum și calcularea corectă a taxelor și impozitelor datorate, când, contribuabilul nu este obligat să depună declarația de impunere [3, p.120].

Subscriem doar în parte opiniei autorului prin care arată că obținerea unor declarații sincere de la contribuabil nu se poate rezolva numai prin stabilirea prin diverse acte normative a unor sancțiuni, ci este o problemă pe care ar trebui să o soluționeze o temeinică educație cetățenească și fiscală, întrucât, pe lângă educația fiscală, statul prin organele sale abilitate, ar trebui să diminueze sarcina fiscală, care în prezent este o adevărată povară, datorită multitudinii taxelor și impozitelor stabilite, lacunelor legislative și schimbarea în mod frecvent a actelor normative ce reglementează desfășurarea activităților economice.

O altă cercetare valoroasă a autorului Gh.Alecu este lucrarea Drept fiscal român, Editura Ovidis University Press, Constanța, 2007, în conținutul căreia, el dezvoltă noțiunea și formele evaziunii fiscale. Aici autorul face distincția dintre evaziunea fiscală legală și cea ilicită, arătând că prin evaziune fiscală legală se înțelege acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută a acesteia, și deci „tolerată” prin scăpare din vedere. Evaziunea fiscală legală se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale este sustrasă de la impunere datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectivului impozabil, singurul vinovat de producerea evaziunii prin astfel de mijloace fiind doar legiuitorul. Evaziunea fiscală ilegală se săvârșește prin încălcarea flagrantă a legii,

profitându-se de modul specific în care se face impunerea. Se mai arată că evaziunea fiscală este frauduloasă atunci când contribuabilul, obligat să furnizeze date în sprijinul declarației în baza căreia urmează să se stabilească cota impozitului, recurge la disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau la folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat[4, p.190].

O lucrare importantă și de bază, care merită a fi apreciată pentru configurarea conceptului și semnificației actuale în domeniul evaziunii fiscale este cea elaborată de autorii D.Moraru, M.Nedelescu, C.Voinea – “Finanțe publice”, Editura Economică, București, 2005. Autorii citați opinează asupra necesității cunoașterii fenomenului evazionist, a mecanismului de transpunere în realitate a factorilor psihologici și morali, ce îl determină pe contribuabil să recurgă la acte de sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale legale. În viziunea autorilor, principala direcție de combatere a evaziunii fiscale se face prin măsuri legislative (instrumente de lucru), în acest sens, fiind elaborată Legea României nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale [109]..

După cum menționează autorii, evaziunea fiscală a devenit un fenomen omniprezent în plan economic și social, luând o amploare îngrijorătoare datorită lipsei măsurilor de combatere a acesteia, putând atenta în viitor la stabilitatea economiei naționale. În plan economic o situație echilibrată a bugetului de stat ar conduce la echilibrarea macroeconomică și la asigurarea condițiilor unei dezvoltări economice.

Suntem de acord cu opinia autorilor, care arată 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 intenție de fraudă sau când sunt încălcate din culpă, din neglijență, sau din cauze independente de voința contribuabilului. Este necesar să se reorganizeze controlul și verificările fiscale, să se elaboreze de către B.N.R. norme clare cu privire la condițiile necesare a fi îndeplinite și documentele ce trebuiesc prezentate de persoanele fizice sau juridice. Permanentă 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 [109, p.397].

În lucrarea semnată de C. Voicu și A. Boroș, Dreptul penal al afacerilor, autorii arată că,

Codul penal, precum și orice altă lege, trebuie să admită și să sancționeze orice încălcare a prevederilor sale imperative. În domeniul fiscal raportul fiscal este definit statornicit și este izvorât din dreptul pe care îl are statul, persoana juridică de a obliga orice altă persoană fizică sau juridică la o prestație, imediată și viitoare, dar fără o contraprestație imediată și echivalentă. Astfel, în cadrul raportului fiscal are loc o transmisiune de proprietăți din proprietatea unei persoane fizice sau juridice, în patrimoniul statului, cu caracter obligatoriu și gratuit, fără a avea însă caracter de penalizare sau expropriere [141, p.140].

Nu susținem pe deplin opinia acestora, întrucât statul, prin instituțiile sale ar trebui să sancționeze doar încălcările grave și flagrante ale prevederilor legale în materie fiscală. Nu fundamentăm această afirmație pe considerentul că o societate nu poate funcționa fără mica evaziune fiscală, care în opinia noastră nu ar trebui sancționată.

O opinie interesantă o are și N.Hoantă în lucrarea *Evaziunea Fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 1997, legată de evaziunea fiscală care, în viziunea autorului a fost întotdeauna în special activă și ingenioasă pentru motivul că fiscalul, lovind indivizii în averea lor îi atinge în cel mai sensibil interes [79, p.316].

Autorii A.Boroi, I.Rusu, în lucrarea *Legea României nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale*, în *Dreptul nr.2/2006*, susțin, pe bună dreptate că legea evaziunii fiscale are o dublă destinație, pe de o parte de a aviza contribuabilii – persoane fizice și juridice despre obligația de a contribui, prin impozite și taxe, la suportarea cheltuielilor publice și de a preveni asupra consecințelor sancționatorii la care se expun în cazul sustragerii frauduloase de la îndeplinirea îndatoririlor fiscale, iar pe de altă parte, de a constitui instrumentul juridic în temeiul căruia să fie angajată răspunderea penală a celor care cu rea credință, încalcă prevederile legii [23, p.7].

În viziunea autorilor citați, prin apariția noii legi a evaziunii fiscale se face un pas important de natură să contribuie la reducerea numărului de infracțiuni de evaziune fiscală, dar în opinia noastră această lege are și scăpări importante. Printre acestea se numără și posibilitatea administratorilor societăților debitoare față de bugetul consolidat al statului de a cesiona părțile sociale ale societăților administrate, fără avizul organului fiscal sau fără necesitatea unui certificat fiscal care să ateste debitele restante în vederea efectuării de mențiuni la Oficiul Registrul Comerțului. De cele mai multe ori cesiunea societăților debitoare este una fictivă, contribuabilul urmărind sustragerea în acest mod de la plata taxelor și impozitelor restante, o astfel de omisiune reprezentând o modalitate importantă prin care se săvârșește evaziunea [23, p.7].

O opinie expusă de A.M.Gușanu, în lucrarea *Noua lege privind evaziunea fiscală*, în *Revista de Drept Penal*, nr.2/2006, este aceea că, față de *Legea nr.87/1994 pentru combaterea*

evaziunii fiscale, în Legea nr.241/2005 au caracter de noutate patru elemente principale, și anume: se consacră faptul că noua lege stabilește și măsuri de prevenire a evaziunii fiscale; s-au instituit noi infracțiuni denumite infracțiuni în legătură cu infracțiunile de evaziune fiscală; s-au incriminat mai multe fapte ca infracțiuni de pericol; s-au definit mai mulți termeni folosiți în lege pentru o mai mare precizie [78, p.31].

Autorul I.Talpoș în lucrarea *Finanțele României. Vol.1*, Timișoara: Colecția LITEC, Editura Sedona, 1995, susține că relațiile sociale din domeniul fiscalității sunt reglementate diferit de la un sistem fiscal la altul, iar posibilitățile legale destinate să ușureze sarcina fiscală sunt diverse și diferă de la o țară la alta, în funcție de voința legiuitorului. Or, anume acest domeniu specific impune o autonomie la nivel de stat. Însă, în contextul europenizării relațiilor sociale în ansamblu, un vector important trebuie orientat în vederea creării unor premise pozitive de funcționare a sistemului la nivel de întreg și parte. În acest ultim segment de analiză ar apărea justificată ideea unei reale decriminalizări a legislației penale și crearea unui cadru ajustat la standardele europene, capabil a reglementa relațiile sociale din domeniul fiscalității. Acest lucru este posibil a se epuiza în ipoteza unor cercetări complexe și minuțioase a cadrului normativ european și al altor state, grație cărui fapt a fost lansată ideea unui asemenea studiu. Subscriem acestei ipoteze, întrucât, în opinia noastră doar prin reducerea fiscalității și implicit a poverilor fiscale se poate construi o societate responsabilă. Preocuparea contribuabilului în a identifica metode de eludare a fiscoului este direct proporțională cu mărimea taxelor și impozitelor pe care statul îl obligă să le plătească [133, p.170].

O lucrare foarte obiectivă este și cea a autorilor M.Minea, C.Costas - *Dreptul finantelor publice*. Cluj-Napoca: Accent, 2005. Aceștia sugerează că la nivelul unui stat, implicațiile în viața social-economică are loc prin intermediul anumitor mijloace specifice, în particular: bugetul central și bugetul local, sistemul fiscal, programarea economică, creditul, controlul financiar, etc. [107, p.29]. Totodată, în mod adevărat, se subliniază, și că o legislație fiscală împovărătoare poate conduce la fel de fel de subterfugii [107, p.245]. Avându-se în vedere cele mai sus reliefate, au fost analizate pe rând, opiniile cercetătorilor citați, pe legătura între evaziunea fiscală și cota excesivă a plăților fiscale. Acest ultim demers de cercetare a reieșit și din perspectiva unei analize efectuate cu același prilej de către D.Șaguna și M.Tutungiu (Șaguna D., Tutungiu M. - *Evaziunea fiscală pe înțelesul tuturor*. București: OSCAR PRINT, 1995 [130, p.93]. În cuprinsul lucrării se menționează că tendința statelor este a căuta ca sarcinile să apese asupra contribuabililor pe cât este posibil, în măsură cu puterile acestora. Evident, că sistemul fiscal de impunere trebuie să asigure stabilirea justă a sarcinilor fiscale. Este o chestiune morală, susțin cei doi autori ca cei nevoiași să plătească mai puțin [130, p.15].

În considerația profesorilor români M.Minea, C.Costas - faptele unor contribuabili de a sustrage de sub incidența legii unele venituri și/sau bunuri impozabile conturează fenomenul evazionist [107, p.245]. Cu alte cuvinte, evaziunea fiscală este definită sintetic, după ideea autorilor menționați, ca fiind sustragerea, în tot sau în parte, de la impunerea materiei impozabile.

Astfel, M.Minea și C.Costas consideră evaziunea fiscală „legală” - modalitatea prin care contribuabilul încearcă să se plaseze într-o poziție cât mai favorabilă, pentru a putea beneficia într-o mai mare măsură de avantajele oferite de reglementările fiscale în vigoare, într-un cadru legal, dar uzitând de posibilitățile conferite de legiuitor, un contribuabil poate profita de pe urma anumitor procedee legale, beneficiind de un regim fiscal mai avantajos. Adică, susțin autorii nominalizați, evaziunea fiscală „legală” este forma tolerată (admisă), în lipsa unor norme juridice exprese care să o incrimineze - ea nu poate fi sancționată [107, p.246].

În opinia autorilor, evaziunea fiscală frauduloasă este posibilă fie datorită imperfecțiunii legii, a lipsei de uniformitate în activitatea organelor financiare, fie datorită conduitei ilicite a unor categorii de contribuabili [107, p.246-248]. Evaziunea fiscală frauduloasă constă în disimularea obiectului impozabil, în subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat.

În aceeași ordine de idei, autorii M.Minea, L.Chiriac, D.Ionescu arată în lucrarea ”Legea evaziunii fiscale”, București 2006, Editura C.H.Beck, că au existat și vor continua să existe contribuabili care determinați de diverse interese și punându-și în valoare inventivitatea - au încercat și încearcă să-și restrângă obligațiile fiscale, scop în care recurg, uneori, la cele mai ingenioase și variate metode. Faptele acelor contribuabili care reusesc să sustragă de sub incidența legii fiscale unele venituri și/sau bunuri impozabile conturează fenomenul evazionist, periculos și extrem de dăunător pentru domeniul economico-financiar și, în general, pentru economia națională și societate [108, p.12-13].

În continuare, autorii susțin că sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor financiar-bugetare se poate realiza în diferite moduri: prin interpretarea normelor juridice și fiscale în favoarea contribuabilului, prin plasarea materiei impozabile în afara sferei de acțiune a dispozițiilor legale privind impozitarea, prin disimularea obiectului impozabil constând în subevaluarea cuantumului acestuia sau prin înfrângerea brutală (directă) a prevederilor fiscale [108, p.13-14].

Acceiași autori disting evaziunea fiscală legală de cea ilicită. Astfel, opiniază că evaziunea fiscală așa zis legală este considerată a fi modalitatea prin care contribuabilul încearcă să se plaseze într-o poziție cât mai favorabilă, pentru a putea beneficia într-o cât mai mare măsură de avantajele oferite de reglementările fiscale în vigoare, în timp ce evaziunea fiscală

frauduloasă constă în disimularea obiectului impozabil, în subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi sau modalități de sustragere de la plata impozitului datorat [108, p.15-16].

O altă opinie obiectivă a autorilor, pe care o însușim pe deplin este cea legată de excesivitatea sancționării delictelor fiscale doar penal. Astfel, autorii opiniază că reglementarea exclusiv penală a faptelor de evaziune fiscală prin Legea nr. 241/2005 nu este neapărat cea mai potrivită, considerând greșit din punct de vedere conceptual ca unele măsuri de sancționare a faptelor de evaziune fiscală sau a unor fapte legate de acestea să fie prevăzute de Legea nr. 241/2005, iar alte măsuri cu același scop (măsurile de natură contravențională) să fie prevăzute în Codul de procedură fiscală sau într-un alt act normativ (Legea contabilității, Codul vamal) [108, p.20-21].

Autorii D.Saguna și M.Tutungiu nu-și distanțează opinia de la noțiunea lansată mai sus, individualizând conținutul acesteia în modul următor: evaziunea fiscală reprezintă totalitatea faptelor licite sau ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag în total sau în parte materia lor impozabilă obligațiunilor stabilite prin legile fiscale [130, p.20].

Marea majoritate a autorilor citați, includ în cadrul noțiunii de evaziune fiscală, și evaziunea fiscală legală. Subscriem acestor puncte de vedere, argumentele aferente regăsindu-se în conținutul propriu-zis al tezei de doctorat.

Și autorii D.Șaguna și M.Tutungiu susțin existența evaziunii fiscale legale și aceasta presupune nișa legală a contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută de lege „tolerată” prin scăpare din vedere.

Interesantă pare a fi distincția admisă între fraudă fiscală care constituie un fapt ilicit chiar deseori penal și evaziunea fiscală propriu-zisă care nu implică fapte care să întrunească elementele infracțiuni. Această delimitare propusă de către D.Saguna și M.Tutungiu [130, p.214], ar fi justificată în cazul legislației penale a RM, pedepsind în mod penal nu numai fraudă fiscală dar și evaziunea fiscală propriu-zisă.

Totodată, autorii români D. Clocotici și Gh. Gheorghiu, în lucrarea *Dolul, fraudă și evaziunea fiscală*. București: Lumina Lex, 1996, consideră evaziunea fiscală drept o eschivare de la impunere a plătitorului de impozite, constatându-se că în cazul săvârșirii fraudei fiscale contribuabilul de multe ori apelează la numeroase tehnici, de la cele elementare la cele mai sofisticate, ori altfel spus, de la cele artizanale la cele industriale. Manoperele frauduloase sunt alăturate combinațiilor juridice în vederea diminuării impozitului, apelându-se cel mai adesea la personal specializat [45, p.55-57].

Subscriem și opiniei autorilor Dan Drosu Șaguna și Dan Șova din lucrarea *Drept Fiscal*, Editura CH Beck, care susțin că 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 ceia 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 [131, p.78].

Autorii arată că prima lege a evaziunii fiscale a apărut ca o necesitate în vederea combaterii anumitor categorii de fapte favorizate de modificările intervenite în structura capitalului. După decembrie 1989, capitalul de stat a suferit schimbări esențiale în favoarea capitalului privat, având loc un transfer al proprietății care a generat creșterea numărului de agenți economici cu capital de stat, mixt sau privat. Lipsa reglementărilor, precum și deficiențele și inadvertențele celor existente au creat posibilitatea pentru cei cărora le reveneau obligațiile fiscale de a se sustrage de la îndeplinirea acestora. Astfel, legiuitorul și-a propus adoptarea unor măsuri de combatere, prevenire și stopare a fenomenului de evaziune fiscală, concretizate în Legea României nr.87/1994. Această lege a funcționat cu succes, cel puțin prin prisma efectului regulator pe care l-a avut, în sensul că a ordonat din punct de vedere legal faptele contravenționale și penale, urmărind totodată, sintetizarea obligațiilor fiscale esențiale ale contribuabililor, menite să reducă și să stopeze evaziunea fiscală.

Odată cu adoptarea noii Constituții a României, s-a hotărât că impozitele și taxele pot fi stabilite numai prin lege, statuându-se astfel garantarea dreptului de proprietate a tuturor cetățenilor. Astfel, în baza acestei dispoziții constituționale, coroborată cu evoluția de ansamblu a criminalității economico-financiare s-a impus cu necesitate promovarea unei noi legi pentru prevenirea cu mai multă eficiență a acestor categorii de infracțiuni, lege care, din păcate, a dezincriminat contravenția fiscală, stabilind doar fapte penale în cazul evaziunii fiscale [131, p.282-286].

Printre ideile lansate în lucrarea sa cu titlul *Evaziunea fiscală*, aspecte controversate de teorie și practică judiciară. București: Editura Rosetti, 2003, [9, p.22] C.Balaban se înscrie printre cei mai pregătiți specialiști români care supun studiului evaziunea fiscală sub aspect teoretico-practic. Operând cu o noțiune cunoscută în literatura de specialitate vis-a-vis de evaziunea fiscală, având conținut diferit de la opinie la opinie (sustragerea pe diferite căi de la obligațiile fiscale, ascunderea sub diferite forme a surselor și a cuantumului de venituri impozabile) totalitatea procedurilor licite și ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag, în totalitate sau în parte, averea lor de la obligațiile stabilite prin legile fiscale, autorul indică totuși asupra celor două forme ale evaziunii fiscale: licită și ilicită. În acest context, se subliniază că evaziunea licită presupune acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație

neprevăzută a legilor și deci „tolerată” prin scăpare din vedere, iar evaziunea fiscală licită permite sustragerea de la impozitare a unei părți din materia impozabilă, fără ca această conduită să fie considerată infracțiune sau contravenție.

Lucrarea autorului este importantă sub aspectul analizei complexe și interdisciplinare, mai cu seamă din perspectivele unei reale aplicări a normativului penal, deoarece concluzionează că fenomenul de evaziune fiscală influențează în mod negativ volumul veniturilor statului prin două mecanisme: direct, prin care faptele de evaziune fiscală privează în mod “mijlocit bugetul statului de o parte a veniturilor ce i se cuvin în conformitate cu legislația în vigoare, prin neplata obligațiilor fiscale; și indirect, prin determinarea administrației publice centrale de a majora cotele de impozitare și, implicit de a mări presiunea fiscală, rezistența la impozite și ponderea fenomenului de evaziune fiscală, de unde rezultă un nivel mai scăzut al veniturilor statului [9, p.143].

În concluzie, autorul indică asupra faptului că datorită consecințelor deosebit de grave pe care le are într-o societate comiterea unor astfel de infracțiuni, măsurile ce trebuie luate în vederea prevenirii și combaterii acestora trebuie să fie foarte ferme.

Intervenția statului în economie prin acordarea de diferite facilități nu trebuie să creeze porțițe care dau posibilitatea comiterii evaziunii fiscale tocmai în aceste domenii și, în același timp, nu trebuie să creeze dezechilibre pe piața concurențială [9, p.152].

Sub aspect tactico-criminalistic, lucrarea autorului C.Balaban este relevantă, întrucât acesta arată care sunt principalele metode, modalități și tehnici utilizate de persoane sau grupuri de persoane pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, referindu-se la marea evaziune fiscală din domeniul importului, producției și comercializării țigărilor și produselor petroliere, a alcoolului și băuturilor alcoolice, a prestărilor de servicii și construcții și a evaziunii prin utilizarea zonelor defavorizate.

Astfel, în domeniul importului, producției și comercializării de țigări și produse petroliere, au existat situații în care aveau loc aprovizionări de produse neaccizate, achiziționate direct din rafinării, pe baza de facturi fiscale, unde producătorul nu a aplicat acciza, iar ulterior aprovizionării a avut loc schimbarea destinației produselor respective, acestea fiind comercializate prin stații de carburanți ca produse accizate. O altă modalitate este cea a interpunerii pe lanțul de comercializare a unor societăți comerciale care, deși sunt atestate prin certificate de înmatriculare și coduri fiscale, sunt în realitate „fantomă”, fără un sediu real și fără asociați care să poată fi identificați. Sumele de bani obținute prin acest procedeu, neimpozitate, intră în posesia firmelor fantomă, dar în mod evident acestea sunt împărțite de persoanele din spatele acestor societăți „fantomă”[9, p.14].

În ceea ce privește evaziunea fiscală prin importul, producția și comercializarea de alcool și băuturi alcoolice, autorul opiniază că principala metodă utilizată de agenții economici evazionști cu activitate în domeniu a fost elaborată și pusă în practică prin sistemul cesionărilor de societăți către cetățeni străini, coroborat cu specularea lacunelor legislative. Astfel, asociații, cetățeni români, au înmatriculat societățile legal, au obținut autorizații de producere alcool și băuturi alcoolice, în baza cărora au desfășurat “la vedere” și aparent legal activitatea pe o anumită perioadă, timp în care s-au acumulat însemnate obligații fiscale, moment în care au cesionat societatea cu active și pasive către cetățeni străini care nu au mai putut fi identificați. Mai mult decât atât, autorizațiile, documentele fiscale ale societății cesionate au fost utilizate în continuare de persoane rămase neidentificate, servind la acoperirea altor tranzacții ilegale [9, p.16-17].

Cu privire la evaziunea fiscală comisă în sfera prestărilor de servicii și construcții, autorul arată că metoda clasică de infracțiune fiscală este reprezentată de procedeul prin care societățile din România înregistrează în evidența financiar-contabilă în mod fictiv prestări de servicii de la extern sau intern, care ulterior nu mai pot fi cuantificate sau identificate în mod fizic și material. În mare parte, societățile “prestatoare” fie sunt societăți fantomă sau cesionate, fie sunt firme înregistrate în paradisurile fiscale. În realitate, aceste servicii nu sunt prestate ca atare, realizându-se doar un circuit fictiv al documentelor în baza cărora sunt majorate în mod artificial cheltuielile, se deduce ilegal T.V.A., sau, în cazul importurilor de asemenea servicii, are loc, aparent legal, un transfer de valută în afara țării [9, p.16-17].

Cu privire la evaziunea prin utilizarea importurilor și exporturilor, autorul arată că în cazul importurilor de materii prime, materiale, produse finite subevaluate și vămuite ca atare, metoda principală de evaziune fiscală constă în interpunerea unei societăți de tip fantomă sau reală, dar cesionată ulterior, pe circuitul economic de comercializare la intern. În ceea ce privește exportul, din practica organelor de control financiar fiscal au rezultat aspecte și constatări care conduc la ipoteza manifestării a două forme de evaziune fiscale. În primul caz este vorba de achizițiile de mărfuri la intern care sunt exportate la prețuri modice către beneficiari externi localizați în spații specifice paradisurilor fiscale, unde are loc saltul de preț și recuperarea în valută a diferenței până la valoarea reală a exportului, iat în cel de-al doilea caz, “ne aflăm în situația exporturilor oarbe”, în sensul că marfa exportată nu părăsește practic teritoriul țării, fiind înlocuită cu produse de calitate infinit reduse. Astfel, societatea “exportatoare” beneficiază de o serie de facilități: cota 0 de TVA și impozit pe profit 5% [9, p.16-17].

Pentru analiza unor împrejurări care conduc la nașterea fenomenului evazionist, în forma unor stări, s-a identificat necesitatea apelării la opiniile științifice care descriu din punct de vedere teoretic, cauzele principale ale evaziunii fiscale. Din perspectiva acestor premise, a fost

analizată și lucrarea autorului T. Mrejeru, *Evaziunea fiscală* (practică judiciară – legislație aplicabilă), Editura S.C. "Tribuna economică", București, 2000, [110, p.7], care demonstrează că, din cauza modului în care legislația fiscală stabilește obiectul impozabil, o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale sunt sustrate de la impunere. Cu alte cuvinte, plătitorul de impozite speculează reglementările fiscale în vigoare și încearcă să se plaseze într-o poziție cât mai favorabilă pentru a beneficia în mai mare măsură de avantajele oferite de lege. De regulă, un astfel de contribuabil utilizează procedeele legale, sesizând și făcând să fie în folosul lui posibilitățile lăsate de legiuitor. Este vorba de exonerarea de plată sau oferirea unor stimulente de ordin fiscal pentru anumite activități economice promoționale, dar de care profită și persoane ce nu sunt îndreptățite. O astfel de evaziune - la adăpostul legii - permite sustragerea de la o parte din materia impozabilă, fără ca această conduită să fie considerată ca o vătămare a legii, susțin și autorii D. Clocotici, Gh. Gheorghiu în lucrarea *Evaziunea fiscală*, Editura "Lumina Lex", București, 1995 [45, p.3].

Tot T. Mrejeru în lucrarea indicată mai sus subliniază că multitudinea reglementărilor și a impozitelor stabilite de acestea constituie mai degrabă un îndemn la eludarea acestora sau la găsirea de "soluții" care să conducă la diminuarea obligațiilor de plată. Fenomenul este explicabil, aria lui de cuprindere fiind pe tot globul, indiferent de gradul de dezvoltare. Astfel, în majoritatea țărilor lumii este instituit un regim special de impozitare al veniturilor realizate din plasamente cu caracter de economii personale, mai ales în cazul în care sunt reinvestite. Tot astfel, multe țări aplică cote reduse ori chiar exonerări de impozite pentru cetățenii nerezidenți care efectuează pe teritoriul lor operațiuni financiare, investiții sau participări la capital. O astfel de politică deschide larg drumul evaziunii fiscale pentru cetățenii altor țări. De fapt, mecanismul evaziunii fiscale legale se realizează tocmai în aceste spații financiare cunoscute sub denumirea de "*paradisuri fiscale*" unde există legislații superliberale și un regim de impunere deosebit de indulgent.

De asemenea, autorul T. Mrejeru, face precizări legate de evaziunea fiscală frauduloasă sau frauda fiscală, ce constă în disimularea obiectului impozabil, în subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat, astfel de fapte constituind infracțiunile dezbătute în cuprinsul tezei. Altfel spus, spre deosebire de evaziunea fiscală legală - care presupune o menținere prudentă în limitele legii -, frauda fiscală se comite prin încălcarea flagrantă a legii, plătitorul de impozite sau taxe profitând de modul în care se face impunerea, care, de regulă, este stabilită pe baza declarației plătitorului de impozite, acesta fiind obligat să comunice organelor fiscale toate elementele necesare fixării obligațiilor fiscale.

În aceeași ordine de idei, autorii D. Clocotici, Gh. Gheorghiu în lucrarea *Evaziunea fiscală*, Editura "Lumina Lex", București, 1995, susțin că micșorarea încasărilor bugetare din impozite și taxe, datorită evaziunii fiscale a devenit și în țara noastră o problemă acută. Pe bună dreptate, doctrina de specialitate consideră fraudă fiscală un adevărat "cancer" care afectează, deopotrivă, atât viața politică, în toate segmentele sale, cât și societatea civilă. Studiile întocmite de organisme de specialitate din țările dezvoltate atestă faptul că fraudă fiscală se cifrează la aproximativ 25% din valoarea bugetelor acestor țări, în timp ce în țările în curs de dezvoltare - ori în cele aflate în perioada de tranziție spre economia de piață - fraudă fiscală se ridică la procente ce depășesc cu mult 50% din valoarea bugetului. Cu alte cuvinte, așa cum relevă cei doi autori, prima cauză a fraudei fiscale este sistemul fiscal în cadrul căruia se dezvoltă, bazat pe principiul declarativității contribuabilului. În cazul acestuia operează prezumția de sinceritate, ceea ce constituie, de fapt, "o incitație la disimulare" [45, p.9-10].

Un set de opinii separate și meritorii sunt lansate de către autorul N. Hoanta (Hoanta N. *Instituția impozitului*. În *impozite și taxe*, octombrie-noiembrie 1996, nr.10-11, [80, p.131-136]; Hoanta N. *De la filosofia fiscală la politica fiscală*. În: *Tribuna economică*, 11.03.1998, nr.10, [81, p.63-65]; Hoanta N. *Dincolo de frontierele legalității*. *Economia subterană-evaziunea fiscală-corupție*. În: *Tribuna economică*, 22.07.1998, nr.29, [82, p.70-72]; Hoanta N. *Evaziunea fiscală*. București: Editura Tribuna Economică, 1997, [79, p.316]; Hoanta N. *Evaziunea fiscală: evaluări, sancțiuni, prevenire*. În: *Impozite și taxe*, mai 1996, nr.5, [83, p.67-77]; Hoanta N. *Inechitatea fiscală*. În: *Impozite și taxe*, ianuarie-februarie 1997, nr.1-2, [84, p.142-144]).

După cum evidențiază autorul N. Hoanta evaziunea fiscală este 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 tot mai mult, eradicarea fiind, practic, imposibilă.

Efectele evaziunii fiscale se repercutează direct asupra nivelurilor veniturilor fiscale, creând distorsiuni în mecanismul pieței și poate contribui la inechități sociale. Dacă nu ar fi aceste „rele” aduse de evaziunea fiscală, dar ele nu s-ar rezuma decât la atât, și statul ar trebui să se preocupe sistematic și eficient de preîntâmpinarea și limitarea fenomenului evaziunii fiscale. Cu toate acestea, statul, prin puterile publice, poate și să incite la evaziune, urmărind în principal, două scopuri: un scop „pozitiv” argumentat de dorința de a stimula formarea capitalului și un scop „negativ” reflectat în sprijinirea unor grupuri de interese, de multe ori de tip matiot, cu tot cortegiul de consecințe [83, p.67-77].

Tot autorul nominalizat arată că intervenția statului în menținerea unui anumit grad de evaziune fiscală trebuie coordonată prin prisma raportului dintre efecte (formarea capitalului) și eforturi (o mare risipă de resurse, bugetare sau nu, crearea de inechitate în veniturile disponibile ale contribuabililor, etc.), și că acesta trebuie să țină seama că „efectul benefic al intervenției

statului, în special sub raport legislativ, este direct, imediat și vizibil, în timp ce efectele ei nefaste sunt treptate și indirecte, neperceptibile.... ”. Unul dintre aceste efecte este fenomenul corupției care este practic inevitabilul însoțitor al evaziunii fiscale [83, p.67-77].

Descoperirea evaziunii fiscale (care poate fi infracțiune sau contravenție) și pedepsirea infractorilor (contravenienților) are loc cu atât mai ușor cu cât se cheltuiește mai mult pentru fisc, poliție, justiție și echipamente specializate. Rentabilitatea de descoperire a evaziunii fiscale, de arestare și condamnare a infractorilor va fi cu atât mai mare cu cât vor costa mai puțin fiscul, poliția, judecătorii, avocații, și cu cât va fi mai dezvoltat gradul de înzestrare determinat de tehnologii [83, p. 77-78].

Sistemul de drept, aplicabil uneia sau alteia dintre țări, determină în mare măsură atât dimensiunea sustragerii, cât și modul de realizare. În țări precum Franța sau Elveția, termenul de evaziune fiscală nu reprezintă nici măcar o sustragere de la plata unor impozite și taxe. În sens strict, acolo, prin evaziune fiscală se înțelege nerespectarea unor norme de disciplină financiară, care determină încasarea cu întârziere a sarcinilor bugetare. Activitatea de sustragere cu intenție în tot sau în parte a materiei impozabile este denumită, în aceste țări, fraudă fiscală.

În România, însă, nu există denumirea de fraudă fiscală, termenul generic folosit fiind cel de evaziune fiscală. Însă, dacă se folosește acest termen pentru sustragerea de la impozitare, nerespectarea unor reguli de disciplină financiară nu poate fi calificată drept evaziune. Autorul arată că prima confuzie a fost făcută de Legea României nr. 87/ 1994, care, deși se intitula „legea privind combaterea evaziunii fiscale” și dădea definiția evaziunii ca fiind o sustragere, totuși, la art. 17 prezenta și sancționa o serie de abateri contravenționale, ce nu intrau în domeniul sustragerii; de altfel, această concluzie terminologică o fac chiar persoanele care acționează în domeniul colectării și administrării impozitelor și taxelor. Printre obiectivele prioritare ale aparatului de control fiscal, se numără permanent respectarea de către contribuabili a reglementărilor legale privind determinarea, evidențierea și vărsarea impozitelor, taxelor și a altor obligații financiare către buget, realitatea și legalitatea sumelor solicitate de agenții economici, prin cererile de rambursare, respectarea prevederilor legale privind acordarea facilităților fiscale solicitate de agenții economici, aplicarea măsurilor legale pentru repatrierea valutei, încasarea contravalorii exporturilor, utilizarea sumelor alocate agenților economici de la bugetul de stat pentru subvenții.

Or, doar acele operațiuni care implică de la sine mijloace de sustragere (realitatea și legalitatea cererilor de rambursare, respectiv respectarea normelor privind acordarea facilităților fiscale) pot face obiectul unor cercetări în materia evaziunii fiscale.

Evaziunea fiscală este o mărime endogenă, dar și exogenă, adică ea depinde de autoritățile fiscale, precum și parlament, guvern, și de contribuabili, ca participanți activi ai

fenomenului, dar și de factori exteriori (variabile economice, sociale, culturale, psihologice). În aceste condiții, menționează autorul N.Hoantă, problema care se pune este de a ști dacă autoritățile fiscale pot controla și în ce măsură fenomenul evaziunii fiscale [83, p.113-114].

Autorul român E.C.Dinga în articolele publicate (Dinga E.C. De la evaziune fiscală la fraudă fiscală, în: Tribuna economică, IAȘI 1999, nr.10, [61, p.65-67]; Dinga E.C., Ioniță N. - Controlul fiscal: activitate economică și instrument economic, în: Tribuna economică, 20.05.1998, nr.20,[62, p.44]; Dinga E.C., Ioniță N. Evaziunea fiscală. Distincții conceptuale în: Tribuna economică, 3.06.1998, nr.22, [63,p.45-46] distinge evaziunea fiscală autonomă, evaziunea fiscală indusă și evaziunea fiscală legală [61, p.65-67].

În esență, spune autorul român, în timp ce evaziunea fiscală indusă determină evaziunea fiscală doar la nivelul diferenței dintre rațiunile interne ale subiectului și instituția fiscală, evaziunea fiscală legală este rezultatul suprapunerii unor motivații preexistente de evazionare peste unele nișe evazioniste create sau permise de lege. Cu referire la evaziunea fiscală autonomă și cea legală, se consemnează că corelația constă în faptul că ambele sunt rezultatul unor motivații interne ale contribuabilului [61, p.65-67].

Criminalitatea fiscală, constată autorul, este organic legată de relațiile de piață, proprietatea privată și activitatea de întreprinzător. Gradul prejudiciabil al infracțiunilor economice este determinat și de faptul că acestea împiedică încasarea planificată a impozitelor și altor plăți la buget, determinându-se și anumite piedici referitoare la funcționarea normală a economiei de stat [62, p.3, 14-15].

Deci, noțiunea actuală a sistemului economic include în sine cumulul de procese sociale, care au loc în societate în baza relațiilor patrimoniale și formelor organizaționale existente în el [62, p.13]. Delimitarea, însă, a infracțiunilor fiscale de alte infracțiuni comise în această sferă poate fi făcută pe baza obiectului lor nemijlocit. Obiectul nemijlocit al infracțiunilor fiscale este determinat ca fiind cumulul de relații sociale concrete, apărute exclusiv pe baza calculării și achitării impozitelor și altor plăți obligatorii [62, p.14], opinie cu care suntem total de acord, deși ar trebui individualizate care sunt categoriile de plăți obligatorii, în forma actuală neexistând condiția permisivității, pentru ca fiecare contribuabil să le cunoască.

În lucrarea amintită, autorul vine cu noi argumente referitoare la problematica care apare ca efect al delictualității fiscale, opinând că delictele fiscale, inclusiv infracțiunile fiscale, creează nu numai probleme sociale, financiare, dar și probleme de ordin moral. Evaziunea fiscală comisă de către unele organizații, și achitarea deplină a plăților fiscale de către alte organizații, încalcă principiul concurenței loiale; aceștia, în condițiile dezvoltării relațiilor de piață, sunt puși pe scări inegale [62, p.14-15].

Tot autorul arată că evaziunea fiscală a persoanei juridice se manifestă din punct de vedere subiectiv prin vinovăție intenționată. În acest sens, susține, că trebuie luat în vedere că scopul acțiunilor infracționale este eschivarea de la executarea obligațiilor fiscale față de stat cu utilizarea ulterioară a mijloacelor tănuite după voința sa: reținerea mijloacelor neachitate la buget în proprietatea sa ori a întreprinderii, trecerea acestor bunuri în proprietatea terțelor persoane [63, p.15].

O importanță științifică substanțială pentru cercetarea noastră a reprezentat-o lucrarea autorului M.Corj, Bazele constituționale ale impozitării de stat (Chișinău: IFSD al ASM, 2003), unde se marchează ideea că actualul sistem fiscal al Republicii Moldova nu este suficient din cauza impozitelor excesive [47, p.109, 138, 140, 150]. Aceasta este confirmată și prin concluzia că experiența statelor de drept demonstrează că doar stabilirea unui echilibru optimal între interesele statului și ale contribuabililor creează posibilitatea dezvoltării armonioase a țării în ansamblu. Autorul consemnează că reforma sistemului fiscal este un proces complicat, pe motiv că necesită să fie reformată întreaga structură; [47, p.131] sistemul de impozitare din Republica Moldova purtând un caracter preponderent fiscal face mai dificilă realizarea principiilor stimulative și de reglementare a impozitelor [47, p.132-133].

Făcând anumite incursiuni analitico-științifice în materia fiscalității sub aspectul reglementărilor constituționale, autorul M.Corj supune cercetării o gama amplă de problematici: ce presupune impozitarea sub aspect de concept?; cum sunt identificate esența și funcțiile impozitului?; care principii constituționale ale impozitării au fost puse la baza sistemelor fiscale ale țărilor cu o economie de piață dezvoltată și care este raportul de diferență/corelație cu cele adoptate de RM?; care sunt drepturile și obligațiile generale ale contribuabililor?; ce presupune eschivarea de la plata impozitelor și care este impactul nefast al fenomenului în ansamblu?; care norme juridice formează cadrul normativ vizând combaterea fenomenului de eschivare de la plata impozitelor în RM? etc. În concluzie, se conchide că sistemul fiscal existent în Republica Moldova, din punctul de vedere al creșterii economice, nu permite a crea condiții de dezvoltare [47, p.58].

Totodată, autorul M.Corj subliniază că evaziunea fiscală este o noțiune foarte dificil de precizat, în plus, nu există o definiție legală a fraudei fiscale. Se menționează că dacă se vorbește de fraudă, se vorbește în aceeași măsură de fraudă legală sau legitimă, de fraudă ilegală, de evaziune internațională, evaziune legală, evaziune ilegală, de paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă la lege sau economia subterană [47, p.178], opinie cu care suntem total de acord, întrucât totalitatea noțiunilor indicate de acesta însumează fenomenul evazionist.

Opinăm și cu susținerea autorului M.Corj, precum că fraudă fiscală, fiind cel mai des întâlnită, desemnează (în stricto sensu) o infracțiune la lege și se distinge de evaziunea fiscală care se definește ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege [47, p.178]. În acest sens, se observă că fraudă îmbracă o concepție extensivă, noțiunea de evaziune fiscală fiind inclusă în cea de fraudă. Evaziunea fiscală în sens restrâns și fraudă fiscală formează categoria delictului fiscal ori a evaziunii fiscale în sens larg al cuvântului.

În ceea ce privește evaziunea fiscală ilicită, autorul arată că aceasta are un caracter fraudulos, în sensul că reprezintă acțiunea contribuabilului ce violează o prescripție legală cu scopul de a nu plăti impozitul cuvenit. Este frauduloasă situația când contribuabilul, obligat să furnizeze date în sprijinul declarației sale, recurge la disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat. În general, e greu să se poată determina toate formele de evaziune de acest gen. Acelea de care trebuie să se țină seama sunt: înregistrările cu scopul de a micșora rezultatele; înființarea de conturi pasive cu nomenclaturi fictive; amortismente nelegale și amortismente la supraevaluări; rezervele latente; nejustificarea cu documente legale a înregistrărilor; trecerea de cifre nereale în registrele comerciale; erori în conturi personale a unor părți din beneficiu; reducerea cifrei de afaceri; mascări de părți din beneficiu prin omisiuni; contabilizări de cheltuieli și facturi fictive, etc.[47, p.179].

De asemenea, nu putem trece cu vederea lucrările din domeniu, publicate de către autorul A.Armeanic (Armeanic A. ș.a. Drept fiscal. Chișinău: Museum, 2001[6]; Armeanic A. Fiscalitatea în statele contemporane. Note de curs. Chișinău: Centrul editorial al USM, 2003.[7]; Armeanic A. Drept Financiar, Chișinău: ASEM 2006[8]).

Prima lucrare citată constituie o carte de căpătâi în domeniul fiscal, în care este lansată ideea sistemului fiscal de la origini până în zilele noastre, cu repere la elementele de răspundere juridică pentru încălcarea legislației fiscale. Astfel, coautorii A.Armeanic, V.Volcinschi, A.Rotaru, T.Gujuman, E.Tetelea, I.Palade punctează pe apariția dreptului fiscal și legislației fiscale [6, p.1-23], pe teoria generală privind impozitele și impunerea [6, p.23-41], pe procedura fiscală [6, p.41-77], reglementarea juridică a impozitelor și taxelor [6, p.156], și în ultimul rând pe administrarea fiscală [6, p.157-198]. Un aport deosebit este adus de către autori la analiza formelor de răspundere juridică în cazul delictelor fiscale, specificându-se, în particular, răspunderea penală, răspunderea contravențională, răspunderea fiscală, răspunderea disciplinară, răspunderea materială [6, p.176-198].

În cuprinsul celei de-a doua lucrări citată, autorul arată că în urma acțiunii factorilor politici, economici și sociali, încasările fiscale au cunoscut o creștere continuă, în timp ce veniturile rămase la dispoziția persoanelor fizice și juridice pentru consum și acumulare sunt în

descreștere, datorită sporirii fiscalității. Prin intermediul impozitelor, o parte a veniturilor populației și ale agenților economici este prelevată la dispoziția statului și utilizată pentru satisfacerea nevoilor publice.

Fiind componenta principală a veniturilor bugetare, impozitele trebuie să îndeplinească anumite cerințe, adică să respecte principiul impunerii echitabile, principiul politicii fiscale, principiul politicii sociale, respectiv principiul politicii economice [7, p.20-21].

O altă lucrare publicată de către V. Bujor și O. Pop, *Criminalitatea în domeniul fiscal*. Timișoara: Editura MIRTON, 2002, prezintă ideea că principalele trei infracțiuni care lovesc deosebit de virulent în sistemul fiscal al României sunt: evaziunea fiscală, contrabanda și bancruta frauduloasă, autorii le supun unui studiu complex și multiaspectual [26, p.19]. Raportul dintre infracțiunile de evaziune fiscală, contrabandă, bancrută frauduloasă și fraudă fiscală, indică autorii, este identic cu cel gen - specie, în sensul că aceste infracțiuni se includ în multitudinea de modalități de fraudare a domeniului fiscal. O remarcă la acest capitol urmează a fi făcută sub aspectul legislației Republicii Moldova, care, în viziunea noastră, nu atribuie contrabanda și infracțiunile legate de insolvabilitate la categoria infracțiunilor fiscale.

Un larg orizont de analiza includ autorii prin evidențierea opiniei vis-a-vis de factorii care favorizează evaziunea fiscală la general. În acest spectru al analizei se include și lucrarea elaborată de către L.Carașciuc, M.Ciubotaru, N.Pătiuc, L.Bejan, *Corupția și evaziunea fiscală*. Chișinău: Transparency International-Moldova, 2003. Cel mai relevant, reclamă autorii, este impactul corupției asupra economiei. Distorsionând mecanismul de concurență economică liberă, punând agenții economici în condiții neloiale, corupția împiedică inițiativa de antreprenariat și descurajează investițiile. Aceasta condiționează, la rândul său, diminuarea veniturilor în buget [31, p.5].

Referitor la comentariul aplicativ al legislației penale sub aspectul răspunderii, inclusiv al infracțiunilor fiscale, îl regăsim în lucrările Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. sub redacția prof. A.Barbăneagră, Ed. Arc, Chișinău, 2003; A. Barbăneagră ș.a. Codul penal comentat și adnotat. Chișinău: Cartier Juridic, 2005; A.Barbăneagră ș.a. Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. Chișinău: Centrul de drept al avocaților, 2009[37]; prof. S. Brânză ș.a. Drept penal. Partea specială. Vol.II. Chișinău: Cartier juridic, 2005[25]. Autorii oferă soluții aplicative de certă valoare științifică pentru determinarea semnelor constitutive ale infracțiunii și posibilitatea de încadrare juridică corectă potrivit acestora.

Oricum, la nivel de cercetări monografice sistematizate în Republica Moldova, care se referă strict la răspunderea penală pentru anumite delikte fiscale, rămân a fi studiile desfășurate de către V.Cusnir, V.Berliba, I.Vremea (Cusnir V., Berliba V. Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic. Chișinău:

Academia „Ștefan cel Mare”, 2002. [48]; Vredea I. Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (aspecte juridico-penale). Monografie. Chișinău: CE USM, 2003. [144]). Având aceeași sursă de inspirație autorii citați se impun, cu titlu de amănunt, în ceea ce vizează analiza conținutului normativ al infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, făcându-se referirile de resort la modalitățile normative și faptice de comitere a infracțiunii, formele de manifestare, delimitarea de alte infracțiuni. Deși studiile au fost realizate în mod separat, autorii în mare parte au operat cu același set de opinii de certă valoare științifică. Anumite incoerențe de opinii vis-a-vis de obiectul material al infracțiunii, precum și de momentul consumării acesteia determină esența complexă a problematicii și posibilitățile reale de a parcurge diferite căi la soluționarea aceleiași probleme. Totuși aceste incoerențe dictează anumite dificultăți sub aspect de legislație, dar nu teorie.

O opinie interesantă o abordează autorul I.Vredea în lucrarea Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, care opinează că evaziunea fiscală a fost concepută și este reglementată din necesitatea stabilirii și încasării conforme a impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri publice. Pentru încălcările normelor juridice fiscale, care au drept consecință financiară plata unor impozite și taxe mai mici decât cele legal datorate ori chiar neplata unor impozite sau taxe, în limbajul fiscal modern s-a încetățenit denumirea “evaziune fiscală”. Cu toate acestea, legiuitorul nu dă o definiție legală a evaziunii fiscale la general și a evaziunii fiscale penale în special, oferind această posibilitate doctrinei juridice [144,p.24].

În continuare autorul susține că evaziunea fiscală poate îmbrăca două forme, respectiv evaziunea fiscală legală și cea ilicită. Cu privire la cea din urmă evaziune, opiniază că, cuprinde actele săvârșite de subiecții impozabili (contribuabili), care violează o prescripție legală cu scopul de a nu plăti impozitul cuvenit. Aceasta se concretizează sub multiple forme de manifestare, printre care întocmirea de declarații false; întocmirea unor documente de plăți fictive; întocmirea de registre contabile nereale; nedeclararea materiei impozabile; declararea de venituri inferioare celor reale; executarea de registre de evidență contabilă dublă; diminuarea materiei impozabile rezultate din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli cu caracter personal ale administratorilor ori înregistrarea de cheltuieli neefectuate în realitate; vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiuni reale supuse impozitării; falsificarea bilanțului.

Aceste modalități ale evaziunii fiscale ilegale au o particularitate comună: toate lezează interesele bugetului de stat, fapt ce se exprimă prin neobținerea încasărilor fiscale cuvenite acestuia ca rezultat al faptelor ilegale ale subiectului [144,p.25].

Totodată, autorii V.Cușnir și V.Berliba sunt de părere că delictele fiscale se deosebesc la nivel general unele de altele printr-un caracter specific de pericol social, o ilegalitate individuală,

o formă concretă de vinovăție și o proprie pasibilitate de pedeapsă, în timp ce infracțiunile din domeniul fiscal au o apariție eventual nouă în cadrul sistemului incriminator al legislației penale, necunoscând o interpretare unică în ceea ce privește numărul și categoriile de fapte atribuite la ele [48,p.40-41].

În opinia acestor autori infracțiunile fiscale sunt eschivarea de la prezentarea documentelor și a datelor cu privire la venit; diminuarea de către întreprinderi, instituții și organizații a plăților la bugetul public național; evaziunea fiscală a persoanelor fizice; tănuirea mijloacelor în devize; deschiderea ilegală a conturilor și depozitarea mijloacelor bănești în străinătate; neachitarea impozitelor, taxelor și altor plăți; transportarea, păstrarea sau comercializarea mărfurilor supuse accizelor, fără marcarea lor cu timbre de control.

Mai mult, autorii opiniază că toate infracțiunile fiscale, la rândul lor, ar putea fi repartizate în două grupuri, având criterii de delimitare a subiectul impunerii și metodei de săvârșire a delictului fiscal. Evaziunea fiscală exprimată prin diminuarea de către întreprinderi, instituții și organizații a plăților la bugetul public național se deosebește de evaziunea fiscală a persoanelor fizice numai prin subiectul impunerii descris de legislația fiscală, iar deosebirea infracțiunilor fiscale în ansamblu se face pe baza modalităților normative specificate de legiuitor pentru fiecare incriminare în parte [48,p.41-42].

Încă o lucrare examinată deasemenea în acest sens este publicația autorului V.Berliba – Locul delictelor fiscale în cadrul infracțiunilor din sfera economică. În cuprinsul acesteia, autorul opiniază că apelând la legislația în vigoare se poate constata care este locul infracțiunilor fiscale în cadrul sistemului de infracțiuni în ansamblu și a infracțiunilor economice, în particular [14].

Autorul mai arată că în sens restrâns prin infracțiuni fiscale se înțeleg acele fapte săvârșite în cadrul activității economice a subiectului și care atentează la interesele financiare ale statului, în particular, la relațiile care țin de formarea bugetului din încasarea impozitelor de la persoanele fizice și juridice. În sens larg, infracțiunile fiscale sunt interpretate ca fiind oricare acte ilicite, care atentează la relațiile din sfera impozitării [14, p.30].

O altă lucrare importantă în domeniu combaterii fenomenului evazionist a autorului V.Berliba este intitulată Delictul Fiscal – concept și manifestări, nomografie, Chișinău, 2010 [15].

În viziunea autorului, delictul fiscal trebuie să fie particularizat de anumite caracteristici, semne distinctive obligatorii, inclusiv:

1. Delictul fiscal, în aspect obiectiv, trebuie să fie prevăzut în mod obligatoriu de legislația fiscală. Delictului fiscal, este ca fapta să constituie abatere de la normele C.fisc. al RM. Argumentarea are în suport sintagme legislative: ”tragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală se face în temeiul legislației fiscale în vigoare în timpul și la locul săvârșirii încălcării, cu

condiția că încălcarea prin caracterul ei, nu atrage după sine, în condițiile legii, răspunderea penală” (art.233 alin.1 C.fisc.). Cu alte cuvinte, pentru admiterea răspunderii juridice, inclusiv penale, inițial este necesară constatarea unei abateri de ordin fiscal.

2. Delictul fiscal trebuie să aibă ca obiect de atentare – relațiile din domeniul fiscalității. Cel de-al doilea semn al delictului fiscal este ca acesta să aibă ca obiect special de atentare – relațiile sociale din domeniul fiscalității. Acest semn este inclus în acțiune, în scopul de a face distincție între delict fiscal, în forma în care este enunțată anterior, și o altă încălcare în legătură directă cu delictele fiscale și o încălcare inclusiv în domeniul fiscal.

3. Delictul fiscal trebuie să fie urmat de aplicarea unei anumite răspunderi juridice (fiscale, penale). Al treilea semn al delictului fiscal este pasibilitatea de răspundere juridică și pedeapsa corespunzătoare. În acest sens, deși obiectiv fapta reprezintă, în primul rând, o abatere de la normele fiscale, aceasta poate să-și găsească expresie cu caracter de reglementare prin dispozițiile normelor fiscale și a altor norme juridice [15, p.91-92].

În opinia autorului, delictul fiscal are două modalități cu caracter distinct, respectiv fraudă fiscală și evaziunea fiscală propriu-zisă. Fraudă fiscală constituie delictul fiscal intenționat, care constă în violarea legislației fiscale în vederea diminuării materiei impozabile prin înșelăciune, fals sau uz de fals ori alte mijloace frauduloase, în timp ce evaziunea fiscală propriu-zisă constituie acel delict fiscal, manifestat prin eschivarea în întregime sau parțial de la obligațiile față de fisc prin alte metode decât înșelăciunea, falsul, uzul de fals (spre exemplu, neprezentarea unui act în cazul când acesta este considerat de lege ca obligatoriu, neachitarea impozitului, etc). Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor constituie un caz tipic de evaziune frauduloasă, fraudă fiscală, conținând în esență o anumită înșelare, iar în modalitatea tănuirii unor obiecte impozabile - ne putem afla atât în fața unei fraude fiscale, cât și a unei fapte de evaziune propriu-zisă [15,p.95].

1.2. Analiza publicațiilor de specialitate apărute în străinătate referitor la cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală

Analiza materialelor științifice publicate în alte state au fost selectate și analizate din perspectiva importanței majore pe care o au pentru știința criminalistică în ansamblu și, acestea au contribuit decisiv la crearea opiniilor științifice ale autorului tezei de doctorat, fiind capabile, în corelație și unitate, prin apelarea la o bază metodologică serioasă, să se ajungă la concluzii de valoare științifică majore. Această analiză a materialelor publicate a fost desfășurată în ordine cronologică, indiferent de locul publicării lucrării cercetate.

O primă lucrare supusă analizei a fost cea a prof. univ. rus Ig. Alexandrov, Bazele metodicii cercetării infracțiunilor fiscale, din cadrul manualului de Criminalistică, sub redacția științifică a prof. univ. L. Drapkin și prof. univ. V.Karagodin, Moscova, 2004 [161].

În opinia autorului, infracțiunile fiscale sunt cele mai des comise dintre infracțiunile economice, se deosebesc prin latentivitate, diversitate, multitudine de moduri de săvârșire, în structura generală a infracțiunilor fiscale predominând eschivarea de la plata impozitelor persoanei juridice (78%), și mai rar - eschivarea de la plata impozitelor de către persoana fizică (20%). Neîndeplinirea obligațiilor stabilite de agentul fiscal și tăinuirea mijloacelor bănești și a patrimoniului, introduse în Codul Penal al Federației Ruse relativ recent, prezintă în sine o varietate a eschivării de la plata impozitelor. Acesta mai susține că persoanele atrase la răspundere pentru eschivarea de la plata impozitelor de către persoana juridică, de regulă, se eschivează de la plata impozitelor care sunt supuse impozitării de la aceștia ca persoane fizice, ascunzând mijloacele bănești sau patrimoniul care ar trebui supus impozitării și taxării, acesta fiind motivul pentru care dosarele penale sunt cercetate mereu ținându-se cont de posibilitatea comiterii întregului complex de infracțiuni fiscale.

Deseori este folosită combinarea infracțiunilor fiscale cu alte tipuri de delictе economice: afacerile ilegale, legalizarea (spălarea) mijloacelor bănești sau a proprietăților; falimentul intenționat sau fictiv și altele.

Elementele structurale ale caracteristicii (modelului) criminalistice ale infracțiunilor fiscale, prin conținut, se deosebesc esențial de elementele analogice ale altor tipuri de infracțiuni economice, ceea ce denotă deosebiri esențiale între metoda cercetării infracțiunilor fiscale de metoda cercetării altor infracțiuni economice [161, p.755].

Autorul opiniază că cea mai mare importanță informațională o au: obiectul infracțiunii fiscale, metoda săvârșirii infracțiunii, caracterul și localizarea urmelor, circumstanțele comiterii infracțiunii, incluzând timpul și locul, cât și datele privind personalitatea infractorului [161, p.756].

O altă cercetare valoroasă, sub aspectul problematicii cercetării criminalistice a evaziunii fiscale, este cea a prof. Iu. Koruhov, Cercetarea evaziunii fiscale, în manualul Criminalistica, sub redacția lui Volânschi A.F. și Lavrov V.P., Moscova, 2013 [159]. Această lucrare se începe cu prevederea art. 37 din Constituția Federației Ruse, unde este stipulat că, fiecare cetățean este obligat să achite impozitele și taxele legal stabilite. Prezintă caracteristica sau modelul criminalistic al acestei categorii de infracțiuni, autorul descrie formele, metodele săvârșirii evaziunii fiscale, pericolul public al acestui fenomen, subiecții infracțiunii date, precum și circumstanțele ce urmează a fi stabilite la cercetarea cauzelor penale de evaziune fiscală.

În lucrare se menționează că indicii infracțiunii de evaziune fiscală pot fi evidenți și totodată pot să nu se evidențieze pe fondul activității legale. În legătură cu aceasta autorul menționează că este necesar de a efectua un control prealabil a informației, materialelor referitor la evaziunea fiscală, parvenite organului de urmărire penală. În acest scop sunt propuse două forme de verificare a materialelor respective-publică sau conspirativă. Tot aici sunt nominalizate acțiunile de urmărire penală, caracteristice categoriei date de infracțiuni, ca ridicarea de obiecte și/sau documente, percheziția, audierea martorilor, dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare [159, p.753-763].

Deasemenea, în cuprinsul lucrării sunt nominalizate semnele infracțiunilor fiscale respective, necorespunderea totală a activității economice reale cu datele declarate în actele fiscale; necorespunderea înscrisurilor în actele contabile; deținerea falsurilor materiale în acte; distrugerea actelor contabile, etc.

Încă o lucrare importantă, corespondentă cu tema noastră de cercetare - cercetarea evaziunii fiscale, este cea a autorilor ruși Averianova T.V., Belkin R.S., Koruhov Iu.G., Rossinskaia E.R., în manualul Criminalistica, Moscova, 2007 [146]. Aici se indică faptul că analiza practicii de începere a urmăririi penale arată că de multe ori, semnele infracțiunii de evaziune fiscală sunt descoperite de inspecțiile fiscale ori de poliția fiscală. Pentru începerea urmăririi penale în baza evaziunii fiscale este suficient colectarea de date fiabile: locul săvârșirii infracțiunii, subestimarea în documentele contabile a veniturilor sau cheltuielilor supraestimate sau ascunderea altor elemente impozabile, precum și ascunderea în cantități foarte mari. Deja în acest moment, arată autorul, se cunoaște o metoda de comitere a infracțiunii fiscale întrucât în raportul de inspecție fiscală sunt stabilite acțiunile de organizare a administratorului, și cel mai important este stabilit conținutul acțiunilor contabilului-șef, distorsiunea în evidențele contabile a datelor despre venituri sau cheltuieli sau ascunderea altor date importante.

Autorii arată că cercetarea criminalistică se efectuează în mai multe etape, respectiv planificarea etapei inițiale de investigare, prin evaluarea economică și rezultatele financiare ale tranzacțiilor ilegale care au dus la subevaluarea plăților fiscale, urmată de începerea urmăririi penale, ținând cont de mai multe situații ca, de exemplu, obținerea unor date inițiale privind evaziunea fiscală ca urmare a efectuării cercetării și întreprinderii măsurilor operative și eficiente, sau de obținerea unor informații despre evaziunea fiscală din surse oficiale, prin inventarierea și auditul activităților financiare și economice ale organizației; controale ale auditorului, verificarea încăperilor și documentelor, etc. Ca acțiuni inițiale de urmărire penală caracteristice categoriei date de infracțiuni sunt indicate: ridicarea de obiecte și documente, percheziția, examinarea obiectelor și documentelor, audierea martorilor, confruntarea și dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare [146, p.747-760].

Pe parcursul urmăririi penale, menționează autorii, este necesar de a determina circumstanțele, care atenuează și agravează răspunderea penală, precum și cauzele și condițiile care au determinat săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală sau neplata primelor de asigurare, descoperirea altor infracțiuni în cadrul companiei și anume ce ține de contabilitate, documentația de venituri sau pierderi ori tănuirea altor obiecte impozabile [146, p.760-765].

Conform opiniei autorilor, pe care o susținem, la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală o sarcină primordială constă în asigurarea acțiunii civile în procesul penal, recuperând prejudiciul cauzat statului.

În corespundere cu prevederile art. 104 din Codul de procedură penală a Federației Ruse, acțiunea civilă în procesul penal o înaintează organul fiscal sau, în anumite situații, procurorul de caz, când o cer interesele statului (art.44, al.3 Cod de procedură penală a Federației Ruse). În ambele situații trebuie să se ia drept bază de calcul cuantumul veniturilor impozabile ori taxabile. Cererea de recuperare a prejudiciului cauzat poate fi adresat învinutului (învinuiților, cu răspundere solidară). Practica pe cauzele de evaziune fiscală se referă și la adresarea cererilor de recuperare a prejudiciului cauzat către organizații, întreprinderi [146, p. 765].

O altă lucrare, care aprofundează modelul criminalistic al infracțiunilor din domeniul fiscal este cea a autorului Sotov A.I., în manualul de Criminalistică, sub redacția prof. N.Iablokov, Moscova, 2005 [157]. Astfel, autorul susține că infracțiunile fiscale sunt săvârșite destul de des cu participarea concomitentă a mai multor persoane. În mod convențional, aceste persoane pot fi divizate în participanți principali și participanți secundari (auxiliari).

Participanții principali organizează pregătirea evidențelor (evidențe contabile sau fiscale) false, le semnează sau dau dispoziții ca acestea să fie semnate de către persoanele care poartă răspundere nominală pentru acest lucru. Aceștia sunt, de regulă, conducătorii întreprinderii și, cu mult mai rar, contabili-șefi, iar uneori acționarii și deținătorii ai unei cote din capitalul statutar, în timp ce participanții secundari răspund de executarea anumitor operații necesare pentru realizarea evaziunii fiscale, pentru elaborarea în detaliu a unor scheme ilegale, etc. Participanții secundari acționează numai în conformitate cu dispoziția sau la indicația participanților principali. În fond aceștia pot fi angajați ai serviciilor de contabilitate, consultanți fiscali, lucrători în depozite, merceologi, etc. Totuși, în orice caz, aceste persoane trebuie să conștientizeze ilegalitatea acțiunilor lor sau a acțiunilor altor persoane ale căror dispoziții le îndeplinesc [157, p.694].

În opinia autorului, există două tipuri de participanți principali. Primul tip se caracterizează printr-un nivel înalt de inteligență, el deține cunoștințe profunde în domeniul economiei și fiscalității, are o experiență bogată în materie de activitate economică. Motivul principal al săvârșirii infracțiunii îl constituie tendința de a mări veniturile întreprinderii. Aceste

persoane sunt gata să comită și alte infracțiuni economice, pentru care neplata impozitelor este doar un rezultat secundar. Al doilea tip se caracterizează printr-un nivel mediu de calități intelectuale și de cunoștințe în materie de economie și finanțe. Experiența lor în materie de activitate economică poate fi importantă, însă cu totul unilaterală. Motivul principal de săvârșire a infracțiunii poate fi tendința de a evita procedurile administrative cu care este legată punerea la evidența fiscală, pregătirea declarațiilor, ținerea evidențelor, etc. Pe parcursul urmăririi penale, persoanele de acest tip se comportă suficient de pasiv, iar rezistența pe care ele o opun organului de urmărire penală este de asemenea pasivă. Tragerea lor la răspundere deseori le surprinde, deși reprezentanții acestui tip știu că acțiunile lor sunt ilegale și își dau seama cât de mare este posibilitatea urmăririi penale a lor. În multe cazuri, ele nu au o linie de apărare bine concepută. Acest tip este întâlnit mai des în mediul businessului mic și în cel al antreprenorilor individuali.

Printre participanții secundari există și persoane care cunosc întreaga schemă a evaziunii fiscale, precum și persoane care cunosc doar unele aspecte ale acestui fenomen. Printre primii de cele mai dese ori sunt contabilii-șefi și consultanții, printre cei din rândul al doilea angajații inferiori ai serviciilor de evidență și ai altor subdiviziuni. Persoanele respective au, de regulă, aceleași caracteristici ca și participanții principali la infracțiune, însă probitatea lor morală este cu mult mai scăzută și linia lor de comportament pe parcursul anchetei este determinată, în mare măsură, de particularitățile de comportament ale învinuiților principali. Participanții mai puțin avizați au, de regulă, un nivel mediu de cunoștințe și deseori nu opun organelor de drept o rezistență mare. Deseori își recunosc vinovăția persoanele care anterior au activat la întreprinderea la care a avut loc evaziunea fiscală, însă ulterior ei au fost concediați din inițiativa conducătorilor sau au plecat din propria inițiativă [157, p.694-695].

Se mai arată că, cea mai favorabilă ambianță pentru săvârșirea infracțiunilor în domeniul fiscal apare în condițiile unei largi diversități de activitate, când contribuabilul realizează un mare număr de tranzacții în diverse domenii ale economiei; la săvârșirea infracțiunilor contribuie proasta evidență, lipsa unor sisteme automatizate de evidență sau imperfecțiunea acestora; lipsa de cadre de înaltă calificare și de tehnică necesară în organele fiscale.

De cele mai dese ori, infracțiunile fiscale sunt săvârșite la întreprinderile businessului mic și mijlociu, unde cheltuielile pentru organizarea evidenței și circulației actelor este considerată ca fiind prea puțin productivă. Respectiv, evidența se face la un nivel scăzut, fapt care permite să poată fi ascunse o serie întreagă de operații economice, care implică apariția obiectului imposibil. De cele mai dese ori, asemenea întreprinderi își desfășoară activitatea în domeniul comerțului, cel al serviciilor, iar uneori ele sunt legate de circulația hârtiilor de valoare (de regulă, este vorba de cambii). Evaziunea fiscală la aceste întreprinderi este uneori legată de

diverse activități ilegale (activitatea fără ca întreprinderea să fie înregistrată ca persoană juridică sau fără prezența licenței corespunzătoare).

Întreprinderile mari, fiind obiect al unor controale fiscale mai riguroase și având un număr mare de utilizatori ai evidenței, sunt nevoite să-și creeze singure mecanisme de evidență suficient de dezvoltate. În mod corespunzător, persoanele care tind să evite plata impozitelor de pe organizație, sunt nevoite să recurgă la procedee destul de sofisticate de falsificare a evidenței contabile și a celei fiscale. Pentru a nu pierde controlul asupra activității economice, ele sunt nevoite să țină așa-zisa „contabilitate neagră” sau „contabilitate dublă”. „Contabilitatea neagră” este ținută în formă electronică și se păstrează în memoria calculatoarelor în care este înregistrat programul de ținere a contabilității legale [157, p.695].

Încă o altă lucrare supusă analizei este cea a autorilor Asmarina E.M. și Hilabok M.N., în manualul *Criminalistica*, sub redacția prof. V.Obrazțov, Moscova, 1997 [158]. Autorii susțin că legea penală stabilește răspundere pentru sustragerea cetățenilor și a unităților economice de la plata impozitelor (evaziune fiscală). Sustragerea poate fi realizată atât prin anumite acțiuni, cât și prin inacțiuni. În continuare aceștia indică care sunt acțiunile și inacțiunile prin care se pot comite infracțiunile de evaziune fiscală. Acțiunile pot consta în introducerea, cu bună știință, în actele de evidență a veniturilor și a altor bunuri impozabile a unor date false care minimalizează suma veniturilor și a altor bunuri impozabile, precum și în efectuarea unor pseudoafaceri pentru care fiscalitatea este mai mică decât cea reală sau lipsește cu desăvârșire, în timp ce inacțiunile pot consta în neprezentarea declarației de venit, în neincluderea în ea a bunurilor impozabile sau chiar în lipsa totală a actelor fiscale sau a celor contabile. Subiecții infracțiunilor fiscale sunt persoane fizice care au un venit ce depășește limita prevăzută de legislația în vigoare și care se eschivează de la plata impozitelor sau persoane cu funcții de răspundere din unitățile economice care semnează actele contabile respective expediate la inspectoratul fiscal sau actele contabile ce nu sunt expediate, dar se păstrează în unitățile economice (numite acte primare). Acești subiecți sunt conducătorii unităților respective, contabilii-șefi sau, pur și simplu, contabilii. E posibil ca vinovați să fie și alți angajați ai unității economice, care nu au participat la întocmirea actelor contabile, dar care, în virtutea anumitor circumstanțe, le-au elaborat. În aceste cazuri, demonstrarea unei asemenea vinovății este extrem de anevoioasă. Activitatea infracțională a persoanelor vinovate este încurajată de anumite împrejurări, susțin autorii, cum ar fi faptul că unitățile de producție și de comercializare a produselor sunt plasate pe un teritoriu relativ întins, distanța mare de la aceste locuri până la punctul de amplasare a inspectoratelor fiscale și al poliției fiscale, cultura juridică scăzută și, în particular, cunoașterea insuficientă a legilor și, mai ales, a actelor normative [158, p.650-660].

Cercetarea unei infracțiuni fiscale, de regulă, este însoțită de acțiuni de zădărniciere a activității organelor de drept. Acestea pot consta în lichidarea documentației primare și de evidență contabilă, a diverselor probe materiale, în simularea unor accidente, calamități (de exemplu, incendii, inundații) sau a unui faliment (faliment fraudulos), în ascunderea surselor de informație și tănuirea partenerilor de business ilegal [158, p.660-664].

În lucrarea elaborată de autorul rus Toporkov A.A., Cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, în manualul de Criminalistica, Moscova, 2013 [165], se precizează că eschivarea de la plata impozitelor este realizată prin tănuirea de venituri sub forma acțiunii sau inacțiunii. Eschivarea de la plata impozitelor, ce este săvârșită prin modalitatea de acțiune, poate consta în introducerea în documentele indicate privind obligația fiscală a unor date false, ce diminuează cuantumul veniturilor și a altor obiecte ce fac obiectul impozitării, precum și încheierea de contracte frauduloase, în privința obiectelor, astfel încât suma impozitului este diminuată în comparație cu situația de fapt, fie nu va fi impozitată în general. Eschivarea de la plata impozitelor, săvârșită prin inacțiune, constă în nedeclararea veniturilor, nereflectarea obiectelor ce urmează a fi supuse impozitării în documente, în lipsa înregistrării persoanei juridice și în cazul lipsei documentelor contabile, necesare în cadrul impozitării [165, p.420-422].

O opinie interesantă a autorului este cea că, spre deosebire de alte infracțiuni economice, unde sunt observate sustragerea proprietății străine, în cadrul infracțiunilor fiscale, este prezent faptul netransmiterii sau a transmiterii neintegrale a unei părți a proprietății personale în contul bugetului de stat sub formă de impozit. Particularitățile mecanismului infracțiunilor fiscale rezidă în faptul, că metodele de înfăptuire și de tănuire a acestora coincid.

Bazându-se pe vulnerabilitatea normelor legale și operațiunile contabile, infractorii fiscali, adoptă metoda optimă, din punctul lor de vedere, privind eschivarea de la plata impozitelor sau a achitării primelor de asigurare [165, p.422-427].

O altă lucrare examinată referitor la cercetarea evaziunii fiscale, a fost cea a autorilor M.Savelieva și A.Smușkin, în manualul Criminalistica, Moscova, 2013 [160]. În această lucrare autorii se referă mai mult la cercetarea infracțiunilor în domeniul impozitării. În viziunea autorilor citați, unele dintre motivele ce îi determină pe contribuabili să găsească noi căi pentru ascunderea veniturilor de la impozitare o constituie starea social-economică, regulile stabilite în societate, necorespunderea legislației fiscale cu realitatea din activitatea zilnică. Esența infracțiunii fiscale, opiniază autorii, își are rădăcinile în ascunderea ilegală a venitului de la impozitare, iar însăși infracțiunea are un scop de cupiditate, caracteristica comună a infracțiunilor fiind perioada depistării, care de regulă este de minimum un an sau mai mult de la perioada comiterii [160, p.570-575]. .

Urmele infracțiunii fiscale, susțin în continuare autorii, se reflectă în diverse documente, întrucât mijloacele săvârșirii infracțiunii fiscale, reprezintă documentele. Deseori urmele infracțiunii se reflectă în urme virtuale, respectiv memoria caselor de marcat.

Este necesar de delimitat mijlocul de comitere a infracțiunii, de obiectul infracțiunii. Declarațiile, documentele contabile, alte documente financiar-contabile se atribuie mijloacelor utilizate la comiterea acestor genuri de infracțiuni, iar scopul final nu este denaturarea acestor documente, ci eschivarea de la achitarea impozitelor fiscale. O trăsătură a acestor categorii de infracțiuni este aceea că ele nu au un caracter ascuns, acțiunile contribuabililor regăsindu-se în diverse documente contabile [160, p.575-576].

O altă lucrare supusă analizei este cea a autorilor ruși Ișcenco E.P. și Obrazțov V.A., Cercetarea infracțiunilor fiscale, în Manualul Criminalistica, Moscova, Ed.Ecsmo, 2005, (151). În această lucrare autorii menționează că, ”cercetarea infracțiunilor fiscale trebuie să se înceapă cu studierea legislației fiscale și instrucțiunilor de aplicare a acesteia”[151, p.411].

După cele constatate de ei, majoritatea cauzelor penale sunt pornite în temeiul sesizărilor parvenite de la organele de control fiscal. În conformitate cu directivele departamentale, aceste inspecții, organe de control fiscal trebuie să trimită materialele referitor la infracțiunile fiscale în organele de anchetă în termen de trei zile din momentul emiterii deciziei pe materialele controlului fiscal. Astfel de documente sunt : 1) sesizarea referitor la fapta (faptele) ascunderii de către contribuabil a veniturilor sau a altor obiecte impozabile, semnată de către șeful sau locțiitorul șefului inspecției fiscale de stat ;2) actul controlului documentar referitor la respectarea legislației fiscale și decizia după el a șefului sau locțiitorului șefului organului fiscal respectiv cu anexarea în original a documentelor contabile, care confirmă fapta ascunderii venitului, totodată și ordonanța lucrătorului organului fiscal despre ridicarea lor, precum și procesul-verbal respectiv ; 3) documentul ce confirmă aducerea la cunoștință contribuabilului dreptul lui de a prezenta obiecții în scris la actul controlului documentar și rezultatele examinării lor ; 4) obiecțiile în scris la actul de control documentar, iar în lipsa acestora- explicațiile persoanelor organului fiscal contribuabilului referitor la încălcările depistate ; 5) copiile ordinelor referitor la numirea în funcție a persoanelor, responsabili de activitatea financiară a contribuabilului pentru perioada de control și materialele referitor la sancționarea lor în mod administrativ(când acestea sunt depistate) [151, p.411-412].

În lucrare se menționează că, caracteristice pentru categoria dată de infracțiuni sunt următoarele acțiuni procesuale : ridicarea și examinarea documentelor ; percheziția ; sechestrarea bunurilor și a corespondenței ; audierile ; dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare.

Tot aici autorii concluzionează, opinie pe care o susținem necondiționat, că pe categoria dată de infracțiuni, procedeul de bază pentru obținerea declarațiilor sincere de la cel audiat este

prezentarea probelor, îndeosebi a documentelor. Iar atunci când în documente sunt depistate falsuri materiale, din timp este necesară efectuarea expertizei respective [151, p.414, 417].

Autori ruși (Iu.I.Skuratov, V.M.Lebedev, A.N.Ignatov, Iu.A.Krasikov, A.F.Pobegailo) în comentariu la Codul penal al Federației Ruse, Moscova, 1999 [153] menționează că subiect al infracțiunii de evaziune fiscală apare persoana care, în conformitate cu documentația de constituire a organizației, instituției, întreprinderii respective este obligată de a asigura corectitudinea datelor, care determină modul de stabilire a impozitelor, precum și persoanele obligate de a acorda (semna, confirma) documentele prezentate la organele fiscale în corespundere cu actele juridico-normative existente [153, p.4, 153, p.446].

Profesorii N.F.Kuznețova, F.S.Brajnik, B.M.Leontiev, Gh.N.Borzenkov tot în comentariul la Codul penal al Federației Ruse, Moscova, 1998 [154] susțin ideea precum că subiect al infracțiunii respective poate fi un funcționar al organizației, în lista obligațiilor cărora intră semnarea (autentificarea) actelor prezentate la organele serviciului fiscal necesare pentru stabilirea și achitarea impozitelor și asigurarea autenticității (veridicității) datelor reflectate în ele ori persoana, care, de fapt, îndeplinește aceste funcțiuni [154, p.368].

Invocarea realizării de fapt a obligațiunilor conducătorului și ale contabilului-șef presupune situația când persoana conduce organizația, instituția, întreprinderea respectivă, nefiind membru sau funcționar al ei (așa numita “cauzare intermediară, prin mijlocire”). În acest caz conducătorul de iure doar îndeplinește indicațiile gestionarului de facto, acționând în asemenea mod nevinovat. Conducătorul de facto al organizației apare în acest caz ca autor al infracțiunii, dar nu ca complice al ei [13, p.128].

Autorul I.I.Kuceroș în lucrarea sa Infracțiunile de evaziune fiscală, Moscova, 1997 [162], vizând evaziunea fiscală a organizației, menționează că subiecți ai acesteia pot fi conducătorii ori proprietarii (coproprietarii) organizației, contabilii-șefi (principali), alte persoane responsabile pentru evidența contabilă, prezentarea acestei evidențe și concomitent posedă dreptul de semnare a documentelor financiar-contabile și de evidență. În continuare autorul menționează că proprietarul întreprinderii poate fi supus răspunderii penale doar în cazul în care acesta a executat în cadrul organizației obligațiunile conducătorului ori ale contabilului [162, p.73-74].

În lucrările elaborate de către autorul francez Jean-Claude Martinez (Martinez J.C. La fraude fiscale. Paris: PUF, 1990 [102]. Martinez J.C. La fraude fiscale. Que sais-je? Paris: Presses Universitaires de France, 1984) [103], se explică foarte minuțios corelația între noțiunea de evaziune fiscală și fraudă fiscală, pe o parte și zona legală și cea ilegală pe de altă parte. În acest sens, autorul arată că evaziunea fiscală este unul dintre capitolele cele mai studiate din dreptul fiscal, atât de tehnicieni, cât și de teoreticieni. Cu toate acestea, în pofida a tot ceea ce se

scrie despre cauzele, modalitățile, amploarea, controlul sau sancțiunile privitoare la evaziunea fiscală, cuvintele care desemnează acest fenomen sunt imprecise, iar domeniul pe care-l explorează este incert. Ca atare, evaziunea fiscală este o noțiune dificil de precizat; în plus, nu există o definiție legală a fraudei fiscale. Această imprecizie provine de la diversitatea cuvintelor folosite pentru a desemna, mai mult sau mai puțin, același fenomen - neîndeplinirea voită de către contribuabili a obligațiilor lor fiscale legale. Confuzia terminologică este, de altfel, cu atât mai importantă, cu cât aceleași cuvinte au sensuri diferite de la autor la autor. Totuși, cel mai adesea fraudă fiscală desemnează, *stricto sensu*, o infracțiune la lege și se distinge de evaziune fiscală care s-ar putea defini și ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege [103, p.84].

În lucrarea "Dictionnaire de finances publiques", Ed.Armand Colin, Paris,1995 [119], autorii J.Percebois, J. Aben, A.Euzebi, arată că actele și activitățile evazioniste sunt calificate și tratate diferit, utilizându-se o terminologie suficient de exactă pentru a le putea distinge unele de altele. Astfel, este considerată evaziune fiscală acțiunea vizând sustragerea de la impunerea în tot sau în parte, a materiei impozabile, utilizând defectele sau tăcerea legii, fără însă a fi înfrânate formal normele juridice în vigoare. Fraudă fiscală este violarea - directă sau indirectă - a legii, săvârșită cu scopul de a face să scape impunerii o anumită materie impozabilă. Evaziunea se distinge de fraudă prin aceea că ea nu constă în încălcarea legii (ca în cazul fraudei), deși intenția este aceeași (de situare a materiei impozabile în afara sferei de aplicare a legii) [119, p.101, 110].

1.3. Concluzii la capitolul 1

Efectuând analiza materialelor științifice publicate la tema supusă studiului în cadrul prezentei teze de doctorat, deducem următoarele:

1. Analiza lucrărilor de specialitate ne permite să tragem concluzia că problema cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală până la 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 întru eficientizarea cercetării criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală.

3. În contextul realizării acestui scop, au fost conturate 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 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 legea ferendă în vederea perfecționării și optimizării legislației procesual-penale, asigurându-se o mai bună desfășurare a cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală în condițiile actuale.

4. 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 acordăm acelor surse care s-au dovedit a fi cât mai aproape de tematica noastră.

5. În vederea cercetării multiaspectuale și complexe a problemei vizate și întru 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.

6. 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.

7. 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).

8. 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.

2. MODELUL CRIMINALISTIC ȘI ORGANIZAREA CERCETĂRII INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

2.1. Aspecte criminalistice cu privire la fenomenul evazionist

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 evaziunii fiscale, urmărind în principal două scopuri: un scop ”pozitiv”, argumentat de dorința de a stimula formarea capitalului și un scop ”negativ”, orientat la sprijinirea unor grupuri de interese, de multe ori de tip mafiot, cu tot cortegiul de consecințe [47, 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 [7, p.5].

Evaziunea fiscală, care face parte din infracțiunile economice, atentează la relațiile social-economice și vizează anumite valori sociale concrete - cu privire la formarea bugetului public național pe calea îndeplinirii de către întreprinderile, instituțiile sau organizațiile contribuabile, precum și de către persoanele fizice contribuabile, a obligațiilor fiscale.

În literatura de specialitate pe drept se menționează că, ”totalitatea procedeele ilicite cu ajutorul cărora cei interesați sustrag în total sau în parte materia lor impozabilă obligațiilor stabilite prin legea fiscală; sustragerea pe diferite căi de la obligațiile fiscale, ascunderea sub diferite forme a surselor și a cuantumului de venituri impozabile; eschivarea de la impunere a plătitorului de impozite ori sustragerea în tot sau în parte de la impunerea a masei impozabile poartă denumirea de evaziune fiscală [130, p.125; 9, p.7; 45, p.55; 108, p.7].

În cazul de nedeclarare a unor venituri ori ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale, consumarea acestei forme de evaziune fiscală are loc, după caz, fie în momentul expirării termenului stabilit de lege pentru declararea veniturilor impozabile sau taxabile, fie în momentul comiterii faptei de ascundere a obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile, fie în momentul săvârșirii oricărei acțiuni menite să conducă la sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat. Și în cazul acestei fapte trebuie precizat că pentru a se putea reține în sarcina făptuitorului o astfel de infracțiune este suficientă săvârșirea doar a uneia dintre modalitățile alternative precizate. Din analiza art.9 alin.1 lit.”b” a legii României nr. 241/2005, rezultă că pentru a subzista o astfel de faptă este necesară și suficientă nedeclararea - în termenul legal - chiar și a unui singur venit impozabil ori taxabil, ascunderea unui singur obiect sau a unei singure surse impozabile ori taxabile sau săvârșirea unei singure operațiuni cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale datorate statului. De asemenea, în cazul amplificării activității infracționale - prin repetarea faptei la diferite intervale de timp, în legătură cu venituri diferite sau cu operațiuni diferite în scop de sustragere de la plata obligațiilor fiscale, în raport cu împrejurările concrete va exista, după caz, fie o infracțiune unică - continuă-continuată -, fie un concurs real de infracțiuni continue.

În mod asemănător se pun problemele și în cazul evaziunii fiscale constând în operațiuni nereale în documente contabile oficiale sau în alte documente legale, consumarea producându-se în momentul survenirii urmărilor materiale imediate, data când a avut loc fapta neavând nici o relevanță. Aceasta deoarece în toate actele normative în care se prevede plata de impozite și taxe sunt menționate și termenele la care trebuie făcută plata acestora. Prin urmare putem vorbi de o infracțiune consumată doar după expirarea termenului legal de plată al obligațiilor fiscale. Aceasta înseamnă că infracțiunea se consumă instantaneu, până la expirarea termenului legal fapta neavând nici o semnificație penală. Ca și în cazul evaziunii fiscale analizate anterior și în acest caz este necesară și suficientă săvârșirea unui singur act material de neevidențiere în documentele contabile oficiale a unui singur venit ori de înregistrare a unei singure cheltuieli nereale având drept consecință fie diminuarea, fie neplata obligațiilor fiscale. Este posibil ca în aceleași împrejurări de loc și timp să nu fie înregistrate mai multe venituri sau să fie înregistrate mai multe cheltuieli nereale. În astfel de situații se va reține în sarcina făptuitorului o singură infracțiune simplă, deoarece pluralitatea de operațiuni ilicite este de esența acestei forme de evaziune fiscală, fiind menționată expres prin criteriile de incriminare. Practica judiciară evidențiază numeroase cazuri în

care contribuabilii repetă operațiunile ilicite la diferite intervale de timp, în locuri diferite și în documente contabile oficiale diferite, în atare situații existând fie o infracțiune unică continuată - a cărei epuizare are loc la data ultimului act material săvârșit în forma consumată -, fie un concurs de infracțiuni [132, p.138-139].

Dacă în aceleași împrejurări de loc, timp etc, acțiunea făptuitorului privește două sau mai multe evidențe ori mai multe memorii ale unor aparate de stocat date va exista o singură infracțiune simplă. Tot o singură infracțiune simplă va exista și în cazul în care în aceleași împrejurări de timp și loc sunt distruse mai multe documente contabile oficiale sau mai multe porțiuni din memoria aparatelor de taxat, de marcaj ori a altor mijloace de stocare a datelor. Și în aceste situații, pluralitatea de evidențe contabile duble sau a memoriilor alterate ori distruse constituie un criteriu expres de incriminare și, prin urmare, sunt de esența acestor infracțiuni.

Autorul E.Stancu opiniază că, în cazul evaziunii fiscale ce constă în declarații fictive privitoare la sediul societății comerciale consumarea faptei are loc instantaneu, în momentul în care făptuitorul a depus declarația la organul fiscal. Este vorba de organele fiscale competente să înregistreze societăți comerciale - filiale și sucursale din țară -, la care făptuitorul a indicat un sediu fictiv ori o schimbare fictivă a acestuia. Pentru existența infracțiunii este suficientă chiar și o singură declarație în care cel în cauză a menționat un sediu fictiv. Dacă prin aceeași declarație făptuitorul a menționat mai multe sedii fictive - fie pentru societăți comerciale, fie pentru filiale ori sucursale din țară -, în sarcina acestuia urmează a fi reținută o singură infracțiune simplă. În raport cu împrejurările concrete ale fiecărei cauze în parte ori cu existența uneia sau mai multor rezoluții infracționale, în sarcina făptuitorului urmează a se reține, după caz, fie o infracțiune unică continuă, fie un concurs real de infracțiuni. În contextul celor arătate, atunci când este cazul, organele de urmărire penală trebuie să clarifice și dacă fapta a produs sau nu urmarea materială, cunoscut fiind faptul că neproducerea acesteia atrage rămânerea activității ilicite în faza de tentativă. Evident, această problemă se pune numai în cazul infracțiunilor de sustragere de la plata obligațiilor fiscale, în întregime sau în parte, prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile, sau efectuarea oricăror alte operațiuni în acest scop, respectiv organizarea sau conducerea de evidențe contabile duble, de către conducătorul unității sau alte persoane cu atribuții financiar-contabile, ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor, în scopul diminuării veniturilor supuse impozitelor, taxelor și a

contribuțiilor și distrugerea actelor contabile sau a altor documente ori a memoriilor aparatelor de taxat sau de marcaj ori a altor mijloace de stocare a datelor, în același scop [85].

După cum demonstrează practica, în marea majoritate infracțiunile de evaziune fiscală sunt săvârșite cu intenție directă sau indirectă. Este vorba de o intenție calificată, determinată de scopul activității infracționale ce constă, după caz, fie în împiedicarea verificărilor financiar-contabile, fie în sustragerea de la plata impozitelor, taxelor și a altor contribuții - prin neînregistrarea unor activități, nedeclararea veniturilor impozabile, neevidențiere - în întregime ori în parte - a veniturilor realizate s.a., mai exact, calificarea intenției cu care a acționat făptuitorul se rezumă la dovedirea faptului că acesta a urmărit, fie sustragerea de la plata impozitelor și taxelor, fie diminuarea cuantumului acestora.

Așadar, infracțiunile fiscale, mai ales în cazul evaziunii fiscale comise de către organizații, sunt săvârșite destul de des cu participația concomitentă a mai multor persoane. În mod convențional, aceste persoane, în opinia lui A.Sotov, opinie pe care o susținem, pot fi divizate în participanți principali și secundari [157, p.694-695].

Participanții principali organizează pregătirea evidențelor contabile sau fiscale false, le semnează, dau dispoziții ca acestea să fie semnate de către persoanele care poartă răspundere nominală pentru acest lucru. Aceștia sunt, de regulă, conducătorul societății (firmei) și, mai rar, contabilul-șef, iar uneori acționarii și deținătorii unei cote din capitalul statutar.

Participanții secundari răspund de executarea anumitor operații necesare pentru evaziunea fiscală, pentru elaborarea în detaliu a unor scheme ilegale, etc. Aceștia acționează numai în conformitate cu dispoziția sau la indicația participanților principali. În fond aceștia pot fi angajați ai serviciilor de contabilitate, consultanți fiscali, lucrători în depozite, merceologi, etc. Totuși, în orice caz, aceste persoane trebuie să conștientizeze ilegalitatea acțiunilor lor sau a acțiunilor altor persoane ale căror dispoziții le îndeplinesc.

Totodată trebuie de menționat că există două tipuri de participanți principali. Primul tip se caracterizează printr-un nivel înalt de inteligență, el deține cunoștințe profunde în domeniul economiei și fiscalității, are o experiență bogată în materie de activitate economică. Motivul principal al săvârșirii infracțiunii îl constituie tendința de a mări veniturile societății. Aceste persoane sunt gata să comită și alte infracțiuni economice, pentru care neplata impozitelor este doar un rezultat secundar (de exemplu, ascunderea încasărilor în valută străină). Deținând resurse

materiale considerabile, acești infractori le folosesc în mod activ pentru a exercita presiune asupra cercetării și a ascunde urmele infracțiunii.

Al doilea tip se caracterizează printr-un nivel mediu de calități intelectuale și de cunoștințe în materie de economie și finanțe. Experiența lor în materie de activitate economică poate fi importantă, însă cu totul unilaterală. Motivul principal de săvârșire a infracțiunii poate fi tendința de a evita procedurile administrative cu care este legată punerea la evidența fiscală, pregătirea declarațiilor, ținerea evidenței contabile, etc. Pe parcursul cercetării, persoanele de acest tip se comportă suficient de pasiv, iar rezistența pe care o opun ofițerului de urmărire penală este de asemenea pasivă. Tragerea lor la răspundere deseori îi surprinde, deși reprezentanții acestui tip știu că acțiunile lor sunt ilegale și își dau seama cât de mare este posibilitatea urmăririi penale a lor. În multe cazuri, ei nu au o linie de apărare bine concepută. Acest tip este întâlnit mai des în mediul business-ului mic și în cel al antreprenorilor individuali. Printre participanții secundari există și persoane care cunosc întreaga schemă a evaziunii fiscale, precum și persoane care cunosc doar unele aspecte ale acestui fenomen. Printre primii, de cele mai dese ori sunt contabilii-șefi și consultanții fiscali (angajații inferiori ai serviciilor de evidență și ai altor subdiviziuni). Persoanele avizate au, de regulă, aceleași caracteristici ca și participanții principali la infracțiune, însă probitatea lor morală este cu mult mai scăzută și linia lor de comportament pe parcursul cercetării este determinată, în mare măsură, de particularitățile de comportament ale suspectilor principali. Participanții mai puțin avizați au, de regulă, un nivel mediu de cunoștințe și deseori nu opun organelor de drept o rezistență mare. Deseori își recunosc vinovăția persoanele care anterior au activat la societatea la care a avut loc evaziunea fiscală, însă ulterior ei au fost concediați din inițiativa conducătorilor sau au plecat din propria inițiativă.

Practica demonstrează că, grupurile organizate pentru săvârșirea infracțiunilor fiscale sunt create destul de rar. Însă evaziunea fiscală poate fi doar un element secundar al activității infracționale a acestora, fapt specific pentru unele organizații care desfășoară activități ilegale de antreprenariat (producerea unor mărfuri falsificate, a unor băuturi alcoolice, etc.).

Conform Legii RM privind bazele sistemului fiscal “subiecți ai impunerii (contribuabilii) pot fi persoanele juridice și fizice, inclusiv din străinătate, care își desfășoară activitatea de producție sau o altă activitate de antreprenariat pe teritoriul Republicii Moldova, sau primesc venit personal de pe urma prestării muncii salarizate, activității de creație și a altei activități individuale sau au în proprietate, în posesie sau în folosință resurse naturale, pământ, bunuri impozabile”[38].

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 (agentului economic). Aceste obligațiuni sunt atribuite managerului-șef conform funcției deținute, ceea ce și determină posibilitatea răspunderii acestuia în mod penal [50, p. 86].

În ceea ce privește modul de determinare a subiecților infracțiunilor fiscale, poziție pe care o susținem, autorii opiniază că se impun a fi respectați următorii pași:

”-de stabilit dacă există o persoană juridică și dacă aceasta deține calitatea de contribuabil. În cazul determinării unei persoane fizice-contribuabile răspunderea penală conform art.164/2 al C.P. al Republicii Moldova va fi exclusă;

- obligațiunea de achitare a impozitelor este înaintată persoanei juridice;
 - pentru existența delictului fiscal concret se cere stabilirea unui raport juridic bugetar impus de lege, privind obligația fiscală;
 - în dependență de caracterul delictului fiscal persoana juridică poate fi supusă răspunderii fiscale;
 - subiectul delictului fiscal nu coincide cu subiectul infracțiunii, adică prima noțiune o cuprinde pe cea de-a doua;
 - persoana juridică își exercită drepturile și își îndeplinește obligațiunile prin organele sale;
 - răspunderii penale poate fi supusă numai persoana fizică, responsabilă, care la momentul săvârșirii infracțiunii a atins anumită vârstă cerută expres de lege;
 - în cadrul persoanei juridice actele vizând ducerea evidenței contabile, autentificarea acesteia, prezentarea ei la organele fiscale sunt realizate de către conducătorii întreprinderii, instituției și organizației(în virtutea funcțiilor administrative, de dirijare), contabilii-șefi, contabilii(în virtutea funcțiilor pur profesionale), precum și de către alți funcționari care îi înlocuiesc (în virtutea funcțiilor administrative ori profesionale provizorii);
 - alte persoane pot fi supuse răspunderii penale doar în calitate de complici ai infracțiunii”
- [50, p.86-87].

Un important mod de operare utilizat la comiterea faptelor de evaziune fiscală, la nivel înalt, unde se obțin sume fabuloase de bani este cel prin utilizarea paradisurilor fiscale.

În accepțiunea lui C. Corduneanu, citat de către C.Bișa, "... paradisul fiscal este un instrument prin care se realizează evaziunea fiscală internațională de către contribuabilii care caută un tratament financiar avantajos" [19, p.58-59].

Prin paradis fiscal se înțelege un stat sau o zonă geografică având un regim de impozitare aproape inexistent și un grad ridicat de discreție fiscală. În aceste zone se pot suprima obligațiile fiscale în deplină legalitate și sunt aproape imposibil de controlat [100, p.198].

Un studiu recent publicat de Fondul Monetar Internațional (FMI) a reafirmat faptul că investițiile străine directe sunt afectate de nivelul de impozitare, astfel că măsura adoptată de statul român va avea un efect pozitiv cert pe termen mediu și lung, deoarece legile fiscale interne au potențialul de a influența în mare măsură comportamentul corporațiilor și întreprinzătorilor individuali, determinând în cel mai direct mod localizarea afacerilor lor și nivelul de internaționalizare a acțiunilor economice ale acestora [19, p.22].

Dacă fluxurile de capital internațional sunt din ce în ce mai sensibile la diferențele între nivelurile de impozitare, atunci stimulii de reducere a fiscalității evoluează în aceeași direcție. Țările care persistă în intenția de a supraimpozita profitul câștigat de investitorii străini vor avea venituri din impozite mai mici decât cele care nu o fac [87, p.6].

Prin urmare, aceste sensibilități față de caracteristicile fiscalității naționale fac ca paradisurile fiscale să fie foarte atractive pentru investițiile străine, nu numai pentru că profiturile brute câștigate aici sunt impozitate mai lejer, dar și pentru că operațiunile derulate prin intermediul lor pot facilita evitarea taxelor pe venituri generate în orice altă parte a lumii.

Țările nu optează la întâmplare să fie sau să devină paradisuri fiscale. Politica fiscală este o problemă de alegere conștientă și fundamentală din partea guvernelor, în funcție de situația economică prezentă, resursele disponibile, contextul politic mondial și regional, precum și alte considerente. Orice „mișcare” înspre sau dinspre condiția de paradis fiscal atrage după sine nu numai impactul politicii fiscale ci, de asemenea, și efectele de creștere ale altor dimensiuni, economice, politice, sociale, care sunt corelate cu această alegere de a deveni paradis fiscal, după cum precizează autorul Cristian Bișa [19, p.26].

Același autor arată că principalele metode utilizate în paradisurile fiscale sunt:

- Practica utilizării prețurilor de transfer : Procesul de folosire la maximum a managementului financiar și juridic, de cercetare a „breșelor” și nișelor din diverse legislații pentru a beneficia de condiții mai favorabile pe acele piețe, a derivat ca o consecință firească a

internaționalizării firmelor și a creșterii presiunii piețelor financiare și ale acționarilor pentru rate ale profitului din ce în ce mai ridicate; aceste rentabilități nu puteau fi obținute fără o creativitate ridicată și o speculare la maximum a sinergiilor din cadrul grupului și a legislațiilor ce oferă condiții mai favorabile. De exemplu: Un grup englez din domeniul IT achiziționează microprocesoare de la o sucursală a sa din Coreea. Prețul plătit de firma-mamă din Marea Britanie agenției sale - prețul de transfer - va determina cât profit raportează unitatea din Coreea și, astfel, cât plătește ca impozit local. Dacă firma-mamă plătește sub prețurile locale normale, unitatea coreeană poate părea că este în dificultate financiară, chiar dacă grupul văzut în totalitate are o marjă de profit bună, când computerul final este vândut. Este posibil ca inspectorii fiscali din Marea Britanie să nu comenteze, întrucât profitul va fi raportat pe teritoriul lor, dar colegii lor din Coreea vor fi nemulțumiți să constate că nu le-a rămas prea mult profit taxabil [19, p.154].

- Amânarea impozitelor, evitarea fiscală legală și fraudă fiscală în strategii simple de utilizare a paradisurilor fiscale : Paradisurile fiscale pot fi implicate în montaje care nu includ deloc practicarea prețurilor de transfer. Aceste tactici sunt utilizate în general de persoane înstărite sau companii care au rezidența într-o țară ce taxează venitul la nivel global (la o rată superioară celei din țara sursă).

Atunci când persoanele înstărite se angajează în acest tip de operațiuni, este foarte probabil ca finalitatea acțiunii să fie evaziunea fiscală ilegală, ca urmare a alegerii variantei neasumării impozitelor în fața celei a amânării acestora. Succesul evaziunii fiscale în acest caz depinde de confidențialitatea furnizată de către paradisul fiscal, în particular prin absența schimbului de informații între paradisul fiscal și țara de rezidență [41, p.7].

- Exportul profiturilor prin strategii simple de utilizare a prețurilor de transfer : Când părțile afiliate ale unei companii multinaționale se angajează în tranzacții reciproce, apare imediat prezumția că „prețurile de transfer” sunt cele folosite în stabilirea valorii de tranzacționare. Este anormal să nu ne gândim că, acolo unde este posibil, consultanții sau angajații bine plătiți nu vor găsi cea mai avantajoasă soluție fiscală - practicarea prețurilor de transfer pentru a reloca venitul obținut în jurisdicții cu taxe mari în jurisdicții cu taxe mici. De exemplu: Să presupunem că o companie-mamă rezidentă în țara A. dezvoltă tehnologii pe care le licențiază pentru exploatarea în producție de către o sucursală din țara B., care își vinde produsele sale printr-o altă sucursală a firmei-mamă din țara C. Să presupunem mai departe că țara A. are cea mai mare rată de impozitare dintre cele trei țări, iar țara B, cea mai mică. Dacă statul A. scutește de impozitare veniturile externe

sau acordă credit fiscal pentru impozitele plătite în străinătate, iar repatrierea profiturilor poate fi amânată, atunci există condiții propice pentru a practica prețuri de transfer în vederea colectării de venit suplimentar în țara B., atât pentru compania-mamă, cât și de pe piețele sucursalelor de comerț ale grupului [19, p.160].

- Combinarea paradisurilor fiscale cu tehnicile de utilizare a prețurilor de transfer.

Țările dezvoltate au reguli și metode specifice pentru detectarea și monitorizarea prețurilor de transfer, după cum urmează:

a) Metoda Comparării prețurilor tranzacțiilor comparative („Comparable uncontrolled price method”) – CUP. Exemplu: un contribuabil vinde 1.000 de tone dintr-un produs, la 80 USD/ tonă către o firmă asociată în cadrul grupului multinațional și în același timp vinde 500 de tone din același produs cu 100 USD/ tonă către o firmă independentă. Cazul cere o evaluare dacă diferitele volume trebuie să determine o ajustare a prețului de transfer. În analizarea tranzacțiilor unor produse similare trebuie căutată piața relevantă pentru a determina discount-urile uzuale pentru acele produse.

b) Metoda Cost plus („Cost Plus Method”) – CP. Exemplu: Să presupunem că o companie A., vinde prăjitore de pâine către un distribuitor care este o firmă aparținând grupului și că o altă companie, B., vinde fiare de călcat către un distribuitor care este o firmă independentă. Marjele de profit pentru producerea ambelor categorii de articole sunt aceleași în industria bunurilor de consum. Dacă ar fi fost aplicată metoda CP, ar fi fost comparate marjele rezultate din diferența între prețul de vânzare al producătorului către distribuitor și prețul fabricării produsului. Totuși, compania A. poate fi mai eficientă în același proces de producție decât compania B., ceea ce îi permite să aibă costuri mari reduse. Ca rezultat, chiar în cazul în care compania A. ar fi produs fiare de călcat în loc de prăjitore de pâine și ar factura la același preț ca acela folosit de compania B. pentru fiare de călcat, în mod normal ar trebui ca marja de profit a companiei A. să fie mai mare decât cea a companiei B. Astfel, dacă nu se fac ajustările necesare, aplicarea metodei CP nu ar aduce acuratețea necesară.

c) Metoda Prețurilor de revânzare („Resale Price Method”) – RP. Exemplu: Presupunem că există doi distribuitori vânzând același produs pe aceeași piață, sub aceeași marcă. Distribuitorul A. oferă garanție, în timp ce distribuitorul B. nu oferă. Distribuitorul A. include garanția ca parte a strategiei de preț, și astfel vinde produsele sale la un preț mai ridicat, rezultând într-o marjă de profit brut mai ridicată (costul oferirii garanției nu este luat în considerare) decât cea a

distribuitorului B., care vinde la un preț mai redus. Cele două marje nu sunt comparabile până în momentul când se va face o ajustare pentru diferența adusă de oferirea garanției [19, p.199].

d) Metoda împărțirii profitului. Această metodă se bazează pe împărțirea profitului grupului între membri acestuia.

e) Metoda marjei nete de tranzacționare. Această metodă netradițională se bazează pe calculul unei marje nete a profitului relativ la o bază, cum ar fi costurile, vânzările sau activele, și astfel operând într-o manieră similară cu metodele Cost plus sau Prețului de revânzare.

Există și impactul prețurilor de transfer în țările în curs de dezvoltare : Țările în curs de dezvoltare se confruntă cu grave probleme în domeniul utilizării prețurilor de transfer susține autorul Charles McLure [43, p.12].

În accepțiunea autorului Gh.Alecu, evitarea de a plăti impozitul poate fi realizată doar prin trei modalități principale:

1. legea fiscală asigură ea însăși evaziunea printr-un regim fiscal de favoare (este cazul, în special, al regimurilor de evaluare forfetară a materiei impozabile);

2. abținerea, pur și simplu, a contribuabilului de a îndeplini activitatea, operațiunea sau actul impozabil, modalitate frecvent întâlnită în cazul unei fiscalități excesive;

3. folosirea de mijloace și metode care încalcă în mod deschis legea fiscală [4, 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 pe valoarea adăugată 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.[4, p.193-194].

Susținem opinia autorului susnumit, cu privire la faptul că evaziunea fiscală este ușor de comis și cu ajutorul conturilor bancare a societății(firmei). 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. Procedee din cele mai ingenioase sunt practicate. 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 [4, p.194-195].

Evaziunea fiscală (specifică mai ales T.V.A) poate fi întâlnită și sub forme, cum sunt:

- fraudă pe termen lung, care apare atunci când un agent economic, care și-a creat în timp o bună reputație prin comportament și rezultate, încetează brusc plățile, declarându-se în stare de faliment, după ce în prealabil a avut grijă să-și transfere profitul în altă țară;
- fraudă pe termen scurt, care poate fi întâlnită atunci când o nouă întreprindere înființată (cu intenția ascunsă de a obține bani prin pretenții false), înaintează organelor fiscale o cerere justificată de rambursare a T.V.A, însă după rambursare întreprinderea în cauză își încetează activitatea, iar plătitorul dispare;
- sindromul „Phoenix”, când o firmă ce avea obligații de plată a T.V.A se declară în stare de faliment sau se lichidează, dar apare o altă firmă cu același reprezentant;
- sindromul „companiilor multiple” apare în cazul în care sunt înregistrate mai multe firme, printre care și una fantomă.

Pentru a caracteriza evaziunea fiscală este important să mai știm că ea este strâns legată cu asemenea fapte infracționale cum ar fi desfășurarea ilegală a unei activități de antreprenoriat, spălarea de bani, contrabanda, operații cu mărfuri fără marcaj, nerestituirea mijloacelor exprimate în valută străină, falimentul fictiv, etc.

Totalitatea datelor de evidență pe perioada fiscală permite să fie determinată suma impozitului care trebuie achitată în buget. Această sumă este reflectată în declarațiile de venit care constituie o obligație înregistrată documentar a contribuabilului pentru perioada fiscală respectivă calculată de către el însuși. Organele fiscale, controlând corectitudinea calculării și plății se bazează mai întâi de toate pe datele din declarații, pe actele de evidență contabilă, pe documentele primare.

Organele fiscale sunt obligate să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României și a Republicii Moldova, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat. Totodată, acestea au dreptul să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Respectând drepturile plătitorilor de

impozite, determinându-i totodată să fie conștienți de obligațiile corelative, organele abilitate trebuie să constate și să evalueze cuantumul sumelor datorate de către aceștia bugetului general consolidat, să prevină și să combată orice acte care ar permite contribuabililor să se sustragă în tot sau în parte de la obligațiile fiscale, trebuie să acționeze după programe bine stabilite acoperite legal și care să asigure echitate și imparțialitate. Atât evaziunea fiscală, cât și infracțiunile cu care aceasta interacționează pot fi combătute atât de legiuitor, prin elaborarea unor acte normative clare, coerente și cu aplicabilitate reală, cât și de organele administrative și execuționale care, prin modul de aplicare a actelor normative și prin rigurozitatea acțiunilor, determină contribuabilii să-și respecte obligațiile fiscale față de stat. Nu este suficient ca legiuitorul să modifice sancțiunile aplicabile pentru faptele de evaziune fiscală, este necesar ca acesta să elaboreze acte normative clare care să conducă la prevenirea faptelor de evaziune fiscală. Astfel, opinez că în vederea diminuării fenomenului numit evaziune fiscală și a prevenirii acestuia este necesară abrogarea sau modificarea prevederii prin care se pot încasa în numerar sume de bani până la plafonul maxim de 5000 lei. Practica judiciară statuează că o foarte mare parte din faptele de evaziune fiscală se comit prin înregistrarea unor cheltuieli fictive, respectiv facturi fiscale “încasate sau plătite” în numerar până la plafonul maxim zilnic de 5000 lei. Legiuitorul ar trebui măcar să limiteze plafonul maxim în vederea descurajării contribuabililor care, în vederea reducerii bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit, precum și a rambursării TVA, înregistrează fictiv cheltuieli cu astfel de documente fiscale.

În practica judiciară apar deseori situații când nu poate fi stabilită cu exactitate valoarea sumelor datorate cu titlu de impozit, taxă ori altă contribuție. În general, astfel de situații se datorează fie lipsei, fie calității necorespunzătoare a documentelor justificative prezentate de făptuitor, însă în astfel de cazuri, impozitele, taxele și contribuțiile datorate statului vor fi determinate de organele fiscale prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și pe perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare, cu aplicarea penalităților de întârziere și a accesoriilor, calculate conform actelor normative în vigoare, sume ce constituie întreg prejudiciu cauzat prin evaziune fiscală.

Posibilitățile de eludare a fiscalului diferă de la o categorie socială la alta, în funcție de natura și proveniența veniturilor ori a averii supuse impunerii, de modul concret de stabilire a materiei impozabile, de modul de organizare a controlului fiscal, precum și de alți factori specifici. Dintre toate categoriile sociale, salariații sunt aceia care dispun de cele mai reduse posibilități de eludare a

fiscului, deoarece impunerea acestora se face pe baza declarației unui terț-întreprinzător (angajator). În schimb industriașii, comercianții, liber profesioniștii au din plin posibilități de eschivare de la impozit, datorită faptului că impunerea se face pe baza declarațiilor acestora.

În mod concret, în raport de condițiile sociale și economice, ale perioadei de tranziție din țara noastră, abaterile fiscal-financiare și deficiențele din activitatea agenților economici au în principal următoarele condiții:

- posibilitatea oferită prin lege de a autoriza înființarea și funcționarea de societăți comerciale, firme cu multiple activități în obiectul de activitate, fără a se verifica dotările și condițiile reale de desfășurare a acestora, în cadrul legal existent;
- limita minimă a capitalului social care nu asigură condițiile pentru recuperarea sumelor cuvenite bugetului statului;
- lipsa reglementărilor procedurii de suspendare a agenților economici;
- lipsa de operativitate și, uneori chiar refuzul organelor vamale în furnizarea de informații legate de operațiunile de vămuire, în vederea identificării operative a cazurilor de contrabandă și implicit de evaziune fiscală;
- lipsa unor prevederi legale și a unor sancțiuni mai severe pentru inexistența documentelor de însoțire a mărfurilor, pe tot circuitul parcurs de acestea, în vederea eliminării posibilităților de producere ulterioară a unor documente justificative, în urma unor situații surprinse și constatate de organul de control;
- nivelul de retribuire a acestuia, tehnica de calcul, mijloace informatice, cursuri de perfecționare profesională de masă, atât în țară cât și în spațiul UE, mijloace juridice, proceduri, etc.

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 [32, 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 [45, p.55]. Cu alte cuvinte, tehnica impozitării, fiind caracterizată prin numeroase derogări (reduceri și deduceri) explică dezvoltarea fraudei. Factorii esențiali ai fraudei sunt efectele interne ale sistemului fiscal.

Autorul Dan Drosu-Şaguna apreciază că în general, astfel de situații se datorează fie lipsei, fie calității necorespunzătoare a documentelor justificative prezentate de făptuitor, însă în astfel de cazuri, impozitele, taxele și contribuțiile datorate statului vor fi determinate de organele fiscale prin estimare, utilizând în acest scop orice documente și informații referitoare la activitatea și pe perioada desfășurată, inclusiv compararea cu activități și cazuri similare, cu aplicarea penalităților de întârziere și a accesoriilor, calculate conform actelor normative în vigoare, sume ce constituie întreg prejudiciu cauzat prin evaziune fiscală [132, p.174].

După cum este cunoscut, în cazul impozitului pe venit, categoriile de venituri impozabile sunt:

- veniturile din activități independente – fiind constituite din veniturile comerciale, veniturile din profesii liberale, veniturile din drepturile de proprietate individuală realizate individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente [127, p.765];

- veniturile din salarii;
- veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- veniturile din dividende și dobânzi;
- alte venituri.

Sunt considerate venituri comerciale acele venituri provenite din fapte de comerț, precum și din alte prestări de servicii ori din practicarea unei meserii. De asemenea, constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori imobiliare, arhitect sau alte profesii asemănătoare desfășurate în mod independent, în condițiile legii. În sfârșit, veniturile obținute din valorificarea - sub orice formă - a drepturilor de proprietate intelectuală sunt cele provenite din brevetele de invenții, desene și modele, monstre, mărci de fabrică și comerț, procedee tehnice, know-how, din drepturi de autor și drepturi conexe acestora, etc.

Referitor la veniturile obținute din activitățile independente, practica judiciară se confruntă frecvent cu situații când persoanele fizice practică acte de comerț fără îndeplinirea condițiilor stabilite de lege. De regulă, astfel de persoane procură mărfuri din diverse locuri, existând situații în care acestea provin din contrabandă, pe care ulterior le valorifică în locurile amenajate pentru activități comerciale gen piețe, târguri, oboare s.a., însușindu-și în totalitate veniturile obținute din acest comerț clandestin. Evident, aceste acte ilicite se fac prin concurarea neloială a comercianților autorizați. Există opinii diferite referitor la aceste activități ilicite. Unii autori consideră că astfel de

activități ilicite constituie un caz tipic de evaziune fiscală, însă este tratat drept contravenție potrivit prevederilor legii pentru siguranța populației împotriva unor activități comerciale ilicite [84], considerând că faptele de genul celor menționate întrunesc elemente constitutive ale infracțiunilor de evaziune fiscală, săvârșită în modalitatea sustragerii de la plata impozitelor, taxelor și a contribuțiilor datorate statului prin neînregistrarea unor activități, pentru care legea prevede obligația înregistrării, ori sub forma sustragerii de la plata obligațiilor fiscale prin nedeclararea veniturilor impozabile, ascunderea obiectului sau a sursei impozabile sau taxabile. Nu subscriem acestei opinii întrucât la stabilirea elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală trebuie să se țină seama de împrejurările concrete ale cauzei precum și stabilirea provenienței ilicite a bunurilor comercializate. Ori, legiuitorul, face deosebire între infracțiunea de evaziune fiscală și contravenția din legea comerțului. Așa cum se subliniază și literatura de specialitate [16, p.275], activitățile de comerț clandestin se încadrează perfect și în expresia folosită de legiuitor "sau efectuarea oricăror operații în acest scop"[88].

În virtutea ideii de a recupera integral prejudiciul cauzat prin săvârșirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, legiuitorul român a reglementat în cuprinsul art.10 din Legea 241/2005 trei teze speciale:

În prima teză s-a prevăzut o cauză de reducere la jumătate a limitelor pedepsei închisorii. Astfel, legiuitorul a stabilit că acoperirea integrală a prejudiciului de către suspect ori inculpat în tot cursul urmăririi penale, iar în cursul judecății până la primul termen de judecată, va determina în mod obligatoriu reducerea la jumătate a limitelor pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită și anume închisoarea de la 2 la 8 ani, în urma micșorării rezultând o pedeapsă de la un an la 4 ani.

Prin acoperirea integrală a prejudiciului se are în vedere atât sumele datorate cu titlu de impozite, taxe sau contribuții, cât și penalitățile aferente stabilite în condițiile Codului de procedură fiscală.

În cea de-a doua teză s-a stabilit o cauză de înlocuire facultativă a pedepsei închisorii cu pedeapsa amenzii, în timp ce în partea finală a art. 10 alin.1 din legea României nr. 241/2005 a fost reglementată (până la data de 01.02.2014) o cauză de nepedepsire în favoarea inculpatului care acoperă integral în cursul urmăririi penale sau al judecății, până la primul termen, prejudiciul de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, al cărei efect este acela de a înlătura aplicarea pedepsei închisorii, înlocuind-o cu o sancțiune administrativă, de natură extrapenală, dispusă însă într-un cadru penal.

Alături de aspectele specifice fiecărei teze, art.10 a legii susamintite nu vine să lămurească modul de aplicare a pedepselor, în sensul că nu determină infracțiunile din legea evaziunii fiscale ce intră sub incidența acestui text de lege, lăsând o serie de interpretări în ceea ce privește practica judiciară în România.

Unele instanțe de judecată și autori limitează aplicativitatea art.10 exclusiv pentru infracțiunile de evaziune fiscală prevăzute în art. 9, nu și cu privire la infracțiunile în legătură cu evaziunea fiscală din art. 3-8, bazându-se pe formularea: “În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzută de prezenta lege”.

În sens contrar, există în doctrină și opinii prin care se afirmă că dispozițiile de clemență ale art. 10 din Legea României nr. 241/2005 sunt aplicabile nu numai în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, enumerate în art. 9 din același act normativ, ci și în cazul infracțiunilor aflate în legătură cu evaziunea fiscală, prevăzute de art. 3-8 din Legea 241/2005. Un argument în susținerea soluției a fost intenția legiuitorului care transpare din conținutul Legii 241/2005 și anume aceea de recuperare la bugetul statului a sumelor datorate de contribuabili cât și împrejurarea că o atare dispoziție de înlăturare a răspunderii penale nu poate fi aplicabilă doar în cazul unor infracțiuni mai grave și inaplicabilă în cazul celor mai ușoare. Sub acest aspect, s-a concluzionat că ar fi de neconceput ca înlocuirea răspunderii penale să poată avea loc în cazul strict al infracțiunilor de evaziune fiscală, ce prezintă o gravitate sporită, relevantă de însăși limitele de pedeapsă fixate și să nu fie aplicabilă în cazul celorlalte infracțiuni aflate în strânsă legătură cu acestea, sancționate de lege cu pedepse mai ușoare, deoarece ar fi încălcate principiile fundamentale ale dreptului.

Subscriem acestei concluzii, întrucât extinderea aplicabilității art.10 din legea 241 este justificată având în vedere scopul urmărit de legiuitor și anume recuperarea prejudiciului cauzat bugetului de stat.

În ipoteza în care un contribuabil săvârșește mai multe infracțiuni de evaziune fiscală aflate în concurs, se ridică întrebarea dacă mai poate beneficia de dispozițiile art. 10?! Textul de lege începe astfel: “În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzută de legea 241/2005”. Această formulare ne duce la concluzia că în eventualitatea unui concurs de infracțiuni de evaziune fiscală se va paraliza posibilitatea beneficierii de prevederile art. 10. Rezultă prin urmare o condiție negativă pentru aplicabilitatea art. 10 alin.1 și anume: inexistența a două sau mai multe infracțiuni de evaziune fiscală aflate în concurs. Însă, dacă va exista în concurs, o singură infracțiune de

evaziune fiscală (art.9) cu alte fapte prevăzute de legea penală, dispozițiile art.10 sunt pe deplin aplicabile, bineînțeles numai în privința acelei infracțiuni de evaziune fiscală comisă.

Se ridică întrebarea dacă în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală calificate ca infracțiuni de pericol, care prin săvârșirea lor nu au produs niciun prejudiciu ce trebuie acoperit, dispozițiile art. 10 pot fi incidente în această situație. Într-o opinie, se poate aprecia textul de lege ca fiind de strictă interpretare, limitându-se exclusiv la infracțiunile ce produc un prejudiciu, prin urmare infracțiunile formale lipsite de un rezultat nu vor beneficia de prevederile art. 10. De asemenea se poate considera că un prejudiciu ce nu există este echivalent cu un prejudiciu ce a fost ab initio acoperit integral și astfel pot deveni aplicabile dispozițiile art. 10 alin. 1 teza a III-a.

Din cele două păreri exprimate, ne raliem primei opinii.

În legătură cu cea de a treia teză, în doctrina juridică s-a pus problema mecanismelor care permit în dreptul penal și procesual penal aplicarea unei sancțiuni administrative.

Apreciem că atunci când legiuitorul s-a referit la stabilirea prejudiciului cauzat prin evaziune fiscală într-o monedă străină, respectiv EURO, ce prezintă variații zilnice, putând astfel produce consecințe juridice diametral opuse, la data efectuării expertizei, prejudiciul putând fi sub limita de 50.000 euro, iar la câteva zile diferență se poate depăși valoarea prag, a luat în calcul cursul valutar de la data comiterii faptei de evaziune fiscală. În caz contrar s-ar putea afirma că răspunderea penală a unei persoane ce a comis o infracțiune de evaziune fiscală diferă de la o zi la alta în funcție de cursul valutar.

În ceea ce privește dispozițiile alin.2 al art.10 din Legea evaziunii fiscale, acestea se interpretează în sensul în care făptuitorul care beneficiază de prevederile alin.1 al art. 10 la stabilirea răspunderii penale și a sancțiunii aplicate, dacă mai săvârșește o infracțiune prevăzută de prezenta lege într-un interval de 5 ani de la comiterea primei fapte, nu se va mai putea bucura de aceleași privilegii. După trecerea termenului de 5 ani, cauzele prevăzute de art.10 alin.1 dobândesc din nou aplicabilitate. Această interpretare ce statuează revenirea asupra beneficiului acordat făptuitorului care a mai săvârșit o faptă de evaziune fiscală, este una corectă, întrucât constituie forma cea mai eficientă de recuperare a prejudiciului cauzat, fără a se încălca puterea de lucru judecat în situația în care sancțiunea a fost aplicată de procuror și nu de instanța de judecată. Utilizarea sintagmei “o infracțiune prevăzută de prezenta lege” este improprie, deoarece numai infracțiunile de evaziune fiscală (art.9) sunt avute în vedere de art.10 alin.1, nu și cele în legătură cu evaziunea fiscală (art.3-8).

Referitor la art.10 din Legea României nr. 241/2005, Înalta Curte de Casație și Justiție, Secțiunile Unite, prin decizia nr. 8/2008 a admis recursul în interesul legii cu privire la incidența cauzelor de nepedepsire sau reducere a pedepselor în ipoteza situațiilor tranzitorii generate de săvârșirea faptelor sub imperiul legii vechi în materie (Legea nr.87/1994) și judecarea acestora după intrarea în vigoare a legii noi și a stabilit că: “În cazul faptelor săvârșite sub imperiul Legii nr. 87/1994 și al judecării lor după intrarea în vigoare a Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pot beneficia de cauzele de impunitate sau de reducere a pedepsei reglementate de art.10 din această lege numai cei în sarcina cărora s-a reținut, prin aplicarea art. 13 din Codul penal, săvârșirea unei infracțiuni fiscale prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005.”

De precizat că prin intrarea în vigoare a noului cod penal al României la data de 01.02.2014, cele trei teze ale art.10 din Legea 241/2005 au fost abrogate, astfel că acestea se aplică doar faptelor comise sub imperiul vechiului cod penal, avându-se în vedere principiul aplicării legii penale mai favorabile.

Deși la data intrării în vigoare a Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale textul art. 10 alin. 1 din aceasta prevedea că: „În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzută de prezenta lege, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății, până la primul termen de judecată, învinuitul ori inculpatul acoperă integral prejudiciul cauzat, limitele pedepsei prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 100.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se poate aplica pedeapsa cu amendă. Dacă prejudiciul cauzat și recuperat în aceleași condiții este de până la 50.000 euro, în echivalentul monedei naționale, se aplică o sancțiune administrativă, care se înregistrează în cazierul judiciar.” Prin Legea nr. 255/2013 de punere în aplicare a Legii nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, de la 1 februarie 2014, art. 10 alin. 1 a fost modificat arătând că: „În cazul săvârșirii unei infracțiuni de evaziune fiscală prevăzute la art. 8 și 9, dacă în cursul urmăririi penale sau al judecății, până la primul termen de judecată, inculpatul acoperă integral pretențiile părții civile, limitele prevăzute de lege pentru fapta săvârșită se reduc la jumătate.” Considerăm că prin noua prevedere a art.10 din legea 241/2005, cercetarea faptelor de evaziune fiscală și recuperarea prejudiciului cauzat prin aceasta a suferit un regres, în sensul că a dispărut interesul autorului faptei de a mai achita sumele stabilite cu titlu de prejudiciu adus bugetului de stat, nemai beneficiind de clauza de nepedepsire, ori în cazurile de evaziune fiscală, recuperarea prejudiciului este o chestiune primordială.

2.2. Structura și conținutul modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală

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 (complexului) de activitate ilegală se manifestă mai bine anume în corelarea lui cu alte elemente ale sistemului. Pentru cunoașterea obiectivă și deplină a caracterului infracțiunii cercetate este necesar și să stabilească majoritatea elementelor care fac parte din modelul criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală.

Așa cum menționează profesorul M. Gheorghită, ”... 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, învinușilor, etc.”[70, p.45].

O altă opinie importantă a profesorului legată de modelul criminalistic este aceea că, acesta presupune sistemul fundamentat științific de date, legate și condiționate reciproc între ele, despre cele mai tipice urme, însușiri, indicii și intermediari ale actelor ilicite și infractoriilor de o anumită categorie, care se manifestă în legăturile pregătirii, săvârșirii și tănuirii infracțiunilor și care permit a trage concluziilor referitor la căile optime de cercetare și descoperire.

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 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 ofițerului de urmărire penală (procurorului) 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 [70, p.45-49].

Studiul efectuat ne-a permis de a constata, că în categoria elementor 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.

Date despre locul și timpul comiterii 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.

Astfel, autorii A. Ungureanu, A. Ciopraga arată că, în cazul refuzului prezentării documentelor contabile oficiale necesare stabilirii obligațiilor fiscale, consumarea faptei are loc instantaneu, în momentul exprimării refuzului [137, p.114]. Reiese că infracțiunea subzistă chiar în situația în care făptuitorul a refuzat să prezinte organelor de control un singur document contabil oficial. Dacă în aceleași condiții de loc și timp se constată că cel în cauză a refuzat prezentarea – aceluiași organ de control - mai multor documente contabile oficiale va exista o singură infracțiune simplă. Într-un astfel de caz nu se poate pune problema existenței infracțiunii continuate întrucât, potrivit legii, criteriul de incriminare se referă la "documentele justificative și actele de evidență contabilă", deci la o pluralitate de documente contabile oficiale. După primul moment al refuzului, când infracțiunea este consumată, aceeași conduită a făptuitorului face ca infracțiunea să fie continuată. De asemenea, infracțiunea în discuție este susceptibilă de amplificare, în sensul repetării refuzului de a prezenta organelor de control documente contabile oficiale, la diferite intervale de timp -, și față de diferite organe de control - caz în care va exista fie o infracțiune continuă - continuată unică, fie un concurs real de infracțiuni continue, în raport cu împrejurările concrete ale faptei și de existența uneia sau mai multor rezoluții infracționale [93].

În cazul infracțiunii de întocmire sau acceptare a unor documente contabile oficiale incomplete sau necorespunzătoare pentru împiedicarea identificării cazurilor de evaziune fiscală, lămurirea factorului timp este decisiv pentru aprecierea momentului consumării faptei. Aceasta deoarece, în raport cu modalitatea concretă de săvârșire și consumare, evaziunea fiscală se poate comite în mai multe modalități, astfel :

- dacă fapta s-a concretizat în întocmirea incompletă ori întocmirea necorespunzătoare a documentelor contabile oficiale, consumarea ei se produce în momentul săvârșirii acțiunii de întocmire a unor documente, în acest moment se produce urmarea materială, adică existența unor documente contabile oficiale, cu un conținut fals - inexact - necorespunzătoare adevărului;
- în modalitatea acceptării documentelor contabile oficiale incomplete ori necorespunzătoare, consumarea infracțiunii se produce instantaneu, în momentul săvârșirii acțiunii de aprobare sau, după caz, de nerespingere a documentelor în litigiu.

Pentru consumarea infracțiunii este suficient ca făptuitorul să întocmească sau să accepte un singur document contabil oficial incomplet sau necorespunzător precizat. Dacă în aceleași împrejurări - de loc, timp, perioadă a controlului făptuitorul întocmește sau acceptă mai multe documente contabile oficiale incomplete sau necorespunzătoare, în sarcina sa se reține o singură infracțiune simplă. În astfel de cazuri nu poate fi vorba nici de infracțiune continuată și nici de concurs de infracțiuni. Aceasta deoarece pluralitatea de documente contabile oficiale este de esența infracțiunii simple, fiind prevăzută ca atare printre criteriile de incriminare.

Consumarea infracțiunii de sustragere de la plata obligațiilor fiscale prin neînregistrarea unor activități are loc în momentul producerii urmării materiale, adică la data expirării termenului stabilit de lege în care activitatea generatoare de venituri impozabile sau taxabile trebuia înregistrată la organul fiscal. Rezultă de aici că în cazul acestei infracțiuni consumarea se produce instantaneu, până la data expirării termenului de înregistrare fapta neavând relevanță penală. După expirarea termenului stabilit de lege pentru înregistrarea activităților fapta capătă caracterul unei infracțiuni continue. Altfel spus, înregistrarea după termenul legal nu poate fi considerată drept o desistare, aflându-ne în fața unei infracțiuni deja consumate.

Ținând cont de faptul că și această infracțiune este susceptibilă de amplificare - prin repetarea faptei de neînregistrare, la diferite intervale de timp și cu privire la alte activități pentru care există obligația legală de înregistrare, într-un astfel de caz, în raport cu împrejurările concrete va exista fie o infracțiune continuă-continuată unică, fie un concurs real de infracțiuni continue.

La infracțiunea de organizare sau conducere de evidențe contabile duble sau de alterare a datelor din mijloacele de stocare a acestora, precum și la cea de distrugere a documentelor contabile oficiale, a altor acte sau a memoriilor mijloacelor de stocare a datelor, problemele privitoare la locul și timpul săvârșirii faptei interesează din următoarele considerente :

- consumarea infracțiunii de organizare și conducere de evidențe contabile duble are loc în momentul producerii rezultatului material, ceea ce presupune existența unei evidențe contabile neoficiale, constituite în paralel cu evidența contabilă oficială, neavând relevanță faptul că evidența dublă este ținută la zi ori dacă evidența ținută la zi a fost sau nu constituită de cel care o ține la zi, așa cum remarcă autorul A. Ciopraga [138, p.145];

- existența unor aparate de taxat, de marcaj sau a oricăror aparate de stocat date cu memoriile alterate, denaturate, falsificate, modificate în raport cu datele oficiale implementate;

- consumarea infracțiunii de distrugere a documentelor contabile oficiale, a altor acte sau a memoriilor mijloacelor de stocare a datelor se produce în momentul apariției urmăririi materiale, respectiv al distrugerii actelor sau memoriilor.

Indiferent de modalitățile alternative de săvârșire trebuie reținut că pentru existența infracțiunii consumate este suficientă doar organizarea unei singure evidențe contabile duble, completarea la zi a unei singure evidențe, alterarea unui singur suport de memorie, a unui singur aparat ori, după caz, distrugerea unui singur document contabil oficial sau a unei singure porțiuni din memoria unui aparat destinat stocării datelor.

În afara de asigurarea unei încadrări juridice corespunzătoare a faptelor comise, clarificarea problemei locului și timpului prezintă importanță și din alte considerente, întrucât locul unde s-a consumat activitatea ilicită oferă cele mai multe posibilități pentru identificarea probelor (documentelor) și mijloacelor de probă necesare pentru elucidarea împrejurărilor în care acestea au fost săvârșite.

De asemenea, cunoașterea locului și timpului unde s-a desfășurat activitatea ilicită constituie punctul de plecare în identificarea martorilor și a eventualilor coautori, complici ori instigatori, iar ulterior, organele de urmărire penală au posibilitatea să verifice declarațiile acestora.

Lămurirea problemei locului și timpului săvârșirii infracțiunii de evaziune fiscală oferă posibilitatea evidențierii cauzelor, condițiilor și împrejurărilor care au determinat sau favorizat comiterea faptei și luarea măsurilor de prevenire corespunzătoare. În funcție de locul comiterii

faptei, organele judiciare își stabilesc competența de cercetare a infracțiunilor constatate sau sesizate.

Date despre persoanele ce au comis evaziunea fiscală. 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 [4, 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” [113, 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” [138, 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” [27, 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 [27, p.148-150].

În situația de refuz a prezentării documentelor contabile oficiale necesare stabilirii

obligățiilor fiscale, autor poate fi în principiu, orice persoană, după cum remarcă autorii A. Ungureanu, A. Ciopraga [137, p.115]. Legea nu cere ca făptuitorul să aibă o anumită calitate. 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 [52, p.61] să organizeze și să țină contabilitatea. Fie că este vorba de persoana fizică, fie că 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 [54, p.224]. Această infracțiune poate fi săvârșită și în participație penală, sub forma coudatoratului, instigării sau complicității.

De precizat faptul că în cazul în care, cu privire la aceeași faptă, inculpatul comite acte de instigare și acte de autorat, el va răspunde numai ca autor [51, p.32]. Dacă inculpatul săvârșește, concomitent, acte de instigare și de complicitate privitoare la aceeași infracțiune, el va răspunde numai pentru instigare [116, p.296]. Aceasta deoarece activitatea de instigare este anterioară săvârșirii infracțiunii și prin urmare instigatorul nu poate face parte din categoria persoanelor care săvârșesc împreună o faptă de natură penală, nefiind aplicabilă dispoziția legii penale privitoare la circumstanțele agravante. Nu trebuie omis nici faptul că instigatorul răspunde solidar cu autorul pentru pagubele cauzate de acesta prin infracțiune.

În cazul infracțiunii ce constă în întocmirea sau acceptarea de documente contabile oficiale incomplete sau necorespunzătoare pentru împiedicarea identificării cazurilor de evaziune fiscală [137, p.123], autorul (subiectul) faptei poate fi, în principiu, orice persoană fizică responsabilă penal. Suntem de acord cu această afirmație doar în parte, întrucât, din punctul nostru de vedere, subiectul este unul calificat, fiind necesară existența calității de administrator (cel puțin faptic) al societății comerciale. Simpla calitate de contabil al unei societăți nu poate incuba fapta de evaziune, atâta timp cât atribuțiile referitoare la desfășurarea activității în societate sunt limitate la înregistrarea unor dispoziții date de reprezentantul acesteia. Chiar dacă pentru existența acestei infracțiuni legea nu cere, în mod expres, ca făptuitorul să fie circumstanțiat, respectiv să aibă o anumită calitate specială, iar din dispozițiile cuprinse în Legea contabilității și în Regulamentul de

aplicare al acestuia rezultă că, în cazul întocmirii - incomplete sau necorespunzătoare - a documentelor contabile oficiale autori ai evaziunii fiscale pot fi, după caz, funcționarii sau alți salariați ai agentului economic însărcinați cu întocmirea acestora, membrii societății comerciale, contabilii autorizați ori experții contabili care organizează și țin contabilitatea agentului economic sau patronii înșiși, în situația în care nu au încredințat contabilitatea unei persoane de specialitate autorizate legal, trebuie dovedită participația la comiterea faptei. Ori, din prevederile Codului penal, rezultă că, participația improprie nu se pedepsește, în cazul faptelor de evaziune fiscală, care se pot comite doar în forma intenției.

În modalitatea acceptării documentelor contabile oficiale incomplete sau necorespunzătoare autori ai infracțiunii pot fi persoane cu atribuții de vizare, aprobare și control al documentelor contabile menționate, aceștia aparținând fie agentului economic, fie organelor de control financiar-contabil.

Ca și la evaziunea fiscală analizată anterior, și în acest caz, dacă fapta este comisă cu intenție, este posibilă participația penală, fie sub forma coautoratului, fie sub forma instigării sau complicității.

În aceeași ordine de idei, dacă fapta este omisivă – săvârșită din culpă - nu este posibilă participația penală sub forma coautoratului. Aceasta deoarece nu se poate vorbi de o conlucrare conștientă a făptuitorilor, condiție de bază a coautoratului. Rezultă de aici că fiecare făptuitor este autor al contribuției sale la acceptarea [35] documentului contabil oficial întocmit incomplet sau necorespunzător [93]. Așa cum relevă literatura de specialitate, la aceste fapte săvârșite din culpă este posibilă numai participația improprie, constând în determinarea sau înlesnirea cu intenție la săvârșirea unei fapte din culpă.

Autori ai infracțiunii de sustragere de la plata obligațiilor fiscale prin neînregistrarea unor activități pot fi, în principiu, orice persoane (fizice sau juridice), legea necondiționând nici în acest caz existența evaziunii fiscale de vreo anume calitate a făptuitorului.

Dar și în cazul acestei infracțiuni, în raport cu specificul activității, în fapt, autorul este circumstanțiat, el putând fi :

- administratorul, directorul general, directorul, asociatul etc., care are obligația de a îndeplini formalitățile legale de înregistrare la organul fiscal teritorial competent a tuturor activităților desfășurate;

- contribuabilul - persoana fizică - în cazul întreprinzătorilor individuali și a asociațiilor

familiale autorizate, precum și orice altă persoană care desfășoară activități nesupuse autorizării sau înmatriculării, dar supuse impozitării sau taxării [137, p.133].

Cu totul altfel se pune problema în cazul infracțiunii de nedeclarare a unor venituri ori ascundere a obiectului sau sursei impozabile sau taxabile cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale [93], unde subiect activ principal - autor al acestei infracțiuni - poate fi orice persoană fizică responsabilă penal, mai ales, când este vorba de modalitățile de ascundere a obiectului sau a sursei impozabile ori taxabile; ascunderea poate fi făcută atât în interes propriu cât și în interesul altor persoane, respectiv a contribuabilului.

Atunci când activitatea ilicită s-a concretizat în nedeclararea veniturilor impozabile, autor nu poate fi decât contribuabilul ori, în cazul persoanei juridice, prepusul acesteia, căruia îi revine obligația de a face declarația de impunere sau de taxare. Și această infracțiune poate fi comisă în participație penală sub orice formă: coautorat, complicitate sau instigare.

Trebuie reținut totuși că atunci când este vorba de o persoană juridică, mai exact de obligațiile fiscale ale acesteia, coautorii vor putea fi doar prepușii ei cu atribuțiuni legale privind efectuarea declarațiilor de impunere sau de taxare.

Și în cazul în care evaziunea fiscală s-a concretizat în operații nerezale în documente contabile oficiale sau alte documente legale [137, p.139-140], autor poate fi, în principiu, orice persoană, cu condiția ca aceasta să fie responsabilă din punct de vedere penal.

Acest lucru este valabil atunci când făptuitorul a procedat la întocmirea de documente justificative pentru cheltuieli nerezale. În situația în care activitatea ilicită a constat în neevidențierea unor venituri în documente contabile oficiale, precum și în cazul înregistrării unor documente justificative pentru cheltuieli nerezale, autor nu poate fi decât o persoană cu atribuții financiar-contabile. Acesta poate fi prepusul persoanei juridice sau însuși contribuabilul persoana fizică.

Este de menționat faptul că această infracțiune poate fi săvârșită în participație, fie asupra coautoratului, fie sub forma instigării sau a complicității. Dar, nu trebuie omis că nu va fi posibil coautoratul în cazul faptei comise din culpă, în acest caz fiind vorba de existența unei înțelegeri anterioare ori concomitente între două sau mai multe persoane aflate în culpă. Aceasta înseamnă că fiecare persoană va răspunde în calitate de autor al faptei săvârșite. Tot astfel, când pentru săvârșirea faptei se cere în mod virtual o anumită calitate - în cazul modalității înregistrării cheltuielilor nerezale sau a modalității neevidențierii, cu intenție, a unor venituri în documentele contabile oficiale - coautorii vor putea fi doar persoanele care au această calitate specială.

Atunci când activitatea infracțională s-a concretizat în organizarea sau conducerea de evidențe contabile duble ori în alterarea datelor din mijloacele de stocare a datelor, autor poate fi orice persoană fizică responsabilă penal care are calitatea de conducător al unității sau o persoană cu atribuții financiar-contabile.

În legătură cu circumstanțierea autorului infracțiunii, în modalitățile organizării sau conducerii de evidențe contabile duble trebuie ținut cont, în mod obligatoriu, de prevederile Legii contabilității și a Regulamentului de aplicare a acesteia, astfel :

- răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are gestiunea patrimoniului;
- atunci când contabilitatea unității patrimoniale este organizată și ținută de către persoane juridice autorizate, răspunderea revine și acestora potrivit prevederilor legale [90];
- în situația în care contabilitatea nu este ținută de către persoane autorizate, răspunderea revine patronului sau altei persoane căreia îi revine obligația gestionării patrimoniului.

La distrugerea documentelor contabile oficiale, a altor acte sau a memoriilor mijloacelor de stocare a datelor legea nu impune nici o calitate făptuitorului.

Din acest considerent, subiect activ principal - autor - poate fi orice persoană care răspunde din punct de vedere penal. Participația penală, sub orice formă - coautorat, instigare, complicitate - este posibilă și în această modalitate.

În cazul infracțiunii de evaziune fiscală ce are ca activitate ilicită declararea fictivă cu privire la sediul societății comerciale, autor - subiect activ principal - nu poate fi decât persoana ce are calitatea de "contribuabil", la societățile comerciale cu răspundere limitată cu asociat unic sau împuternicitul societății comerciale, în cazul celorlalte forme de societăți de acest fel.

Din rândul împuterniciților societăților comerciale, autori pot fi administratorii sau mandatarii acestora. Participația penală este posibilă în toate formele ei : coautorat, complicitate ori instigare. Dar, trebuie reținut faptul că în cazul coautoratului, făptuitorii trebuie să aibă calitatea specială cerută de lege, adică să fie subiecți activi calificați.

În săvârșirea infracțiunilor fiscale pot fi implicați adjuncții conducătorilor, unii angajați care țin evidențele contabile și consultanții pentru impozite. Aceștia din urmă, deși nu sunt responsabili de plata impozitului de către persoana fizică sau juridică, favorizează comiterea infracțiunii prin sfaturile lor referitoare la minimizarea plăților fiscale (intenționat ilegale) și ascunderea urmelor infracțiunii.

Date despre modul de operare la comiterea evaziunii fiscale. Infracțiunea de evaziune fiscală reprezintă, în materialitatea ei, o infracțiune de prejudiciu, dar și de pericol social. Ea, de obicei, se realizează în următorul mod:

1. Ascunderea obiectului impozabil - contribuabilul nu informează organele fiscale despre prezența obiectului respectiv sau îi micșorează dimensiunile acestuia, De exemplu, este tănuită o parte din veniturile obținute care vin în „casa neagră”, este micșorat costul bunurilor prin crearea la depozite a unor excedente „neluate în calcul” sau prin micșorarea prețului de achiziție a acestora etc.;

2. Falsificarea datelor despre obiect - contribuabilul informează organele fiscale despre mărimea reală a obiectului, dar le oferă o informație falsă despre împrejurările apariției lui, în parte, în evidențele fiscale acest obiect, potrivit normelor în vigoare, este scutit de impozitare (de exemplu, veniturile din executarea obligațiunilor de muncă se vor transfera în venituri obținute din plăți de asigurări, din care nu se reține impozitul pe venit de la persoanele fizice, etc.);

3. Mărirea deducerilor fiscale - contribuabilul mărește în evidența fiscală datele despre mărimea deducerilor fiscale care micșorează obligațiile fiscale. În calitate de exemplu de această modalitate poate servi încheierea unor contracte false de achiziție la prețuri înalte a unor resurse de producție (de cele mai dese ori de fapt nu sunt prestate nici un fel de servicii, mai ales servicii de consultanță sau de marketing, etc.);

4. Prezentarea unei informații false despre împrejurările care nu influențează asupra formării obiectului impozabil sau asupra scutirilor fiscale, dar care au importanță pentru calcularea impozitului. De exemplu, contribuabilul a prezentat organului fiscal o informație despre mărimea și caracterul obiectului, dar a prezentat, în același timp, date false despre întreprinderea sa și despre alte împrejurări care i-au permis să pretindă micșorarea obligațiilor fiscale. De exemplu, a micșorat numărul angajaților, fapt care i-a permis să beneficieze de scutiri pentru subiecții businessului mic; în anumite cazuri, în statele întreprinderii au fost incluși în mod fictiv cetățeni care sunt invalizi, etc.;

5. Modalități mixte (complexe) cu ajutorul cărora printr-o singură acțiune se obțin câteva rezultate ilegale. De exemplu, la unele întreprinderi industriale o parte din producția finită este casată în mod fictiv ca fiind rebutată, iar prețul ei micșorează venitul impozabil (se măresc deducerile). Însă, de fapt, această producție este calitativă și ulterior va fi comercializată pe căi ilegale, iar venitul respectiv din comercializarea ei nu va fi reflectat (ascunderea obiectului);

6. Necuprinderea în declarațiile de impunere a veniturilor ce se vor realiza prin toate subunitățile (filiale, depozite, puncte de lucru, etc.) diminuând pe această cale veniturile totale realizate supuse impozitării;

7. Diminuarea procentului de adaos comercial practicat după încheierea operațiunilor comerciale prin folosirea de venituri duble;

8. Neînregistrarea integrală a veniturilor realizate, fie prin înscrierea în documente a unor prețuri de livrare sub cele practicate în mod real: de regulă, furnizorul întocmește numai aviz de expediție și nu întocmește factura pe luna respectivă, dând posibilitatea ca beneficiarul să ruleze marfa și sumele rezultate din vânzare; furnizorul putând ulterior să anuleze toate exemplarele avizelor de expediție și să-și însușească suma ce reprezintă contravaloarea mărfurilor livrate;

9. Transferul veniturilor impozabile la societăți nou-create scutite de plata impozitelor, având ca asociați aceiași patroni sau la societăți ale unor patroni diferiți, aflați într-o rețea de interese, transferarea profitului de la o societate comercială la alta scutită de impozite, înregistrarea de pierderi care în realitate nu s-au produs, contravaloarea acestora fiind însușită de cei interesați, cu același scop, de a transfera veniturile impozabile la societatea ce beneficiază de scutiri sau reduceri;

10. Necalcularea de către unele organizații sau fundații non-profit a impozitului aferent a veniturilor realizate din activități economice;

11. Ținerea unor evidențe contabile duble ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor, în scopul diminuării veniturilor supuse impozitării;

12. Disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau la folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului de către contribuabilul obligat să furnizeze date în sprijinul declarației în baza căreia urmează a i se stabili cota impozitului;

13. Manipulările insignifiante care se concretizează în efectuarea unei serii de modificări mărunte în contabilitate, ca, de exemplu omiterea de la însumare a unor pagini, înregistrarea repetată a unor facturi de intrare, raportare greșită, etc.[139];

14. Declararea în cazul autentificării actelor de înstrăinare a imobilelor, a unui preț de vânzare înscris în actul de vânzare – cumpărare autentificat inferior celui practicat în realitate, pentru ca taxa de timbru să se calculeze la un preț mai mic.

Un important mod de operare utilizat la comiterea faptelor de evaziune fiscală, la nivel înalt, unde se obțin sume fabuloase de bani este cel prin utilizarea paradisurilor fiscale.

Evaziunea fiscală se poate comite și prin acordarea de împrumuturi între societățile ce fac

parte dintr-un grup (holding) pentru a beneficia de avantajele diferențelor de fiscalitate existente între statele în care își au sediile. În acest sens, societatea din statul cu fiscalitate mai ridicată, prin acordarea de împrumuturi cu dobânzi sub nivelul pieței societății din statul cu fiscalitate redusă, îi transferă acesteia din urma o parte din beneficiile sale, tocmai pentru a-și reduce baza impozabilă.

Plusul de dobândă suportat de societatea respectivă îi diminuează beneficiul și, o dată cu acesta, impozitul datorat statului de rezidență, minusul de dobândă se reflectă exact invers, în beneficiul societății beneficiare de împrumut.

În același timp, conform art.9 din legea României nr. 241/2005, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, infracțiunea dată poate fi realizată prin una din următoarele forme:

- 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;
- evidențierea, 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 [93].

Din prevederile art.244 din Codul penal al Republicii Moldova, rezultă că evaziunea fiscală poate fi comisă în următoarele modalitățile normative cu caracter alternative:

- 1) acțiunea de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile;
- 2) acțiunea de evidențiere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat;
- 3) acțiunea sau inacțiunea de tăinuire a unor obiecte impozabile [38].

Alegerea modului și formei de săvârșire a evaziunii fiscale depinde în mare măsură de ambianța săvârșirii infracțiunii. Spre exemplu, ascunderea obiectului impozabil are loc în cazul unor societăți comerciale și de altă natură, relativ mici, cu un nivel scăzut de ținere a evidenței. Iar prezentarea deformată a obiectului sau majorarea deducerilor se întâmplă de cele mai multe ori la societățile destul de mari. Însă majoritatea deducerilor este specifică mai ales în organizațiile care se ocupă de sectorul de producere al economiei. În acest caz, în scopul săvârșirii evaziunii fiscale, un singur contribuabil poate apela concomitent la câteva modalități, iar acestea pot fi schimbate cu timpul în funcție de schimbarea ambianței.

Date despre obiectul infracțiunii de evaziune fiscală. Obiectul infracțiunii îl constituie raporturile apărute la calcularea și plata impozitelor. În acest caz, acțiunile ilegale sunt orientate spre reflectarea deformată în evidența contabilă și în raportul de fiscalitate (în calitate de obiect direct al infracțiunii) a faptelor legate de săvârșirea anumitor operații economice, de circulația activelor patrimoniale, de deținerea anumitor bunuri, etc. Orice operație săvârșită de către un subiect economic, orice obiect patrimonial trebuie indicat în evidențele corespunzătoare cu o anumită valoare de cost, cantitativă și fizică.

Obiectele nemijlocite ale infracțiunii de evaziune fiscală pot fi:

- documentele contabile în cazul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prin nerefacerea acestora, la indicațiile organelor de control, precum și în cazul neevidențierii operațiunilor comerciale realizate sau a evidențierii unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;
- bunurile din patrimoniul societății atunci când făptuitorul refuză să le prezinte la cererea îndreptățită a organelor de control;
- timbrele, banderolele și formularele tipizate cu regim special, în cazul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală prin falsificarea sau punerea lor în circulație;
- declarațiile de impunere măsluite de contribuabil, în situația ascunderii bunului ori a sursei impozabile sau taxabile în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale;
- actele contabile, memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor, în cazul comiterii evaziunii fiscale prin ascunderea acestor bunuri;
- evidențele contabile duble, respectiv de înscrisurile sau mijloacele de stocare a datelor în cazul executării de evidențe contabile duble, folosindu-se înscrisuri sau alte mijloace de stocare a datelor;

- documentele în care se inserează date fictive privind sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate în situația sustragerii 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;

- bunurile asupra cărora au fost instituite măsurile de sechestru legal aplicat, în cazul sustragerii acestora.

Infrațiunea de evaziune fiscală, pe lângă obiectele materiale indicate mai sus, 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 [141, p.152].

Date despre cauzele evaziunii fiscale. Pentru a putea să înțelegem corect, să dimensionăm 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 [142, p.29-30].

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. Fiscalitatea excesivă a statului devine un important factor al evaziunii fiscale, atunci când contribuabilul nu mai face față plăților impuse. În condițiile lipsei de capital, agenții economici au fost la un moment dat nevoiți să se sustragă de la plata obligațiilor fiscale către stat pentru a putea să-și continue afacerea și implicit pentru a-și putea câștiga mijloacele de existență [44, p.136];

- situația financiară nestabilă a contribuabilului. Dacă aceasta devine critică și societatea se

află în pragul insolvabilității, iar delictul fiscal constituie unica soluție pentru a se menține, atunci antreprenorul, cu certitudine, va acționa în mod ilegal. Dorința și tendința de menținere a afacerii sale va constitui justificarea acestui comportament;

- 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 [44, 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. O cauză importantă de ordin administrativ este reprezentată și de faptul că tematica organelor de control fiscal nu vizează expres constatarea faptelor de natură penală, ci doar aspecte ce țin de respectarea legislației fiscale în ansamblul ei;

- lipsa unor reglementari clare, precise și unitare pentru combaterea acestui fenomen.

Date despre prejudiciul cauzat și posibilitatea recuperării lui. Stabilirea unui prejudiciu cert reprezintă un aspect primordial, respectiv o condiție esențială pentru existența unei infracțiuni de evaziune fiscală, aspect ce ne conduce la concluzia că infracțiunile de evaziune fiscală sunt infracțiuni de prejudiciu.

În raport cu modalitățile normative și faptice de săvârșire a evaziunii fiscale, prejudiciul cauzat poate consta, după caz, în impozitul integral neachitat ori diferența dintre sumele plătite cu titlu de impozit, taxă ori contribuție și sumele ce trebuie efectiv plătite. În ambele situații trebuie să se ia drept bază de calcul cuantumul veniturilor impozabile ori taxabile.

Pentru a se stabili cu certitudine cuantumul exact al veniturilor necuvenite obținute trebuie să se țină seama de perioada în care s-a desfășurat activitatea ilicită și în care, prin diferite mijloace, contribuabilul a eludat prevederile legale în materie fiscală. În practica judiciară apar deseori situații când nu poate fi stabilită cu exactitate valoarea sumelor datorate cu titlu de impozit, taxă ori altă contribuție.

Așadar, în cazul impozitului pe profit, prin materie impozabilă se înțelege mărimea aproximativă a profitului aferent desfășurării unei anumite activități de către o entitate care este persoană juridică sau de către o entitate fără personalitate juridică ce funcționează în temeiul unui contract de asociere [132, p.737]. La stabilirea întinderii profitului impozabil se iau în calcul toate profiturile, câștigurile și creșterile de active din orice sursă, inclusiv orice operațiune efectuată în favoarea asociaților, respectiv acționarilor, într-un an fiscal [132, p.737-739].

Unitatea de evaluare a impozitului pe profit este stabilită sub forma unei cote procentuale proporționale, care rămâne neschimbată, indiferent de modificările survenite în baza de calcul.

După stabilirea exactă a prejudiciului cauzat prin infracțiune, organele de urmărire penală trebuie să prevadă și modalitatea concretă de reparare a acestuia, fie prin obligarea făptuitorului la plata în numerar a echivalentului impozitelor, taxelor ori a contribuțiilor datorate, inclusiv a penalizărilor, fie prin identificarea în patrimoniul celui în cauză a bunurilor mobile și imobile care să facă obiectul indisponibilizării prin măsuri asiguratorii.

Apreciem că statul, prin forțele sale ar trebui să urmărească cu mai multă atenție recuperarea prejudiciilor, împreună cu majorările și penalitățile aferente și nu aplicarea unor sancțiuni penale.

Date despre concursul de infracțiuni. Legislația română (Codul penal, Legea 241/2005, Legea 656/2002, etc.) reglementează o serie de infracțiuni de natură economico-financiară ce, fie individual, fie în interactivitate, în anumite împrejurări, sunt asimilate infracțiunii de evaziune fiscală.

Astfel, deși sunt mai multe situații în care procedeele de spălare a banilor și cele de evaziune fiscală sunt aceleași, din punct de vedere operațional, sunt procese complet distincte. Evaziunea fiscală implică obținerea unui venit câștigat legal, ascunderea existenței sale sau deghizarea naturii acesteia, realizându-se prin trecerea lui într-o categorie de venituri neimpozabile. În aceste situații, venitul legal devine ilegal.

Prin legea României nr.656/2000, privind prevenirea și combaterea spălării banilor, evaziunea fiscală a fost introdusă prin infracțiunile premise ale infracțiunii de spălare de bani.

Prevederea legală este valabilă însă în cazul rambursărilor ilegale de fonduri de la bugetul de stat. În general, procesele complexe de spălare generează cheltuieli de cca 40% din fondurile reciclate, astfel că nu s-ar justifica sustragerea de la plata impozitelor [92].

Spre deosebire de evaziunea fiscală, spălarea banilor face ca veniturile obținute în mod ilegal să primească aparent imaginea unor bani câștigați legal.

În vreme ce evazionistii de impozite raportează venituri mai mici din întreprinderile lor legale și, astfel, plătesc un impozit mai mic decât cel legal datorat, cei însărcinați cu spălarea banilor, dimpotrivă, raportează mai multe câștiguri din orice întreprindere legală pe care o folosesc ca acoperire, plătind mai multe taxe decât ar trebui să o facă societățile lor legitime.

Aceste precizări nu conduc în mod automat și obligatoriu la concluzia că organizațiile criminale plătesc taxe asupra tuturor câștigurilor realizate. Chiar dacă ele plătesc taxe asupra unei părți din câștigurile provenite din infracțiuni care produc fonduri ce sunt apoi spălate, organizațiile criminale evită cât mai mult plata taxelor asupra câștigurilor lor generale. Dacă de regulă banii obținuți din infracțiuni nu sunt înregistrați și impozitați, odată ce au trecut prin faza de spălare și introducere în economia legală, se realizează o înregistrare contabilă și o plată a impozitelor deși, în toate situațiile, natura lor adevărată este deghizată.

Sunt situații în care evaziunea fiscală intră în concurs cu cea de corupție. Astfel, sumele de bani rezultate din evaziune fiscală sunt utilizate uneori pentru coruperea organelor abilitate să prevină și să combată evaziunea fiscală. Dacă sumele de bani ce au constituit obiectul material al infracțiunii de corupție rezultă din activitățile ilicite ale contribuabilului, ulterior, pentru a le acoperii, în gestiunea societății sunt înregistrate cheltuieli nereale care generează implicit fenomenul de evaziune fiscală, cele două fenomene aflându-se astfel într-o permanentă interdependență.

Pe fondul dorinței de a obține cât mai multe fonduri structurale, mulți contribuabili întocmesc planuri de afaceri pe care nu le respectă și deturnează sumele alocate de la bugetul European către alte destinații. În vederea justificării fondurilor deturnate, se înregistrează în contabilitate cheltuieli nereale, care denaturează rezultatul financiar.

Sumele dobândite prin fapte de înșelăciune de genul neplății mărfurilor achiziționate, emiterea unor instrumente de plată fără acoperire, etc. sunt apoi introduse în cicluri economice subterane care, deasemenea, aduc profituri ilicite.

Opinăm că înșelăciunea în dauna statului prin obținerea de fonduri nelegale din restituiri de

TVA este o formă aparte, cu o pondere însemnată și care aduce prejudicii deosebite bugetului general consolidat, fiind astfel cea mai gravă formă de evaziune, însă considerăm că aceasta nu ar trebui reținută în concurs cu evaziunea fiscală, așa cum s-a format practica judiciară la unele instanțe de judecată. Pe lângă faptul că, contribuabilul, prin manevrele dolosive întreprinse, se sustrage de la plata obligațiilor fiscale ce se incubă în sarcina lui, acesta încearcă să obțină în mod ilicit, sume de bani, pe care statul, prin instituțiile abilitate este nevoit să i le achite. Faptele de evaziune fiscală comise prin inducerea în eroare a organelor fiscale în vederea obținerii unor sume de bani necuvenite este foarte greu de probat întrucât, de cele mai multe ori metodele utilizate de contribuabili în vederea obținerii lor sunt de asemenea greu de probat, evaziioniștii acționând de cele mai multe ori în grup organizat. Deseori, în situațiile în care ne întâlnim cu solicitările de rambursări ilegale de TVA, evaziunea fiscală interacționează cu infracțiunea de constituire de grup organizat în vederea comiterii de infracțiuni, o faptă de asemenea deosebit de gravă.

Și infracțiunea de delapidare interacționează cu evaziunea fiscală. O modalitate faptică este decontarea de către angajații societăților a unor cheltuieli nereale, folosind documente justificative fictive. Aceste operațiuni generează un dublu impact. Pe de o parte, societatea și uneori acționariatul sunt prejudiciați de sumele dilapidate, iar pe de altă parte, cuantumul impozitelor către stat se diminuează prin înregistrarea de cheltuieli fictive.

Evaziunea fiscală în anumite situații intră în concurs și cu contrabanda. O modalitate faptică este cea legată de comercializarea "la negru" a produselor accizabile, introduse în mod ilegal în țară. Aici putem vorbi cu precădere de produse din alcool și tutun, bunuri ce oferă posibilitatea îmbogățirii rapide, având în vedere prețul de vânzare al acestora care diferă de la un stat la altul.

Structura și conținutul modelului criminalistic al infracțiunilor de evaziune fiscală au fost determinate prin prisma propriei experiențe a autorului la cercetarea acestor infracțiuni și studiul a peste 300 de cauze penale (vezi anexele 1 și 2).

2.3. Documentarea activității ilicite de evaziune fiscală

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 [16, p.264]. De asemenea, din modul de redactare a textelor incriminatoare rezultă că evaziunea fiscală poate consta fie într-o acțiune a făptuitorului, fie într-o inacțiune a sa, în sensul neîndeplinirii de către cel în cauză a ceea ce era obligat să facă.

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 contriducă, 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" [127, p.282].

Astfel, Legea României nr. 241/2005 prevede că în cazul evaziunii fiscale constând în "refuzul de a prezenta organelor de control prevăzute de lege documentele justificative și actele de evidență contabilă necesare pentru stabilirea obligațiilor față de stat", pe parcursul investigării criminalistice organele de urmărire penală trebuie să clarifice următoarele aspecte :

1.Existența unui refuz din partea făptuitorului față de organele de control prevăzute de lege;

Autorii A. Ungureanu, A. Ciopraga opiniază că prin "refuz" se înțelege fapta de "a denega, refuza", ceea ce înseamnă a nu accepta, a respinge. În contextul normei care incriminează această formă de evaziune fiscală fapta de refuz înseamnă fie neacceptarea, fie respingerea cererii organelor de control de a prezenta "documentele justificative și actele de evidență contabilă"[137, p.113].

Se observă utilizarea de către legiuitor a unor denumiri variate și inadecvate pentru anumite documente contabile, în flagrantă contradicție cu terminologia consacrată în legislația contabilă în vigoare. Cu alte cuvinte, expresiile "documentele justificative" și "actele de evidență contabilă" nu exprimă o entitate juridică consacrată în legislația specială contabilă, acest fapt stârnind confuzii, mai ales în rândul practicienilor, datorită următoarelor considerente:

Legislația contabilă în vigoare folosește expresia "documente contabile oficiale", în rândul acestora fiind incluse registrul-jurnal, registrul-inventar și cartea mare, împreună cu documentele justificative și bilanțul contabil, întocmite în conformitate cu normele legale în vigoare [95].

În literatura economică de specialitate, respectiv în lucrarea autorului C.M. Drăgan [65, p.9] se consideră că există un sistem al documentelor contabile, deosebit de complex, cu numeroase particularități de conținut și restricții de completare și circulație, care pot fi grupate în documente justificative - primare și centralizatoare - prin intermediul cărora se atestă efectuarea operațiunilor economice, documentele de evidență și prelucrare contabilă și documentele de sinteză și raportare contabilă și financiar-fiscală, ultimele categorii de documente referindu-se la instrumentele de lucru contabil - cu un conținut și un circuit precis stabilit - începând de la fișele de cont, note contabile,

jurnale etc., continuând cu setul formularelor de raportare fiscală periodică și terminând cu registrele și bilanțul contabil anual.

De precizat că aceste înscrisuri trebuie să cuprindă, de regulă elemente ca denumirea documentului, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, numărul și data întocmirii documentului, mențiuni cu privire la părțile care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale, conținutul operațiunii patrimoniale și - atunci când este cazul - temeiul legal al efectuării acesteia, datele cantitative și valorice aferente operațiunii patrimoniale efectuate precum și alte elemente de natură să asigure consemnarea corectă a operațiunilor efectuate, numele, prenumele și semnăturile persoanelor care au întocmit înscrisurile în cauză ori, după caz, le-au vizat și aprobat [137, p.112].

Prin urmare, atunci când analizează activitatea infracțională, organele de urmărire penală trebuie să facă referire la "documentele contabile oficiale" - așa cum sunt ele definite în legislația specială contabilă -, "documentele justificative" constituind doar o parte a acestora, fiind incluse în ele [137, p.113].

2. Refuzul - neacceptarea sau respingerea - să fie adresat organelor de control prevăzute de lege;

3. Refuzul să privească prezentarea documentelor contabile oficiale;

Este vorba, de ceea ce legea denumește "documente justificative" și "acte de evidență contabilă". Totodată, cercetarea trebuie să stabilească faptul că aceste documente sunt necesare pentru stabilirea obligațiilor fiscale ale contribuabilului.

Aspectele pe care trebuie să le clarifice investigarea 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.

Pentru conturarea activității ilicite a făptuitorului este necesară și suficientă exprimarea refuzului de a prezenta organelor de control chiar și a unui singur document de contabilitate oficial, evident cu îndeplinirea condiției ca acesta să fie necesar pentru stabilirea obligațiilor fiscale către stat [137, p.114].

În cazul infracțiunii de întocmire sau acceptare a unor documente primare sau de evidență contabilă incomplete sau necorespunzătoare pentru împiedicarea identificării cazurilor de evaziune fiscală, organele de urmărire penală trebuie să lămurească în care din modalitățile alternative a fost

săvârșită faptă, și anume dacă documentele primare sau de evidență contabilă au fost întocmite incomplet sau necorespunzător ori dacă făptuitorul a acceptat astfel de documente.

Prin "întocmirea incompletă" a documentelor se înțelege elaborarea, alcătuirea, pregătirea, înjghebarea unor documente contabile conținând lipsuri, omisiuni care nu corespund operațiunilor patrimoniale efectuate în realitate și care sunt supuse înregistrărilor în contabilitate [137, p.119]. Această "întocmire incompletă" poate privi toate documentele justificative ce trebuie întocmite cu prilejul oricărei operațiuni, adică registrele contabile, balanțele contabile lunare de verificare, fișele unor conturi analitice sau sintetice, bilanțul contabil cu anexele sale, raportul administratorilor, raportul cenzorilor, raportul explicativ al bilant, etc.

Și "întocmirea necorespunzătoare" trebuie înțeleasă în sensul de elaborare, alcătuire, pregătire, înjghebare a unor documente contabile oficiale fără respectarea normelor contabile, cu încălcarea normelor de utilizare a formularelor, cu încălcarea principiilor înscrise în regulamentul de aplicare a Legii contabilității, sau cu nerespectarea caracterului cronologic al întocmirii și înregistrării în contabilitate a documentelor contabile oficiale [137, p.119].

În literatura de specialitate se subliniază "obligația respectării cu strictețe a metodologiei de întocmire și de circulație a documentelor primare și introducerea lor în procesul de prelucrare contabilă după reguli și folosind procedeele cele mai potrivite specificității organizatorice și pretențiilor manageriale ale fiecărui agent economic" [65, p.9].

Totodată, "acceptarea unor documente întocmite incomplet sau necorespunzător" înseamnă a admite, a aproba documentele contabile oficiale întocmite, fie de alte persoane, fie de însăși persoana care le acceptă.

Concluzionând, rezultă că, primele două modalități se realizează întotdeauna prin fapte comise, în timp ce a treia modalitate se realizează și prin acte de omisiune.

Stabilirea conținutului celor trei modalități alternative nu poate fi făcută fără luarea în considerare a altor dispoziții legale, unele cuprinse în alte acte normative, precum legea pentru combaterea evaziunii fiscale, în care se instituie în sarcina contribuabililor obligația de a evidenția veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activități desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.

Având în vedere cele expuse, investigarea criminalistică trebuie să clarifice, în primul rând, în care din modalitățile alternative a fost săvârșită evaziunea fiscală și, în al doilea rând, dacă

activitatea ilicită a fost comisă în vederea împiedicării verificărilor financiar-contabile efectuate de organele de control abilitate sau pentru neidentificarea cazurilor de evaziune fiscală.

În cazul infracțiunii de sustragere de la plata obligațiilor fiscale prin neînregistrarea unor activități, cercetării îi revine sarcina de a lămuri în ce a constat la concret activitatea făptuitorului, respectiv modalitatea prin care acesta s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale față de stat.

Din maniera în care este redactat textul legal care incriminează această formă de evaziune fiscală, rezultă că expresia "sustragere" are sensul de eschivare, de însușire prin fraudă sau viclenie a unui lucru străin, de folosire a șireteniei sau fraudei pentru a nu presta un serviciu legalmente datorat [137, p.124].

Prin "neînregistrarea unor activități" se înțelege operațiunea de a nu declara activitățile desfășurate de un agent economic la organele fiscale competente, în termenul și în forma prevăzută de lege, după ce în prealabil activitățile respective au fost incluse în obiectul de activitate al agentului economic respectiv - contribuabilului -, la rândul său autorizat sau, după caz, aprobat, de către autoritatea competentă [113, p.125].

Ținând cont și de dispozițiile legale menționate, prin "neînregistrarea unor activități pentru care legea prevede obligația înregistrării" trebuie să se înțeleagă neîndeplinirea- corectă și în termenul stabilit a obligațiilor stipulate în normele legale în vigoare. Așa cum remarcă autorii A. Ungureanu, A. Ciopraga, mențiunea înscrisă în textul incriminator "în scopul obținerii de venituri" este inutilă, atâta timp cât "sustragerea de la plata obligațiilor fiscale" presupune - prin definiție – obținerea unor venituri ca urmare a sustragerii de la plata obligațiilor fiscale ori, este de neconceput sustragerea de la plata obligațiilor fiscale în alt scop decât acela de a obține venituri suplimentare [137, p.126].

Infracțiunea de evaziune fiscală constând în "nedeclararea unor venituri ori ascunderea obiectului sau a sursei impozabile ori taxabile în scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale" constituie o încălcare și a altor dispoziții ale legii pentru combaterea evaziunii fiscale. Așa cum se remarcă în literatura de specialitate, textele menționate constituie dispoziția normei penale de incriminare a acestei forme de evaziune fiscală, textul care o încriminează arătând numai ipoteza și sancțiunea ei. Prin urmare, necunoașterea sau, după caz, cunoașterea greșită a taxelor arătate nu pot fi invocate drept cauză care înlătură caracterul penal al faptei [137, p.129].

În cercetarea acestei fapte, organele de urmărire penală trebuie să lămurească dacă sunt îndeplinite condițiile necesare existenței infracțiunii, respectiv dacă există o obligație de plată a

taxelor și impozitelor aferente unor anumite genuri de activități efectuate ori pentru anumite bunuri deținute, dacă există o activitate sau bun care se încadrează în ipotezele prevăzute de lege și dacă se urmărește sustragerea de la plata obligațiilor fiscale pentru activitățile desfășurate sau bunurile deținute.

Prin "nedeclararea veniturilor impozabile" trebuie să se înțeleagă acea faptă omisivă de a nu depune la organul fiscal declarația privitoare la veniturile realizate în vederea stabilirii impozitului sau a taxei datorate statului. Expresia "obiectul sau sursa impozabilă sau taxabilă" constituie o entitate de la care se pleacă în calculare a oricăror impozite sau taxe. În același context al normei de incriminare, prin "efectuarea oricăror alte operații" se înțeleg orice alte activități desfășurate de către făptuitor, fie comisive, fie omisive, cu scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale.

De asemenea, legea 241/2005 incriminează ca infracțiune de evaziune fiscală și "fapta de a nu evidenția prin acte contabile sau alte documente legale, în întregime sau în parte, veniturile realizate ori de a înregistra cheltuieli care nu au la baza operațiuni reale, dacă nu au avut ca urmare neplata ori diminuarea impozitului, taxei și a contribuției".

Denumită pe scurt "infracțiunea de aplicații nereale în documente contabile oficiale sau în alte documente legale", această faptă nu este o variantă de specie a vreunei infracțiuni de drept comun. Constituie o modalitate omisivă și de o modalitate comisivă, având ca urmare fie neplata obligațiilor fiscale, fie plata unor impozite, taxe sau contribuții mai mici decât cele datorate.

"A nu evidenția" în documentele contabile oficiale ori în alte documente legale, în întregime sau în parte, înseamnă, după caz :

- neînregistrarea anumitor venituri în documentele contabile oficiale, aceasta putând consta fie în neîntocmirea documentului justificativ pentru venitul realizat, fie în neînscrierea documentului justificativ întocmit în celelalte documente contabile oficiale;
- înregistrarea unor venituri mai mici decât cele realizate în realitate, prin folosirea acelorași procedee ca și în cazul neînregistrării veniturilor;
- înscrierea într-un document, de vânzare-cumpărare, livrare, sponsorizare etc., a unei valori mai mici decât cea dobândită ori cheltuită [137, p.135].

Prin "alte documente legale" trebuie să se înțeleagă alte înscrisuri oficiale întocmite potrivit legii, cum ar fi :

- diferite contracte încheiate de contribuabili, în care sunt înscrise prețuri mai mici sau mai mari decât cele reale, în această categorie pot intra contractele de vânzare-cumpărare, cele de

furnizare a unor mărfuri sau produse, contractele de închiriere sau concesiune, de împrumut ori credit, de sponsorizare s.a. ;

- diferite tranzacții încheiate pentru cooperare în producție, contribuții la capitalul social al unei societăți comerciale, stingerea unor litigii, etc. în care, după caz, fie că se înscriu valori neconforme cu realitatea, fie că se omit sau se micșorează sumele ori valorile primite sau plătite;

- anumite acte de donație, acestea putând fi simulate, fictive, nereale în scopul fraudării statului ori făcute pentru valori mai mari sau mai mici decât cele reale;

- orice alte acte, permise de lege, în care sunt înscrise sume sau valori impozabile sau taxabile mai mici decât cele reale, în scopul eludării obligațiilor fiscale, s.a.

Așadar, prin "neevidențierea, în totul sau în parte, în documentele contabile oficiale a veniturilor realizate" se înțelege alterarea, prin omisiune, a registrului-jurnal, a registrului-inventar, a registrului-carte mare, a documentelor justificative, etc. Cu alte cuvinte, investigarea criminalistică trebuie să lămurească dacă în cauza dată spre instrumentare este vorba de neîntocmirea documentelor justificative pentru veniturile realizate, de întocmire a unor astfel de documente fictive, în sensul inserării în cuprinsul lor a unor venituri mai mici decât cele realizate, ori de neoperarea în registrele sau în bilanțurile contabile a documentelor justificative, toate având drept consecință neplata ori diminuarea obligațiilor fiscale.

În aceeași ordine de idei, prin "neevidențierea, în întregime sau în parte, în alte documente legale, a veniturilor realizate" trebuie să se înțeleagă în primul rând, neîntocmirea unor acte de donație, contracte de vânzare-cumpărare, tranzacții s.a., deși operațiunile respective s-au derulat în favoarea contribuabilului; în al doilea rând prin expresia menționată trebuie să se înțeleagă întocmirea unor astfel de acte, dar în care au fost înscrise valori sau sume de bani mai mici decât cele primite în realitate [137, p.137].

La rândul ei, "înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale" semnifică, pe de o parte, înregistrarea unor cheltuieli pentru care nu există documente justificative ori pentru cheltuieli mai mari decât cele efectuate, iar, pe de altă parte, înregistrarea de două sau mai multe ori a unui document justificativ pentru aceleași cheltuieli ori înscrierea în alte acte de cheltuieli pentru operațiuni care nu au avut loc.

Toate aceste manopere ilicite conduc, implicit, la diminuarea bazei de calcul a obligațiilor fiscale, respectiv la diminuarea venitului net obținut de contribuabil. Rezultă de aici că prin "neplata obligațiilor fiscale" se înțelege situația în care, ca urmare a neevidențierii, în întregime sau în parte, a

veniturilor realizate sau a înregistrării unor cheltuieli nereale are loc o reducere a venitului net impozabil, mergând până la limita zero acestuia. Tot astfel, "diminuarea obligației fiscale" trebuie înțeleasă în sensul că, prin aceleași manopere frauduloase, se reduc veniturile nete impozabile în raport cu cele real obținute, cu consecința directă a reducerii proporționale a obligațiilor fiscale. Simpla neînregistrare în întregime sau în parte, a unor venituri, ori înregistrarea unor cheltuieli nereale nu constituie infracțiune de evaziune fiscală dacă manoperele amintite nu au condus la o diminuare sau la neplata obligațiilor fiscale legal stabilite [137, p.138]. Astfel de manopere vor putea constitui, după caz, fie o altă infracțiune, fie o faptă de natură contravențională.

Cu ocazia investigării criminalistice a infracțiunii de evaziune fiscală prin "organizarea sau conducerea de evidențe contabile duble, ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau altor mijloace de stocare a datelor", organele de urmărire penală trebuie să lămurească, în primul rând, dacă a fost comisă o faptă prin organizarea de evidențe contabile duble, ținerea, conducerea unor astfel de evidențe contabile duble și alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj ori a altor mijloace de stocare a datelor, care să fi avut ca urmare micșorarea sau suprimarea obligațiilor fiscale datorate statului.

Evidențele contabile neoficiale, conduse în paralel cu documentele contabile oficiale, deși sunt similare, din punct de vedere formal, celor oficiale, cuprind date diferite. La rândul ei "conducerea de evidențe contabile duble" semnifică completarea la zi a "documentelor contabile neoficiale", cu date diferite de cele inserate în cuprinsul acestora [137, p.142]. Potrivit opiniilor exprimate în literatura de specialitate, organizarea și conducerea de evidențe contabile duble nu presupune întotdeauna o întreagă contabilitate paralelă. Pentru a subzista infracțiunea în discuție este suficientă doar organizarea sau conducerea unora dintre documentele ce alcătuiesc contabilitatea, opinie cu care suntem pe deplin de acord. De exemplu, activitatea ilicită poate consta în înscrierea în registrul-jurnal neoficial a tuturor operațiunilor reale, în timp ce în registrul-jurnal oficial sunt înscrise numai o parte din aceste operațiuni, în felul acesta cunoscându-se întotdeauna diferența de impozite și taxe neachitate și însușirea lor pe nedrept.

Spre deosebire de celelalte infracțiuni de evaziune fiscală, organele de urmărire penală trebuie să stabilească dacă în cauză există o urmare imediată dublă, care poate consta fie într-una contabilă paralelă cu cea oficială, organizată sau, după caz, condusă, ținută la zi, ori în memorii alterate ale aparatelor de taxat, de marcaj sau a oricăror alte aparate de stocat date; fie o stare de pericol cu privire la asigurarea perceperii integrale a obligațiilor fiscale.

Cu ocazia investigării criminalistice, trebuie diferențiate infracțiunile prevăzute de legea specială de infracțiunile din dreptul comun, între care există numeroase deosebiri, printre care:

- textul care incriminează sustragerea sau distrugerea de înscrisuri nu prevede vreun scop, spre deosebire de distrugerea de documente contabile oficiale care se săvârșește în scopul diminuării veniturilor supuse obligațiilor fiscale;

- sustragerea sau distrugerea de înscrisuri poate fi săvârșită și din culpă;

- sustragerea sau distrugerea de înscrisuri săvârșită de un funcționar public în exercițiul atribuțiilor de serviciu constituie o agravantă, în timp ce pentru această formă de evaziune fiscală nu este prevăzută o astfel de agravare a răspunderii penale;

- există diferențieri și în privința pedepsei aplicate [137, p.147-148];

- în referire la modalitatea constând în distrugerea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau altor mijloace de stocare a datelor, legiuitorul a incriminat doar "distrugerea", nu și "degradarea", "aducerea în stare de neîntrebuințare" ori "împiedicarea luării măsurilor de stocare sau de salvare" a unui astfel de bun, ori "înlăturarea măsurilor luate";

- dispozițiile din dreptul comun referitoare la distrugere nu prevăd un anumit scop urmărit de făptuitor ca element de calificare a laturii subiective s.a.

Ținând cont de cele menționate, cu ocazia investigării criminalistice, organele de urmărire penală trebuie să lămurească dacă în cauza cercetată sunt întrunite, cumulativ, condițiile expres prevăzute de lege, și anume:

- să se fi săvârșit o acțiune de distrugere [137, p.150];

- obiectul material al distrugerii să fie format din documente contabile oficiale sau memorii ale aparatelor de taxat, de marcaj sau altor mijloace de stocare a datelor;

- acțiunea de distrugere să aibă drept scop diminuarea veniturilor supuse obligațiilor fiscale.

După cum se menționează în literatura de specialitate, deși textul incriminator se referă doar la "diminuarea" veniturilor, în anumite situații se poate vorbi de o "înlăturare totală a veniturilor". Astfel, în activitatea organelor judiciare pot apărea situații când activitatea ilicită se concretizează în distrugerea tuturor documentelor contabile în care sunt evidențiate toate veniturile supuse obligațiilor fiscale.

Ultima formă de evaziune fiscală constă în "declararea fictivă făcută de contabili sau împuterniciții acestora cu privire la sediul unei societăți comerciale sau la schimbarea acestuia fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege, în scopul sustragerii de la controlul fiscal". Această

infracțiune este o variantă de specie a falsului în declarații, pentru stabilirea conținutului ei urmând a fi avute în vedere și alte dispoziții legale, cum ar fi Legea privind societățile comerciale potrivit căreia sediul societății comerciale constituie un element obligatoriu al contractului de societate și al statutului acesteia, făcând obiectul verificării sau, după caz, autorizează constituirea unei societăți comerciale. După aprobarea sau autorizarea societății, cu un anumit sediu, aceasta se înmatriculează la Registrul comerțului și se înregistrează la organul fiscal în raza teritorială a căruia societatea comercială își are sediul [85].

La aceasta se adaugă și dispozițiile cuprinse în Legea pentru combaterea evaziunii fiscale, în care sunt stabilite aceleași obligații și termene privitoare la declararea sediilor acestora - sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine, etc., precum și în legătură cu schimbările intervenite în datele comunicate organelor fiscale competente [137, p.153].

Având în vedere cele expuse mai sus, în sarcina organelor de urmărire penală revine încărcătura de a lămuri dacă sunt întrunite, cumulativ, 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 societății comerciale fără îndeplinirea obligațiilor prevăzute de lege, respectiv dacă activitatea ilicită a vizat sustragerea societății comerciale de la controlul fiscal.

Obiectul controlului fiscal îl formează actele și operațiunile emise sau îndeplinite de agenții economici, instituțiile publice, precum și de alți participanți la viața economico-financiară a statului. În timpul controlului, echipele de control trebuie să urmărească dacă actele și operațiunile care fac obiectul examinării îndeplinesc condițiile de legalitate, eficiență, economicitate și realitate.

Controlul financiar este o componentă a controlului economic și are ca obiectiv cunoașterea de către stat a modului cum sunt administrate mijloacele materiale și financiare de către societățile comerciale publice, modul de realizare și cheltuire a banului public, asigurarea echilibrului financiar, realizarea eficienței economico-financiare, dezvoltarea economiei naționale, reprezentând un mijloc de prevenire a faptelor ilegale, de identificare a deficiențelor și de stabilire a măsurilor necesare pentru restabilirea legalității.

Actele de control financiar sunt înscrisuri în cuprinsul cărora se consemnează constatările rezultate din operațiunile de verificare a gestiunilor, evidențelor contabile etc., deci aceste acte sunt generice, documente cu rol constatatator.

Controlul fiscal are ca principal obiectiv obținerea tuturor informațiilor necesare verificării îndeplinirii de către contribuabili a obligațiilor fiscale care sunt conform legii:

- obligația de a declara bunurile și obiectele impozabile, sau după caz, impozitele datorate;
- obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele;
- orice alte obligații legale care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.

Organele de control fiscal pentru exercitarea atribuțiilor ce le revin, au următoarele drepturi pe linia identificării faptelor de evaziune fiscală:

- să examineze orice înscrisuri, documente, registre sau evidențe contabile ale contribuabililor, care pot fi relevante pentru stabilirea corectă a impozitelor datorate și pentru modul de respectare a obligațiilor fiscale de către aceștia;
- să solicite contribuabilului informațiile, justificările sau explicațiile referitoare la declarațiile sau la documentele supuse controlului;
- să facă constatări factice cu privire la natura activităților producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea bunurilor sau surselor impozabile;
- să solicite prezența contribuabilului sau a reprezentanților legali ai acestuia la sediul organului fiscal;
- să primească copii după orice înscris, document sau înregistrare contabilă;
- să rețină în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, în schimbul unei dovezi scrise, orice document sau orice element material, care poate constitui probă sau dovadă referitoare la determinarea impozitelor datorate statului de către contribuabili, pe o perioadă de 30 de zile [129].

În baza constatărilor rezultate din controalele efectuate de organele sale de specialitate, Ministerul Finanțelor are obligația ca în situațiile în care identifică posibile fapte de evaziune fiscală, să sesizeze de îndată organele de urmărire penală, care vor stabili dacă faptele sesizate constituie sau nu infracțiuni.

În cadrul verificărilor financiare se efectuează controale încrucișate, prin care se urmărește în principal identificarea societăților fictive sau de tip ”fantomă”, întrucât în realizarea fraudei fiscale,

un instrument eficient îl reprezintă societățile fictive, cu atât mai mult cu cât în ultimii ani se manifestă o tendință de proliferare a acestora, având ca scop procurarea de mari sume de bani prin fraudă fiscală și înșelarea partenerilor de tranzacții.

De regulă se creează, în condiții de legalitate, o societate cu aparențe de soliditate și profesionalism, iar pentru a se evita verificării prealabile prea amănunțite, sediul central se stabilește în multe cazuri în paradisuri fiscale, unde regimul juridic mai puțin restrictiv oferă condiții propice. Sunt de asemenea foarte dese situațiile în care societățile de tip fantomă își stabilesc sediile în alte județe decât cele în care acționează, tocmai pentru a îngreuna cercetarea faptelor de evaziune.

Deși mijloacele financiare ale unei asemenea societăți sunt, de obicei, limitate, se poartă corespondența de afaceri fără o finalitate precisă, cu firme cunoscute pentru a fi creată astfel impresia unei stabilități deosebite.

Pentru a comite fapte de evaziune fiscală cu ajutorul unor societăți fictive, se folosesc metode extrem de rafinate care îmbină manevre disimulative și abilități operaționale.

Se poate concluziona că firmele fictive aduc importante prejudicii bugetului de stat atunci când utilizează mijloacele frauduloase, dar, mai ales din punct de vedere fiscal, ele servesc la fixarea beneficiilor realizate din țări unde impunerea nu există, este redusă sau nu se prevede obligativitatea repatrierii veniturilor încasate în străinătate.

Din aceste considerente, se impune acordarea unei atenții sporite în cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală prin intermediul unor astfel de societăți, fiind unele dintre cel mai greu de probat fapte, datorită metodelor utilizate. În concret, o societate fictivă emite către presupuși beneficiari, facturi fiscale ce nu atestă operațiuni reale, tocmai ca beneficiarul să-și poată diminua baza impozabilă, și implicit sumele ce trebuiesc achitate bugetului de stat, cu titlu de impozite sau TVA. De cele mai multe ori, facturile sunt însoțite de chitanțe fiscale, dar există și situații mai rare în care acestea sunt achitate prin bancă, ori nu sunt achitate deloc. Aceste metode sunt cele mai des întâlnite la comiterea faptelor de evaziune, fiind și cele mai greu de probat, datorită imposibilității identificării societății fictive, aceasta având de cele mai multe ori administratori cetățeni străini, care până la demararea anchetei sunt plecați din țară, ori persoane române ce nu mai locuiesc la adresele de domiciliu de multă vreme, precum și sedii fictive (stabilite la adrese inexistente, la diverse persoane vârstnice, etc). De precizat că în aceste cazuri, societatea fictivă sau de tip ”fantomă” nici măcar nu-și înregistrează în contabilitate documentele emise, neefectuând o astfel de evidență.

O altă utilitate a controalelor fiscale încrucișate o reprezintă verificarea modului în care societățile furnizoare își înregistrează în evidența contabilă documentele contabile emise și implicit își înregistrează veniturile realizate. În practica acestora, pentru eludarea bugetului de stat, de foarte multe ori, persoanele ce răspund de conducerea societăților comerciale ”omit” să înregistreze în totul, sau în parte veniturile încasate, tocmai pentru a se sustrage de la plata taxelor și impozitelor aferente. În aceste situații, controalele încrucișate reprezintă principala metodă de identificare a faptelor de evaziune fiscală.

2.4. Constatarea infracțiunii și organizarea cercetării evaziunii fiscale

Specificul infracțiunilor date trebuie raportat la modalitățile normative de comitere a evaziunii fiscale și la informațiile pe care organele de urmărire penală le dețin la un anumit moment, și, mai ales, alegerea momentului intervenției, când organele de drept au tot temeiul de a activa prompt. Astfel de temeiuri servesc:

- refuzul de a prezenta documentele justificative și actele de evidență contabilă pentru stabilirea obligațiilor față de stat sau documentele utilizate la comiterea evaziunii, respectiv facturi fiscale fictive, bunuri neînregistrate în societate, stocurile de mărfuri scriptice sau factice, se constată fie cu ocazia controlului efectuat de către organele prevăzute de lege, fie inopinat în urma verificărilor efectuate de specialiștii din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (inspecțiile fiscale sau direcțiile antifraudă).

De cele mai multe ori, autorii evaziunii fiscale încearcă să ascundă sursa impozabilă și implicit să se sustragă de la efectuarea controalelor fiscale, căutând a se eluda de la efectuarea acestora, iar în situația în care nu reușesc acest lucru, să refuze efectuarea lor, însă acest refuz trebuie să vină din partea contribuabilului, iar în cazul persoanelor juridice fie din partea managerului, directorului general, administratorului unic sau împuterniciților acestora, fie din partea persoanelor cu atribuții financiar-contabile în societățile comerciale unde se efectuează controlul. De asemenea, pentru ca refuzul să constituie modalitate de săvârșire a infracțiunii este absolut necesar ca organele de urmărire penală să precizeze în mod clar scopul controlului și să solicite în mod expres actele de evidență contabilă sau documentele justificative pe care le consideră necesare pentru stabilirea obligațiilor fiscale ale celui controlat.

Dacă fapta s-a concretizat în sustragerea de la plata impozitelor, taxelor sau contribuțiilor prin neînregistrarea activităților generatoare de venituri - impozabile sau taxabile - momentul intervenției trebuie să se situeze în timp, atunci când cel în cauză desfășoară astfel de activități.

Cu această ocazie se face dovada atât a naturii activității desfășurate de către făptuitor, cât și a faptului că această activitate se execută prin eludarea prevederilor legale privitoare la obținerea prealabilă a autorizației de funcționare, înregistrarea la registrul comerțului, obținerea hotărârii judecătorești, s.a. De amintit aici obligația individualizării bunurilor care au făcut obiectul activităților ilicite și a ridicării lor în vederea confiscării speciale;

- când există date că sustragerea de la controlul fiscal s-a făcut prin declararea fictivă - de către contribuabili ori împuterniciții acestora - cu privire la sediul unei societăți comerciale sau la schimbarea acestuia, organele de urmărire penală trebuie să intervină, după caz, fie imediat după ce făptuitorul a făcut declarația, fie la expirarea termenelor prevăzute de lege pentru declararea datelor în legătură cu subunitățile constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine, etc.

În prima situație, prin termenul "imediat" trebuie să se înțeleagă momentul situat după data la care făptuitorul avea obligația să plătească impozitele, taxele ori contribuția datorată. În celelalte cazuri, intervenția trebuie făcută după expirarea termenului de 5 zile de la înregistrare, pentru sucursale, filiale, puncte de lucru, etc., ori a termenului de 15 zile de la data schimbării sediului, a locurilor de depozitare a mărfurilor, a băncilor și a conturilor bancare în lei sau valută;

- poate fi constatată în flagrant și evaziunea ce constă în distrugerea actelor contabile sau altor documente, ori a memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor, precum și a faptei ce constă în alterarea memoriilor acestora.

Momentul intervenției pentru constatarea în flagrant trebuie ales în raport de manoperele făptuitorului, respectiv în timpul operației de distrugere sau imediat după ce acesta a alterat memoriile aparatelor de taxat, de marcaj ori a altor mijloace de stocare a datelor. În felul acesta există posibilitatea surprinderii făptuitorului în momentul distrugerii ori alterării - sau imediat după aceasta -, precum și a descoperirii și ridicării probelor și mijloacelor de probe ce demonstrează activitatea ilicită desfășurată.

Această ipoteză este una foarte greu de realizat, fiind influențată de abilitățile investigatorului sau ale lucrătorilor fiscali de a aprecia momentul oportun intervenției în vederea prinderii în flagrant a autorilor. Pentru obținerea unui astfel de moment este necesar a se cunoaște locul spațiul, clădirea, imobilul) în care societatea își desfășoară activitatea sau își păstrează

documentele societății. Acest lucru poate fi stabilit prin ascultarea contabilului, a unor parteneri cu care societatea ce urmează a fi controlată a derulat relații comerciale, a unor foști angajați ai societății, verificări în bazele de date ale registrului comerțului, inspectoratelor teritoriale de muncă, inspectoratelor silvice, efectuarea de verificări în teren, și prin utilizarea unor mijloace speciale de investigație precum filajele, supravegherile, interceptările, etc.

Cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală este o activitate a organelor de stat (de urmărire penală și speciale de investigație) 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 [70, 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 atragerii la răspundere penală a infractorilor.

Această activitate de cercetare și descoperire a infracțiunilor poate fi examinată sub mai multe aspecte. Astfel, sub aspect logic, activitatea de cercetare a infracțiunilor presupune un proces de cunoaștere a evenimentului infracțional după urmele acestuia - materiale și ideale.

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 [70, 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.

Procesul de cercetare a infracțiunilor fiscale, ca de altfel și a altor infracțiuni, este constituit din următoarele elemente de activitate:

1. Colectarea, studierea și evaluarea corectă a datelor referitoare la fapta depistată de evaziune comisă sau în curs de săvârșire;
2. Determinarea situațiilor de urmărire penală și elaborarea versiunilor generale și particulare posibile în cauză;
3. Clarificarea modelului criminalistic al categoriei date de infracțiuni și stabilirea elementelor sistemului probator;
4. Identificarea direcțiilor de cercetare și bună organizare a activității procesuale, și organizatorice ce urmează a fi efectuată;
5. Realizarea interacțiunii necesare cu organele fiscale, speciale de investigații și alte organe de urmărire penală, direcțiile antifraudă, finanțe, etc;
6. Analiza și evaluarea permanentă a probelor obținute în cauză și controlul permanent al procesului de cercetare.

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 [70 , p.22-23].

Cea mai acceptabilă dintre opiniile expuse în literatură pare a fi cea a lui A. Larin, conform căreia, *“organizarea cercetării este selectarea rațională, distribuirea și antrenarea eforturilor, uneltelor și mijloacelor de care dispune anchetatorul, crearea și utilizarea condițiilor optime pentru asigurarea și atingerea scopurilor procedurii judiciare”*[163, p.59]. Totodată, trebuie să remarcăm definirea oarecum restrânsă de către A. Larin a conținutului organizării cercetării ca activitate a ofițerului de urmărire penală ori a grupului de ofițeri de urmărire penală într-o cauză penală concretă, colaborarea lor cu organele speciale de investigație, antrenarea cercurilor largi de oameni în cercetare, organizarea colaborării ofițerilor de urmărire penală cu lucrătorii serviciilor de revizie

și inspecție [163, p.57-146]. V. Konovaliov, de exemplu, include în noțiunea organizării cercetării doar înaintarea versiunilor și planificarea cercetării [155, p.3]. Autorul M. Gheorghită a inclus în noțiunea de organizare a cercetării elaborarea versiunilor de urmărire penală, planificarea cercetării, efectuarea acțiunilor inițiale de urmărire penală și investigativ-operative [70, p.55-57].

Prof. M. Iakunin, bunăoară, în calitate de elemente ale organizării cercetării infracțiunilor de stat a înaintat: repartizarea rațională a atribuțiilor în timpul desfășurării cercetărilor; asigurarea coordonării acțiunilor organelor și persoanelor participante la cercetare; reglementarea cuvenită a cercetărilor; evidența și controlul riguros al muncii efectuate; utilizarea largă a procedeele și mijloacelor care contribuie la sporirea eficacității lucrului unor executanți aparte [168, p.72].

Tezele enunțate denotă tratarea și explicarea diferențiată de către diferiți autori a noțiunii și conținutului organizării cercetării (urmăririi penale).

Termenul “organizare” are, după cum se știe, câteva sensuri [147, p.142-143]. Sub aspect criminalistic, organizarea cercetării, în opinia noastră, trebuie concepută ca activitate a organului de urmărire penală efectuată în scopul investigării în ansamblu a cazului privind stabilirea, reprimarea și descoperirea infracțiunii [167, p.381]. Aceasta înseamnă atât organizarea lucrului, reglementarea, sistematizarea forțelor și mijloacelor, cât și realizarea procesului de stabilire a adevărului obiectiv în esență. Pare a fi justă opinia privind faptul că tezele enunțate trebuie referite la obiectul tacticii criminalistice.

Cercetarea criminalistică a evaziunii fiscale este o activitate complicată în plan organizatoric. În linii generale ea este reglementată de normele legii de procedură penală și de actele normative departamentale de serviciu (Procuratură, MAI, etc.). Organizarea acestei activități a organelor de urmărire penală, în esență, are ca scop asigurarea unui anumit mod de cercetare și descoperire a infracțiunilor concrete. Rezolvarea tuturor sarcinilor cercetării cu cheltuieli minimale de timp, forțe și mijloace e posibilă numai în cazul organizării corespunzătoare a muncii în acțiunea penală concretă. Munca efectuată fără nici un sistem nu poate fi considerată organizată.

Se știe că organele de urmărire penală desfășoară cercetarea, de obicei, pe baza materialelor cuprinse în dosarul penal ori operativ, a tezelor și recomandărilor științifice elaborate de criminalistică, ținând cont, totodată, de factorii personali (subiectivi). În acest caz se respectă o anumită succesiune logică a deciziilor (operațiilor de cugetare) și acțiunilor, deoarece, respectându-le, se poate ajunge mult mai “organizat” la hotărârea necesară [155, p.15-18].

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 (ale organelor de urmărire penală, speciale de investigație, instanțelor de judecată, etc.), pe instrucțiuni, norme, pe experiența proprie a lucrătorilor organelor de urmărire penală și speciale de investigație.

De obicei, în materialele dosarului penal sunt reflectate numai rezultatele deciziilor și acțiunilor procesuale ale organelor de urmărire penală; celelalte se fixează în materialele de lucru, dosarele de evidență operativă.

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 [71, 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.

În funcție de situația creată la momentul pornirii urmăririi penale, organizarea cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală are următoarele variante:

- organizarea urmăririi penale în legătură cu faptul depistării cazului prejudiciabil de către organul fiscal (în flagrant);
- organizarea urmăririi penale în legătură cu examinarea materialelor speciale de investigație;
- organizarea urmăririi penale în legătură cu depistarea infracțiunii de evaziune fiscală în cadrul cercetării altor infracțiuni.

Pentru aceste situații e caracteristic faptul că în momentul pornirii urmăririi penale, persoana suspectată este cunoscută. Chiar de la începutul cercetării în acest caz există posibilități pentru organizarea și desfășurarea acțiunilor de urmărire penală și de tactică criminalistică orientate spre depistarea, fixarea și ridicarea probelor infracțiunii (infracțiunilor) comise de persoana concretă, în unele cazuri chiar cu participarea ei nemijlocită. Acțiunile procesuale și măsurile speciale de investigație se planifică și se aplică în raport cu persoanele concrete, implicate în infracțiunea cercetată.

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 ei 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 delict, etc.

Experiența demonstrează că soluția cea mai corectă este să se aplice de îndată față de infractorii periculoși reținuți măsuri de constrângere și să se efectueze acțiunile procesuale de neamânat, precum și unele măsuri speciale de investigație, firește, în limitele legalității și raționalului. Pentru asemenea cazuri e caracteristică, de asemenea, luarea urgentă a măsurilor de asigurare a recuperării prejudiciului cauzat.

O altă particularitate a cauzelor penale de evaziune fiscală, pornite față de persoane concrete, constă în faptul că deseori sursele probelor, averea, banii și valorile materiale de proveniență ilicită, locul de comitere a infracțiunii se dovedesc a fi dispersate în diferite locuri pe teritoriul țării și chiar după hotarele ei. În asemenea cazuri, în scopul colectării operative și depline a probelor activității ilicite a suspectilor (inculpaților), acțiunile de urmărire penală de neamânat la locul de domiciliu și lucru sau activitate infracțională nu coincid atunci ele pot fi dispuse prin delegare altor aparate ale organelor de urmărire penală. Aceasta e necesar pentru ca complicii, coautorii sau rudele infractorilor reținuți să nu aibă posibilitatea de a fi înștiințați despre cele întâmplate și să nu ia măsuri pentru a dosi sau a nimici probele. În unele situații e rațională delegarea reprezentantului organului de drept, care participă la cercetarea cazului concret, pentru a efectua acțiunile indicate.

De la bun început cercetarea acestor cazuri se realizează în direcția constatării depline și fixării cu ajutorul mijloacelor procesuale a elementelor constitutive ale infracțiunii în acțiunile persoanei concrete, indiciile căreia au fost dezvăluite de organele fiscale ori în urma investigațiilor operative ale organelor speciale.

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.

Studierea practicii organelor de urmărire penală ne permite să delimităm cele mai caracteristice elemente ale conținutului activității acestora în vederea cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală și desfășurării urmăririi penale.

Elementele de organizare a cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală se manifestă în practică atât independent, cât și în îmbinare ori într-un anumit ansamblu. Este evident că fundamentarea, succesiunea, volumul și conținutul acțiunilor procesuale și măsurilor speciale de investigație în orice proces penal se determină pornind de la esența și exhaustivitatea informației analizate de organul de urmărire penală cu privire la evenimentul ilicit și la persoanele suspectate sau implicate într-o anumită acțiune prejudiciabilă. Organizarea cercetării cazului penal începe cu studierea faptei săvârșite (materialele inițiale, acumulate de organul de urmărire penală sau parvenite de la organele speciale de investigații).

La începutul cercetării reieșind din situațiile de urmărire penală se elaborează versiunile de urmărire penală și speciale de investigație, apoi în baza lor se întocmește planul cercetării cazului concret. El include asigurarea realizării acțiunilor și măsurilor concrete schițate, coordonarea și conlucrarea cu reprezentanții altor servicii ale organelor speciale și de drept, departamente, instituții, persoane fizice și juridice. O condiție a succesului în descoperirea și cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală este analiza și controlul activității de urmărire penală. Fără aceste condiții, ca și fără planificarea reală a activității de urmărire penală (oral sau în scris) în legătură cu acțiunea prejudiciabilă, chiar și cea mai simplă infracțiune poate să rămână fie nedescoperită, fie această sarcină va fi îndeplinită cu mari complicații și întârzieri.

Cercetarea calificată a infracțiunilor presupune nu numai abilitate în depistarea, fixarea și ridicarea probelor, dar și analiza lor minuțioasă în scopul obținerii datelor suplimentare, realizarea pe baza acestora a controlului asupra lucrului (cunoașterea prealabilă a direcției cercetării, volumului și stării lucrului la orice etapă), luarea deciziilor întemeiate cu privire la urmărirea penală în continuare, etc.

Cercetarea infracțiunilor fiscale trebuie să se realizeze cu studierea aprofundată a legislației fiscale și a instrucțiunilor de aplicare a ei.

Este cunoscut faptul că majoritatea covârșitoare a cazurilor, în calitate de motive pentru pornirea urmăririi penale servesc informațiile obținute de la organele de control fiscal. În conformitate cu regulamentele departamentale, acestea sunt obligate să transmită materialele privind încălcarea legislației fiscale organelor abilitate după adoptarea deciziei privitoare la controlul contribuabilului următoarele acte:

- 1) sesizare penală cu privire la faptele de tănuire de către contribuabil a veniturilor (profitului) sau a altor bunuri impozabile;

2) actul privind controlul respectării legislației fiscale (procesul verbal de control sau raportul de inspecție fiscală), cu anexarea, în original, a documentației de contabilitate, care confirmă faptul evaziunii fiscale;

3) documentele privind faptul informării contribuabilului despre dreptul lui de a-și prezenta, în scris, obiecțiile referitoare la actul controlului documentelor și la rezultatele analizei acestora;

4) posibilele obiecții, în scris, referitoare la actul controlului, iar în cazul absenței acestora, declarațiile persoanelor responsabile ale contribuabilului în ceea ce privește încălcările constatate;

5) copiile documentelor privind tragerea răspunderii personale a reprezentantului legal al societății controlate (în cazul în care a fost tras la o astfel de răspundere).

De regulă, aceste materiale conțin indicii ale infracțiunii, în baza cărora poate fi pornită urmărirea penală fără efectuarea unor controale și fără solicitarea unor explicații, însă toate documentele prezentate trebuie verificate minuțios, iar cele care lipsesc trebuie solicitate.

În afară de documentele legate de calcularea și achitarea impozitelor, în caz de necesitate, mai pot fi solicitate: statutul societății, actul de constituire a acesteia, certificatul de înregistrare, precum și documentația de contabilitate primară.

Dacă motivele pentru pornirea urmăririi penale se bazează pe declarațiile unor persoane cu funcții de răspundere (de exemplu, ale unor funcționari bancari), pe scrisorile și cererile unor cetățeni, pe publicațiile în presă despre tănuirea bunurilor impozabile, sfera de control se va extinde. În aceste cazuri se recomandă ca persoana care a făcut declarația să prezinte o explicație în scris, în care vor fi reflectate fapte concrete, denumirea și adresa întreprinderii în care a fost constatată sustragerea de la impunere a bunurilor impozabile, numele persoanelor fizice cu al căror consimțământ sau din ordinul cărora a fost săvârșită sustragerea de la impunere, documentele care probează faptul evaziunii fiscale, etc. Dacă în aceste explicații se fac referiri la persoane concrete care dețin informații despre infracțiune, este necesar să fie obținute și explicațiile lor, dar și să fie solicitate de la ele documentele necesare.

După terminarea controlului se va efectua analiza și evaluarea actului de control documentar și a documentelor solicitate. Este necesar ca datele actului de control să stabilească posibilul fals intelectual (de exemplu, înscrierea cu știință a unor date false sau nelămurirea unor date factice) sau material (corectări, ștersături, etc.). Metoda principală de detectare a modificărilor în conținutul documentelor este cea de confruntare a acelorași indici sau de comparare a datelor referitoare la una și aceeași operațiune în diferite documente.

Pentru începerea cercetării cazului de evaziune fiscală trebuie luate în considerație două criterii de existență a unor motive suficiente:

1) existența în materialele prezentate a datelor cu privire la unul sau la câteva indicii de tăinuire de la impunere a bunurilor impozabile (toate indiciile vor fi constatate doar în procesul cercetării);

2) dimensiunile sustragerii de la impunere sunt mari sau deosebit de mari.

Plecând de la cele expuse mai sus, rezultă mai multe metode de obținere a informației primare referitor la evaziunea fiscală.

Una dintre metode este obținerea, prin examinarea operativă, a informațiilor primare privind infracțiunea fiscală. Aceasta apare în urma cercetării prin aplicarea procedurilor cu caracter public sau nepublic (numit uneori, impropriu, *secret*). Procedeele de dobândire a unor asemenea informații, în condițiile unei confidențialități absolute, pot fi următoarele:

- 1) informațiile parvenite de la terțe persoane (investigatorilor sub acoperire, colaboratori, etc.);
- 2) observarea discretă (nepublică) în ceea ce privește procesul de producție, deplasarea și vânzarea materiei prime, semifabricatelor și produselor finite, sistemul de circuit al documentelor;
- 3) examinarea operativă (nepublică) a mijloacelor de transport și a documentelor;
- 4) comunicarea cu persoanele care dețin informații cu privire la infracțiune (posibilii martori în viitor);
- 5) consultațiile cu specialiștii, posibila lor atragere în procesul cercetării;
- 6) utilizarea evidențelor criminalistice și folosirea băncilor de date respective;
- 7) examinarea prealabilă a posibilelor, în viitor, probe materiale.

O altă metodă vizează obținerea informației primare cu privire la sursele deschise și oficiale (de exemplu, mijloacele de informare în masă, diverse acte, certificate și rapoarte ale serviciilor de audit, documente ale inspecțiilor fiscale, etc.). În acest caz, amintim:

- 1) inspecțiile generale sau selective ale activității economico-financiare a bunului impozabil;
- 2) solicitările și materialele controalelor efectuate de organele fiscale;
- 3) obținerea notelor explicative de la persoanele cu funcții de răspundere, de la persoanele responsabile de materiale și de la alte persoane care dețin informații cu privire la infracțiune.

Așadar, după cum pe bună dreptate susține profesorul M. Gheorghiuță, cercetarea infracțiunii ca proces de stabilire a adevărului în cazul penal, ca una din variantele activității umane de cunoaștere, este subordonată legităților generale ale dezvoltării procesului de cunoaștere de la

fenomenul (actul ilicit) spre esența lui, de la semnele exterioare și relațiile faptului concret spre cunoașterea relațiilor interioare, de profunzime. Această activitate specifică de cercetare și descoperire a infracțiunilor, de identificare și reținere a infractorilor, de stabilire prin probe a vinovăției acestora, ca activitate prealabilă judecătii, este necesară pentru combaterea promptă și fermă a infracțiunilor, precum și pentru prevenirea lor, scopul imediat și de perspectivă al procesului penal [70, p.55].

Stabilirea faptului infracțiunii și cunoașterea lui, adică a evenimentului infracțional, se realizează, de regulă, prin acumularea de informații. Informația în sens criminalistic trebuie înțeleasă ca un complex de date emane de conștiința persoanelor implicate în infracțiunea săvârșită sau care cunosc despre aceasta ca fiind martori ai infracțiunii. Sarcina anchetatorului constă în căutarea și perceperea acestor date despre infracțiunea concretă, documentarea ei procesuală și utilizarea pe parcursul cercetării cauzei în scopul stabilirii adevărului obiectiv.

Cercetarea calificată a infracțiunilor presupune nu doar abilitatea în depistarea, fixarea și ridicarea probelor, dar și analiza lor minuțioasă și permanentă în scopul obținerii datelor suplimentare, realizarea pe baza acestora a controlului asupra lucrului (cunoașterea prealabilă a direcției cercetării, volumului și stării lucrului la orice etapă), luarea deciziilor întemeiate cu privire la urmărirea penală în continuare, etc.

Pornirea cauzei penale, elaborarea versiunilor de urmărire penală, realizarea acțiunilor inițiale de urmărire penală, planificarea, realizarea acțiunilor ulterioare de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigație, efectuarea interacțiunii cu alte organe de drept, sunt posibile numai pe baza unor cunoștințe profunde de specialitate și date veridice privind infracțiunea săvârșită, pe baza aprecierii și utilizării lor corecte.

Procesul de obținere și de apreciere a informației se desfășoară pe parcursul întregii cercetări a cauzei. Studiarea permanentă și analiza informației obținută despre infracțiune permite anchetatorului să prognozeze desfășurarea ulterioară a evenimentelor, să modeleze orientarea cercetării și rezultatele posibile ale acțiunilor procesuale și măsurilor speciale de investigație. Numai pe baza datelor obținute, a cunoștințelor profesionale, precum și a experienței personale, el este în stare să formuleze versiuni întemeiate, ca după aceasta să le verifice prin probe adunate suplimentar [70, p.56-61].

2.5. Situațiile tipice și acțiunile inițiale de urmărire penală la cercetarea evaziunii fiscale

Caracterul specific al infracțiunilor fiscale constă în încercările obișnuite ale unor persoane, instituții, organizații de a-și ascunde urmele prin nereflectarea obiectului impozabil în evidențe sau prin falsificarea datelor necesare de evidență. Tocmai de aceea, descoperirea infracțiunilor fiscale și probarea acestora se poate face numai cu ajutorul datelor obținute în urma verificărilor fiscale împreună cu materialele acțiunilor de urmărire penală și măsurile speciale de investigație.

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. După cum o demonstrează practica, aproximativ 95 % din cauzele penale cu privire la evidența fiscală sunt pornite pe baza informațiilor obținute de la organele fiscale. Dispunând de numeroși angajați și de o structură ramificată, organele fiscale efectuează un număr mare de verificări, al căror scop este de a stabili faptul plătirii incomplete a impozitelor. 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 investigație. Surse pot fi: informațiile persoanelor care colaborează cu organele care exercită măsuri speciale de investigații, supravegherea operativă a proceselor de producție, transportarea și vânzarea producției, cercetarea încăperilor, mijloacelor de transport și documentelor contabile, declarații ale persoanelor informate, consultații cu specialiștii în rezultatul măsurilor speciale de investigație, primirea mostrelor pentru cercetarea comparativă, analiza preliminară a documentelor, produselor și materiei prime, utilizarea informației din bazele de date criminalistice, etc.

Informația inițială despre infracțiunile de evaziune fiscală poate fi dobândită inclusiv din izvoare deschise și publice (spre exemplu, concluzii ale companiilor de audit, etc.).

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

În prima situație tipică, informația primară se reduce, de regulă, la date documentare în formă de procese-verbale ale unor controale și de alte acte anexate la acestea: date ale evidențelor, note explicative prezentate de diverse persoane, procese-verbale ale examinării unor spații de producție și a unor depozite, avize de expertiză, etc. Faptele depistate conțin, de regulă, semne ale

infracțiunii și au importanță procedurală. Confirmarea lor se face în urma efectuării controalelor fiscale, unor acțiuni operative de urmărire și a unor acțiuni de urmărire penală (de exemplu examinări, percheziții, etc.). Rezultatele obținute pot servi ca punct de pornire a cercetării criminalistice.

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.

La ora actuală sunt deja elaborate anumite forme ale acestei interacțiuni care încep până la momentul cercetărilor și continuă pe parcursul acestora, în următoarele forme:

1. Efectuarea unor operațiuni comune orientate spre identificarea persoanelor care se eschivează de la plata impozitului la nivelul întregii ramuri sau al întregii regiuni. Asemenea operații, de regulă, au caracter tematic și în câmpul lor de vedere se pomenesc un număr mare de persoane fizice sau juridice care desfășoară anumite activități și se află pe teritoriul regiunii date.

În cazul în care organele de urmărire penală și speciale de investigație descoperă faptele care demonstrează prezența unei infracțiuni, acestea vor servi ca temei pentru efectuarea unor controale orientate, care vor fi însoțite de acțiuni de urmărire operativă împotriva infractorilor.

2. Efectuarea unor verificări în comun a contribuabililor de către reprezentanții organelor fiscale și cei ai organelor de drept. Pe parcursul verificărilor în comun, în componența unui grup care efectuează verificarea contribuabilului, va fi inclus și un reprezentant al organului operativ.

Acest fapt poate fi coordonat din timp, însă el poate fi făcut și după începutul verificării, dacă organele fiscale vor ajunge la concluzia privind necesitatea identificării unor semne de infracțiune fiscală.

Participarea organelor speciale de investigație va avea cel mai mare efect în cazurile în care efectuarea în comun de verificări va fi coordonată din timp, vor fi trasate sarcini clare atât pentru organele fiscale, cât și pentru reprezentantul organului de drept. Acest reprezentant va face o analiză a actelor, va constata faptul neplății impozitului și va identifica semnele evaziunii fiscale descoperite în evidențele contabile și cele fiscale. Al doilea reprezentant va asigura evaluarea cât mai completă a informației respective obținute de la presupușii contraagenți ai persoanei verificate, precum și efectuarea altor activități de verificare.

În urma acestor acțiuni comune de control, reprezentantul organului de drept poate obține o informație suficientă pentru pornirea cauzei penale.

3. Schimbul de informație operativă și analitică între organele fiscale și organele de drept. Această formă constituie partea cea mai importantă a coordonării eforturilor organelor indicate pe parcursul cercetărilor. Organele fiscale pot prezenta organelor de drept datele necesare obținute în urma unor verificări, controale, etc. De exemplu, despre așa-zisele firme de buzunar, care ar putea fi folosite de către infractori în scheme fiscale ilegale, date privind dinamica plății impozitelor de către anumiți subiecți sau privind sumele calculate și plătite ale impozitelor. Însă, angajații organelor fiscale de asemenea pot avea nevoie de o anumită informație pe care angajații organelor de drept o obțin din sursele lor operative și procesuale. Este vorba de informația care poate fi prezentată fără a prejudicia activitatea de urmărire penală sau specială de investigație.

La ora actuală, una dintre direcțiile de perspectivă ale acțiunilor în comun o constituie crearea unei bănci comune de date despre faptele de evaziune fiscală comise în proporții mari și deosebit de mari, despre persoanele implicate în aceste fapte. O asemenea bază de date despre modalitățile săvârșirii infracțiunilor fiscale în diverse domenii ale economiei, despre persoanele care au fost implicate în infracțiunile respective și despre societățile la care acestea au avut loc este creată și la organele de drept. Unirea acestor sisteme într-o singură resursă informațională va eficientiza substanțial acțiunile ambelor organe în lupta lor cu infracțiunile fiscale.

În cazul cercetării infracțiunilor fiscale pentru demonstrarea vinovăției unei persoane concrete în toate situațiile de urmărire penală se cer constatate următoarele fapte:

- era sau nu persoana suspectă obligată să plătească impozitele de la care se eschiva (dacă există împrejurări care exclud statutul de contribuabil al persoanei respective, este necesar să fie demonstrat falsul acestora);

- de la care impozite și taxe s-a produs eschivarea, pentru care perioadă și despre ce sumă este vorba;

- ce atitudine avea persoana responsabilă față de micșorarea ilegală a obligațiilor fiscale (avea intenția de a comite o infracțiune fiscală, deține sau nu cunoștințe suficiente în domeniul dreptului fiscal);

- în ce mod s-a produs evaziunea fiscală (prin includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tănuirea unor obiecte impozabile; prin eschivarea persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate);

- care este suma impozitului pe venit care trebuia să fie plătit;

- neachitarea impozitului este sau nu în proporții deosebit de mari;

- împrejurările care atenuează și împrejurări care agravează răspunderea persoanei.

În cazul cercetării infracțiunilor legate de evaziunea fiscală a persoanelor juridice, mai trebuie constatate următoarele circumstanțe:

- cine era persoana responsabilă de evidența contabilă și fiscală în perioada în care a avut loc evaziunea;

- care a fost participarea de facto a conducătorului unității în formarea evidenței contabile și fiscale.

Procedeele și metodele principale de identificare a infracțiunilor fiscale se deosebesc între ele în funcție de subiectul evaziunii (persoane fizice sau juridice).

Evaziunea fiscală a persoanelor fizice este săvârșită de cele mai multe ori prin tănuirea obiectului impozabil (a venitului impozabil) sau prin falsificarea informației despre acesta.

Primul pas în cercetarea acestui gen de infracțiuni îl constituie elaborarea structurii venitului persoanei fizice pentru o anumită perioadă. După aceasta se efectuează verificarea surselor de plată, pe parcursul căreia se constată dacă întradevăr plățile efectuate corespund structurii respective a veniturilor care a fost prezentată de către persoana fizică în declarația fiscală. După ce a fost făcută verificarea obiectelor recunoscute de persoana ca atare și consemnate în evidențele fiscale, se va efectua verificarea cheltuielilor făcute de către ea în aceeași perioadă. În acest caz, dacă mărimea

cheltuielilor făcute va depăși nivelul veniturilor obținute, acest fapt va demonstra cu mare exactitate prezența unor venituri tănuite.

Se întâmplă foarte des când asemenea infractori, încercând să-și ascundă urmele activității lor infracționale, cumpără valori materiale pe numele rudelor, apropiaților, prietenilor fără să dețină efectiv aceste bunuri. De aceea audierea bănuțului privitor la caracterul acestor achiziții trebuie anticipată de o pregătire riguroasă. Scopul ei trebuie să fie identificarea valorilor materiale scumpe de care suspectul se folosește în mod real. După aceasta trebuie constatată apartenența lor formală după care vor fi audiați proprietarii formali ai bunurilor. Pe parcursul audierii lor vor fi folosite pe larg datele operative care confirmă utilizarea bunurilor materiale de către suspect, precum și depozițiile persoanelor care au vândut bunurile descoperite referitor la adevărata persoană care le-a achiziționat.

În afară de aceasta, dat fiind faptul că persoanele vinovate obțin veniturile ascunse, de regulă, dintr-o singură sursă, cu care au relații destul de strânse (de afaceri, de rudenie, de prietenie), pe parcursul cercetărilor atenția se va concentra în special asupra descoperirii și audierii acestor persoane (fizice și juridice).

Cercetarea evaziunii fiscale comisă de către persoane juridice se face printr-o serie de metode folosite în funcție de domeniul de activitate al acesteia.

De exemplu, în momentul descoperirii faptului tănuirii obiectului impozabil cea mai eficientă ar fi metoda colacionării generale a costului bunurilor. La baza ei stă principiul potrivit căruia creșterea costului bunurilor contribuabilului poate avea loc (și trebuie să reflecte acest ritm) numai din costul veniturilor care se iau în calcul în scopul impozitării. Dacă însă creșterea costului bunurilor depășește creșterea veniturilor, aceasta demonstrează posibilitatea ascunderii unei părți din venit pentru a nu fi impozitat. Pentru evaluarea creșterii costului bunurilor pot fi luate unele obiecte cum ar fi tehnica de calcul, asigurarea cu programe, transportul de serviciu, spațiile de serviciu.

În cazul societăților comerciale se aplică metoda evaluării rezervelor de mărfuri. Esența acestei metode constă în faptul că, cantitatea mărfurilor trecute prin depozit, în evaluarea lor pe piață, este confruntată cu mărimea încasărilor. În cazul în care indicatorii respectivi nu coincid, se poate presupune existența faptului tănuirii unei părți din veniturile obținute din vânzări.

În unele cazuri, vinovații pot ascunde atât o parte din excedentele de marfă, cât și încasăările obținute din comercializarea acesteia. Aceste modalități pot fi descoperite calculându-se prețul de cost al păstrării și transportării unităților de marfă, după care, pe baza datelor privind cheltuielile

respective, contribuabilul constată pentru deservirea câtor unități de marfă au putut fi făcute aceste cheltuieli.

În cazul întreprinderilor din sectorul de producție, tăinuirea obiectului impozabil poate fi descoperită cu ajutorul așa-zisului bilanț materie primă-marfă. În producția industrială, consumul tuturor resurselor materiale folosite, se poate trage concluzia cu privire la cantitatea producției care a fost produsă din aceste materiale. Deosebiriile dintre datele cu privire la producția care trebuia să fie obținută din resursele folosite și cele care reflectă cantitatea produsului final poate demonstra prezența unor surplusuri de marfă care nu au fost luate în calcul și din care s-au obținut încasări care au fost tănuite.

În toate cazurile despre care am vorbit mai sus, constatarea ascunderii obiectului sau a sursei impozabile se face cu ajutorul și cu cercetarea actelor, prin ridicarea acestora, efectuarea de constatări și expertize, prin audieri și confruntări.

Pentru identificarea cazurilor de denaturare a obiectului impozabil care sunt răspândite mai ales la societățile mari ce obțin profituri semnificative, care desfășoară diverse genuri de activitate, este necesar ca mai întâi să se facă lista obiectelor impozabile care în evidențele fiscale ale societății sunt reflectate ca fiind scutite de impozit. Apoi, este necesar să se obțină de la contribuabil lista împrejurărilor care justifică scutirea de impozit, iar după aceasta să se facă verificarea lor (de exemplu, din care sursă a fost obținut venitul, cum sunt folosite bunurile neimpozabile, etc.). Evaziunea este considerată ca fiind demonstrată dacă aceste împrejurări existau numai în evidențe. Incongruența dintre datele din documentație și cele de facto poate fi demonstrată prin expertiză, prin depozițiile martorilor, prin corelaționarea datelor obținute în urma unor verificări.

Pentru a descoperi majorarea deducerilor la societățile comerciale este necesar mai întâi de toate să fie înțeles mecanismul de calculare a impozitului la societatea respectivă. De cele mai multe ori, evaziunea fiscală prin această metodă este efectuată prin încheierea unor tranzacții fictive cu privire la beneficierea de anumite servicii, de obicei, de consultanță, de marketing, etc. Este dificil de demonstrat obținerea rezultatelor din aceste servicii și folosirea lor în activitatea de producție, deoarece în asemenea cazuri, de regulă, nu există nici un fel de rezultate materiale (rapoarte, concluzii, etc.). Toate aceste servicii acoperite de afaceri fictive sunt de fapt executate prin forțele proprii, însă contractele false permit ca o parte din încasări să fie scoasă și însușită prin intermediul unor firme false.

În cazul societăților din domeniul producției, majorarea cheltuielilor poate avea loc din contul achiziționării fictive a materiei prime la prețuri ridicate.

Pentru descoperirea infracțiunilor fiscale săvârșite prin această modalitate, organul de urmărire penală trebuie să elaboreze o structură de cheltuieli ale acestei societăți și să constate care cheltuieli au, în cazul dat, cota cea mai mare (după volumul cheltuielilor). În continuare, acesta va verifica în ce măsură este justificată necesitatea de a achiziționa resursele de acest gen și care este prețul de piață al acestora. Dacă această abatere are loc la o societate din sectorul de producție, se poate aplica elaborarea balanței inverse de marfă-materie primă. În acest caz, pe baza datelor despre producția finită, obținută în urma examinării actelor, depozitelor, audierilor, va fi calculată cantitatea resurselor folosite pentru obținerea ei, după care, cu ajutorul expertizei, și, pe baza prețurilor de piață, se va constata costul real al acestora. Dacă acest indice este mai scăzut decât prețul de cost format la societate, acesta demonstrează posibilitatea depășirii costului resurselor folosite.

Dacă s-au obținut date care indică o posibilă majorare a cheltuielilor, organul de urmărire penală trebuie să ia măsuri de aflare a surselor din care sunt folosite resursele date și să afle împrejurările încheierii contractelor, realitatea livrărilor făcute, prețul lor real, precum și legătura furnizorilor cu societatea implicată în efectuarea cercetărilor. Într-o serie de cazuri, furnizorii pot fi persoane fictive care, în momentul efectuării cercetărilor, deja își încetaseră existența. În acest caz, ancheta trebuie să ia măsuri de căutare a urmelor activității economice a furnizorului. Acestea pot fi date cu privire la personal (datele pot fi obținute de la inspectoratele teritoriale de muncă județene, casele județene de pensii, etc.), la operațiile care s-au făcut în conturile bancare, etc. Dacă există probe că nu a fost desfășurată nici o activitate economică, acest fapt pune la îndoială obținerea unor rezultate ale muncii prin contracte fictive, iar aceasta înseamnă majorarea cheltuielilor.

Faptul prezentării unei informații false despre împrejurările care au importanță pentru impozitare poate fi stabilit mai întâi de toate prin cercetarea existenței efective a unor factori care dau dreptul la scutiri de impozitare. Organul de urmărire penală trebuie să analizeze prevederile legii privind condițiile de scutire și să le coreleze cu împrejurările indicate de către contribuabil. Dacă actele arată că prevederile legii sunt respectate, acesta trebuie să verifice dacă există cu adevărat împrejurările pentru scutiri. Această verificare trebuie să fie efectuată în funcție de condițiile care îi oferă contribuabilului dreptul la micșorarea impozitului. De exemplu, în urma verificării întreprinderilor, care beneficiază de scutiri în legătură de existența printre angajați a unui anumit număr de invalizi, trebuie verificate statele de personal și aflate funcțiile în care se află aceștia. După

aceasta, vor fi audiați angajații respectivi pentru a se constata dacă ei întradevăr ocupă funcțiile respective. Dacă se va constata că nu exercită realmente funcțiile respective, aceasta va demonstra că la societate funcționează de fapt persoane valide, cu care nu este încheiat un contract de muncă și existența cărora este tănuită. În procesul verificării organizațiilor care pretind un regim special de impozitare în calitate de întreprindere mică, trebuie examinate statele de personal, volumul producției pentru o anumită perioadă și astfel se va stabili volumul lucrărilor pe care trebuie să le îndeplinească fiecare angajat pentru asigurarea acestei producții globale. Dacă această sarcină obținută prin calcule depășește limitele raționale, acest fapt indică prezența unui personal neluat în calcul, fapt care pune la îndoială legalitatea beneficierii de statutul de societate mică.

În cadrul urmăririi penale trebuie de stabilit care sunt circumstanțele atenuante și agravante, cauzele și condițiile care au favorizat infracțiunea de evaziune fiscală, descoperirea altor infracțiuni care au tangență cu corectarea documentelor contabile de venituri sau cheltuieli, sau ascunderea unor obiecte supuse impozitării.

După cum demonstrează practica, o mare parte din problemele apărute la cercetarea infracțiunilor fiscale sunt soluționate cu ajutorul unor acțiuni procesuale cum ar fi audierea, examinarea obiectelor și documentelor (înscrierilor), efectuarea controalelor și inventarierilor, expertizelor, etc.

Pe parcursul efectuării audierii trebuie chiar de la început să se concentreze asupra persoanelor care sunt participanți secundari ai unei eventuale evaziuni fiscale. La audierea lor trebuie de adoptat o tactică ofensivă. Este rațional ca pe parcursul audierii să fie prezent un specialist în materie de economie și contabilitate. Baza audierilor trebuie să o constituie întrebările orientate nu neapărat spre stabilirea obiectului care trebuie demonstrat, dar spre constatarea împrejurărilor legate de acest obiect a căror prezență va permite instanței ca ulterior să tragă o concluzie despre aceea cât de legal sau ilegal a fost comportamentul participanților (în ce mod ați primit informația despre existența furnizorului d-voastră, ce rezultat ați obținut din serviciile prestate și cum au fost acestea valorificate în activitatea de producție a d-voastră, ați anunțat sau nu un concurs în scopul încheierii unui contract în condițiile cele mai avantajoase). Se poate obține o informație deosebit de valoroasă de la foștii angajați ai societății, în prezent concediați, care, neavând nici un interes să tănuiască acțiunile ilegale, sunt gata să colaboreze cu organele de urmărire penală în condițiile în care lor le va fi garantată netragerea la răspundere în calitate de complici. Audierea participanților principali trebuie făcută când ancheta a acumulat deja material probatoriu suficient referitor la

existența unor scheme ilegale de evaziune fiscală. După aceasta, audierile trebuiesc efectuate cu aplicarea probelor pe măsura creșterii acestora în valoare.

Verificarea fiscală trebuie efectuată în cazul apariției primelor indicii de comitere a evaziunii fiscale la decizia comună a organelor de urmărire penală și a celor fiscale. Pe parcursul acestei verificări se poate face o examinare a spațiilor de producție și a depozitelor. Pe parcursul examinării trebuie concentrată atenția asupra căutării obiectelor care pot fi, într-un fel sau altul, legate cu modalitatea presupusă de evaziune fiscală. De exemplu, în cazul tănuirii încasărilor, în timpul examinării pot fi depistate surplusuri de mărfuri neluate în calcul. În procesul acestei examinări este necesar să fie atras un merceolog, un specialist în evidența operațiilor de depozit, etc. În cazul evaziunii fiscale săvârșite prin majorarea deducerilor, obiectul căutărilor poate fi ștampila, actele de constituire a organizațiilor cu care au fost încheiate contracte fictive, etc. În depozite pot fi constatate rezerve de resurse materiale, ocazie cu care se va face o evaluare a calității acestora, fapt care ulterior va permite să se constate costul lor de piață. Dacă există suspiciuni de evaziune fiscală din cauza aplicării neîntemeiate a scutirilor, pe parcursul examinării, se poate constata numărul angajaților, etc. În afară de aceasta, în timpul examinării, pot fi făcute copii de pe actele primare, de pe evidențele contabile, dar pot fi copiate și fișierele din memoria calculatoarelor. În unele cazuri poate fi ridicat și unitatea de calcul a persoanei care conduce contabilitatea societății.

Pentru pornirea cauzei penale pe faptul evaziunii fiscale este necesar să fie stabilite următoarele circumstanțe:

- locul comiterii infracțiunii: denumirea și adresa juridică de facto a organizației, la care categorie de plătitor fiscal se referă, cine sunt membrii fondatori a organizației, când și cum a fost înregistrată în calitate de subiect al activității economice, când și cum a fost pusă la evidență fiscală;
- care sunt obiectele eschivării fiscale: a fost comisă evaziunea unuia sau mai multor obiecte, și care sunt actele normative ce reglementează plata impozitelor aferente acestor obiecte;
- metodele de comitere a evaziunii fiscale: deține societatea cercetată anumite particularități privind operațiunile economice efectuate în conformitate cu politica internă, a fost omisă sau diminuată partea de venituri sau majorată partea cu privire la cheltuieli, în care documente contabile aceste denaturări pot fi reflectate;
- timpul comiterii evaziunii fiscale: care sunt termenele pentru prezentare la organul fiscal a documentelor contabile și cu privire la plata impozitelor, care sunt actele normative de care urma să se conducă organizația, când exact a fost prezentată la organul fiscal informația cu privire la

impozite și rapoarte contabile, când au fost întocmite documentele contabile care conțin informații cu privire la venituri sau cheltuieli, sau de ce nu alte obiecte supuse impozitării. Dacă evaziunea fiscală este comisă prin neîntocmirea documentelor primare, atunci este necesar de stabilit când au fost efectuate tranzacțiile economice care nu sunt reflectate documentar și care sunt documentele care urmau a fi întocmite, în ce perioadă fiscală exact a fost comisă infracțiunea de evaziune fiscală;

- mărimea evaziunii fiscale pentru fiecare termen de plată: care este acel prag minim ce urmează a fi aplicat pentru fiecare caz de evaziune fiscală, în ce sumă nu a fost plătit impozitul pe venit, cât de corect a reacționat inspectorul fiscal, în ce măsură nu a fost plătit impozitul pe venit sau alte cheltuieli legate de tănuirea obiectelor de acumulare de venituri în buget;

- intenția la evaziune fiscală: a fost sau nu o înțelegere prealabilă între administratori și persoanele responsabile de întocmirea documentelor de raportare contabilă în care sunt ascunse obiectele impozitării fiscale, în ce mod în documentele contabile sau de analiză au fost introduse aceste date denaturate, în ce a constat avantajul anumitor forțe politice.

La momentul demarării urmăririi penale, de obicei, este stabilită metoda de comitere a infracțiunii, deoarece în procesul-verbal de control financiar este expus conținutul acțiunilor reprezentanților societății.

Constatând prin care acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații este mai efectiv să se rezolve anumite probleme, organul de urmărire penală purcede la planificarea cercetării. Practic, de fiecare dată, este necesară o evaluare economică a rezultatelor financiare, urmare a acțiunilor ilegale care au dus la diminuarea plăților fiscale. O astfel de apreciere poate fi dată de către inspectorul fiscal care a organizat controlul.

La stabilirea faptelor ce dovedesc infracțiunea de evaziune fiscală, trebuie înaintate versiunile de lucru (particulare) care explică mecanismul posibil de evaziune. În acest caz, informația și documentele contabile vor fi examinate corespunzător. În baza informației preliminare pot fi înaintate următoarele versiuni:

- infracțiunea de evaziune fiscală a fost comisă în împrejurări cunoscute, în baza materialelor disponibile;

- infracțiunea de evaziune fiscală a fost comisă de un grup infracțional organizat;

- nu există infracțiune de evaziune fiscală, dar sunt semnele constitutive ale altei componente de infracțiuni;

Cele mai des înaintate versiuni tipice la începutul cercetării sunt cu privire la:

- coparticipanții infracțiunii de evaziune fiscală și caracterul relațiilor dintre aceștia;
- metodele de ascundere a surselor de bază ce urmează a fi impozitate;
- izvoarele de primire a producției și a semifabricatelor;
- canalele de realizare a bunurilor produse;
- metodele de primire a scutirilor fiscale;
- legăturile criminale ale bănușilor, locurile de păstrare a mijloacelor dobândite pe căi ilegale, etc.

Cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, ca de altfel și alte fapte prejudiciabile, se efectuează în două etape: inițială și ulterioară. Fiecare dintre aceste etape are sarcinile proprii și este constituită dintr-un ansamblu de acțiuni și măsuri procesuale, tehnice, tactice și organizatorice.

Etaplele cercetării evaziunii în criminalistică sunt determinate în timp: etapa inițială de cercetare se consideră intervalul de timp de la pornirea cauzei penale până la punerea sub urmărire penală a persoanei suspecte de evaziunea fiscală, iar etapa ulterioară de cercetare pornește de la audierea suspectului până la terminarea urmăririi penale.

La etapa inițială a cercetării evaziunii fiscale, se soluționează 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, a acțiunilor inițiale de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații care trebuie efectuate în scopul obținerii probelor infracțiunii concrete de evaziune;
- 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.

Această etapă inițială de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală prezintă o perioadă de timp relativ scurtă, dar foarte intensivă și importantă. Intensitatea acesteia este dictată de necesitatea organelor de urmărire penală ca, în timp cât mai scurt, să efectueze un complex de activități

procesuale și speciale de investigații pentru clarificarea circumstanțelor faptei săvârșite și obținerea de probe suficiente și veridice în cazul cercetat. Importanța acestora constă în faptul că de deciziile organului de urmărire penală și de activitatea lui la etapa inițială, de obicei, depinde perspectiva cercetării și descoperirii infracțiunii de evaziune fiscală.

Pentru etapa inițială de cercetare a evaziunii, 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 bănuțului; audierea martorilor; dispunerea unor constatări, expertize criminalistice; chestionarea; culegerea informației despre persoane și fapte; identificarea persoanelor, etc. În afară de acestea se pot efectua controale fiscale și verificări încrucișate.

Totodată, pornind de la situația concretă de cercetare, la necesitate, în scopul depistării și ridicării probelor ce pot fi pierdute sau soluționării unor probleme importante ale cercetării, se admit și alte acțiuni procedurale, prevăzute de lege. De exemplu, efectuarea confruntării, experimentului în cadrul urmăririi penale, etc., care, de obicei, sunt caracteristice etapei ulterioare de cercetare a infracțiunilor.

Etapă ulterioară de cercetare a evaziunii fiscale, care prezintă o perioadă relativ lungă de timp, are următoarele sarcini:

- verificarea probelor obținute la etapa inițială de cercetare a cauzei de evaziune fiscală;
- depistarea și fixarea și a altor 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.).

La etapa ulterioară, de obicei, se efectuează următoarele acțiuni de urmărire penală: audierea învinutului (inculpatului); audierea altor martori (din rândul angajaților, asociaților, partenerilor, etc.); dispunerea unor expertize contabile, financiar-bancare; prezentarea spre recunoaștere; experimentul în procedura de urmărire penală; efectuarea de confruntări, etc.

2.6. Concluzii la capitolul 2

În urma cercetării științifice pluridisciplinare, sub toate aspectele, a infracțiunilor de evaziune fiscală concluzionăm următoarele:

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 ale 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 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.

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:

a) efectuarea unor operațiuni comune orientate spre identificarea persoanelor care se eschivează de la plata impozitului. În cazul în care se descoperă fapte ce demonstrează prezența unei infracțiuni, acestea servesc ca temei pentru efectuarea unor controale orientate și documentarea evaziunii fiscale;

b) efectuarea unor verificări în comun ale contribuabililor de către reprezentanții organelor fiscale și cei ale organelor de drept;

c) schimbul de informație operativă și analitică între organele fiscale și organele de drept.

Organele fiscale pot prezenta organelor de drept datele necesare obținute în urma unor verificări, controale, etc. La rândul lor, angajații organelor fiscale pot avea nevoie de o anumită informație pe care lucrătorii organelor de drept o obțin din sursele operative și procesuale. Este vorba de informația care poate fi prezentată fără a prejudicia activitatea de urmărire penală sau specială de investigații.

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 bănuitului; 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 învinuitului (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.).

3. PARTICULARITĂȚI TACTICE DE EFECTUARE A UNOR ACȚIUNI DE URMĂRIRE PENALĂ ȘI MĂSURI SPECIALE DE INVESTIGAȚII LA CERCETAREA INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

3.1. Ridicarea de obiecte și/sau documente (înscrișuri)

Acțiunea dată de urmărire penală și de tactică criminalistică se înscrie printre primele necesare de efectuat la cercetarea evaziunii fiscale. Aceasta se motivează, în primul rând, prin faptul de a nu da posibilitate persoanelor responsabile de a modifica situația reală în evidențele contabile la instituția respectivă, supusă controlului fiscal sau investigației criminalistice, iar în al doilea rând, pentru a documenta circumstanțele, faptele de încălcări și a obține date despre :

- starea reală (normativă și tehnologică) a activității întreprinderii, instituției, firmei suspecte de evaziune fiscală ;
- unele circumstanțe care, direct sau indirect, confirmă evaziunea fiscală săvârșită ;
- existența în acțiunile persoanelor cu funcții de răspundere a elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală sau altei infracțiuni (de exemplu, fals în documente etc.) [71, p.511].

Multitudinea și varietatea obiectelor sau documentelor, ridicate de la bun început în modul stabilit, pot contribui la aflarea adevărului sau a unor circumstanțe ale faptei de evaziune fiscală.

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 organul de urmărire penală nu poate proba activitatea infracțională a bănuیتului, învinuitului, inculpatului în lipsa acestora, fiind exclusă fondarea acuzației doar pe presupuneri sau estimări.

Din rândul documentelor (înscrișurilor) și obiectelor care trebuie verificate și eventual ridicate, cu ocazia investigării acestei infracțiuni pot fi enumerate:

- documentele de înregistrare a întreprinderii, instituției, firmei, societății;
- actele primare și de evidență contabilă, în care sunt evidențiate înregistrările fictive, sau în care nu sunt înregistrate operațiunile comerciale realizate, precum notele de recepție, bonurile de consum, facturile fiscale, chitanțele fiscale, extrasele de cont, fișele furnizor și client, balanțele analitice, bilanțurile, declarațiile fiscale, foile de parcurs, etc., inclusiv pe suport electronic, dacă există;
- statele de plată aferente salariilor achitate angajaților;
- registrele contribuabililor persoane juridice, în care sunt evidențiate veniturile și cheltuielile efectuate;

- statutele firmelor, societăților comerciale, înregistrările la registrul comerțului, contrile bancare ale acestora, etc.;

- actele doveditoare ale spațiului în care își desfășoară activitatea persoanele juridice respective, ori bunurile mobile și imobile pe care le stăpânesc contribuabilii cu titlu de proprietate, dobândite prin acte de vânzare-cumparare ori obținute în orice altă modalitate legală precum și orice alte valori care generează titluri de creanță fiscală;

- înscrisuri din care rezultă numărul persoanelor angajate și a celor folosite fără forme legale, inclusiv contractele individuale de muncă ale acestora;

- aparatele de taxat, de marcaj ori mijloacele de stocare a datelor a căror memorie a fost distrusă sau alterată de către făptuitori;

- orice alte documente justificative sau acte din care ar putea rezulta modul în care contribuabilii au ascuns sursele de venit, au eludat prevederile legale privind obligația de înregistrare sau au desfășurat activitățile generatoare de venituri impozabile sau taxabile;

- instalații, mașini, utilaje, etc., folosite de făptuitori pentru a produce sau fabrica produse sau mărfuri în condiții ilegale, inclusiv rezultatul acestei activități ilicite s.a.[146, p.758].

În vederea probării situației reale la instituția (firma, societatea comercială) supusă verificării și cercetării, este primordial de la bun început 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. Este important ca organele de control să acționeze în mod operativ în vederea identificării, verificării și a ridicării actelor contabile. Lipsa acestora duce la îngreunarea cercetării, ori în unele cazuri la imposibilitatea probării activității ilicite a contribuabilului suspect.

În cazul în care contribuabilul respectiv ține evidența contabilă pe suport electronic (calculator sau rețea de calculatoare), atunci trebuie antrenat la ridicarea informației electronice un specialist în domeniu.

Este recomandabil ca unele tipuri de documente (contracte, facturi de eliberare a mărfurilor, actele de verificări încrucișate, extrase de cont, etc.) să fie ridicate și de la partenerii de afaceri ai contribuabilului suspect.

Ridicarea de obiecte și înscrisuri reprezintă o activitate procedurală și de tactică criminalistică mai puțin complexă decât percheziția deoarece, practic, se cunosc obiectele și documentele ce urmează a fi ridicate, locurile în care se află, precum și persoana care le deține. Aceasta poate fi înlocuită cu ridicarea lor silită, conform legislației României sau cu percheziția, conform recomandărilor criminalistice și legislației RM, doar atunci când este negată existența și deținerea obiectelor și înscrisurilor solicitate de organul de urmărire penală ori se refuză predarea lor. În anumite situații pot fi ridicate și date informatice din sistemul informațional utilizat de contribuabil, fără a sista activitatea cotidiană a acestuia, însă pentru aceasta trebuie de avut baza normativă respectivă. În acest scop se propune de completat art.169 CPP român și art.126 CPP RM.

Obligația de a ridica obiectele, documentele sau datele informatice ce pot servi ca probe 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, document sau date ce poate servi ca probe, este obligată să-l prezinte și să-l predea organului respectiv, la solicitarea acestuia, primind ca dovadă o copie a procesului-verbal de ridicare [115, p.75]. .

În situația în care organul de urmărire penală sau instanța de judecată apreciază că și o copie de pe un document poate servi ca mijloc de probă, poate reține doar numai copia acestuia.

Ca și percheziția, ridicarea de obiecte, documente sau date informatice 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 român instituind două modalități de efectuare a acestei activități și anume ridicarea la cerere și ridicarea silită.

Ridicarea la cerere constă în luarea obiectelor sau înscrisurilor ce pot servi ca mijloc de probă, de la persoana fizică sau juridică care le are în posesie și care sunt obligate să le prezinte și să le predea, sub luare de dovadă, organelor de urmărire penală sau instanțelor judecătorești.

După ridicare, pentru a putea servi la soluționarea cauzei penale, obiectelor și înscrisurilor ridicate le sunt aplicate reguli speciale de valorificare, conservare și restituire a acestora.

Ridicarea documentelor contabile sau a altor date cu privire la operațiuni financiare, se efectuează când organul de urmărire penală cunoaște cu exactitate locul și persoana la care se află documentul care are importanță pentru cauza penală. Această acțiune de urmărire penală și de tactică criminalistică se efectuează conform regulii generale prevăzută de legislația procesual –

penală în vigoare. Ca excepție de la regula generală, este situația când există necesitatea de a ridica documentele contabile, însă organul de urmărire penală nu cunoaște locul exact unde acestea se află. În asemenea situații, organul de urmărire penală va efectua percheziția în contabilitatea respectivă, cu întocmirea procesului verbal al acțiunii date, în urmă căreia va ridica documentele contabile care au relevanță pentru caz. La fel se va proceda și în cazul când este necesar a ridica informația contabilă din calculatorul contabilității. În astfel de cazuri, organul de urmărire penală, cu ajutorul unui specialist, va face cercetarea calculatorului, în rezultatul căreia va ridica doar informația sau programul care prezintă relevanță în cauza penală și nu calculatorul în întregime.

De precizat că informația sau programul se ridică de organul de urmărire penală doar cu încuviințarea instanței, fiind necesară emiterea unei autorizații pentru percheziția informatică.

Despre acțiunea dată se întocmește procesul-verbal respectiv în care se individualizează toate obiectele și/sau documentele prezentate și ridicate de la instituția respectivă (denumirea acestora, starea lor, volumul, forma păstrării, etc.), fără a face o analiză sau evaluare a lor.

3.2. Examinarea de obiecte și/sau documente.

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 realizându-se ulterior de organul de urmărire penală în condiții de birou, cu participarea specialiștilor respectivi și utilizarea mijloacelor tehnico-criminalistice necesare. În astfel de cazuri, examinarea de obiecte, documente sau informații computerizate constituie o activitate de urmărire penală independentă cu documentarea procesului și rezultatelor obținute într-un proces-verbal, conform prevederilor CPP.

Documentele, inclusiv informațiile computerizate, și obiectele ridicate în rezultatul acțiunii procesuale și de tactică criminalistică indicate, în mod obligatoriu trebuie supuse unei examinări și analize minuțioase. Practica demonstrează că în această scop pot fi utilizate cu succes una sau mai multe metode din cele patru metode de examinare și analiză a documentelor, obiectelor ridicate în urma acțiunilor de urmărire penală, și anume :

1. studierea și analiza fiecărui act, obiect indicat în procesul-verbal de ridicare: după formă, dacă acesta conține toate rechizitele necesare și dacă nu sunt careva suspiecții referitor la datele, informațiile incluse în el; după conținutul aritmetic, verificând veridicitatea datelor finale pe

orizontală și pe verticală; după regulile conținutului, dacă documentul corespunde actelor normative, regulilor, instrucțiunilor în vigoare;

2. studierea și analiza mai multor acte, obiecte, care reflectă aceeași operație sau mai multe operații economice reciproce : controlul în întâmpinare, confruntarea diverselor exemplare a unuia și aceluiași document; metoda controlului mutual (reciproc), confruntarea diverselor acte, care în diferite aspecte reflectă una și aceeași operație economică;

3. studierea și analiza datelor de evidență contabilă, care reflectă circulația valorilor omogene, restabilirea sumară a evidențelor cantitative și verificarea, confruntarea resturilor banilor, mărfurilor, etc.;

4. aplicarea metodei controlului faptic, verificarea efectivă a stării mijloacelor agentului economic (revizia, inventarierea parțială sau totală, analize de laborator, etc.) [151, p.414-415].

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 organul 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 trebuiesc respectate regulile de manipulare (comportare) cu acestea, fapt ce garantează păstrarea inviolabilă a lor și a forței lor probante [71, p.399-400 ; 125, p.478-479].

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 importanță pentru cauza cercetată; starea exterioară a documentului și volumul acestuia; existența sau inexistența semnelor de modificare a textului, cifrelor sau rechizitelor documentului, etc.

Participarea specialistului în economie la examinarea înscrisurilor ridicate îl va ajuta pe ofițerul de urmărire penală la studierea și analiza conținuturilor diverselor documente contabile ce reflectă anumite operațiuni de cumpărare, producere sau vânzare-cumpărare, de achitare a conturilor bancare, etc., corespundere sau necorespondere a operațiunilor efectuate cu actele financiar-bancare. În cazul în care regulile prevăd întocmirea anumitor documente în mai multe exemplare, atunci se verifică toate acestea și se compară între ele.

Specialistul-criminalist poate acorda ajutor organului de urmărire penală la examinarea documentelor suspecte de fals, constatând anumite semne ale modificărilor existente, precum și la formularea întrebărilor pentru clarificarea unor circumstanțe de către expertizele necesare.

La examinarea exterioară a documentului se atrage atenția la forma stabilită pentru anumite tipuri de acte, corespunderea denumirii acestora cu conținutul lor. Documentele cu regim special (de evidență strictă) se analizează din punct de vedere a corespunderii (consecutivității) numerelor de înregistrare cu datele de eliberare a acestora, precum și cu datele de înregistrare în registrul respectiv [146, p.760].

Obiectele ridicate, la fel ca și documentele, informația computerizată, se examinează cu participarea specialiștilor respectivi și toate datele despre ele se consemnează în procesul-verbal al acestei acțiuni procesuale și de tactică criminalistică. În afară de denumirea obiectului, semnele individuale și starea exterioară, la examinarea acestora este necesar de a studia și reflecta în procesul-verbal conținutul lor. Ultimele date pot fi obținute doar cu sprijinul specialiștilor în materie. De exemplu, la examinarea calculatoarelor, programelor sau bazelor de date, ridicate de la contribuabilul respectiv, doar specialistul în materie poate acorda ajutorul necesar organului de urmărire penală în cunoașterea conținutului acestora și încălcările comise cu utilizarea mijloacelor tehnice.

În cadrul acestei acțiuni procesuale și de tactică criminalistică pot fi examinate și anumite încăperi sau terenuri, care pot avea importanță pentru cauza cercetată de evaziune fiscală. În calitate de încăperi pot fi imobilele unde au fost produse mărfurile, depozite de mărfuri sau materie primă, garaje sau încăperi auxiliare, birouri ale conducătorilor, contabililor instituției, etc. Obiecte ale examinărilor în astfel de situații pot fi: materia primă, mărfuri neînregistrate, fără acte de proveniență, mijloace de transport, aparate sau utilaje care nu sunt luate la balanța întreprinderii, societății. În procesul acestor examinări trebuie documentate următoarele date: cui aparțin acestea și cine le folosește, suprafețele încăperilor, cantitatea și calitatea materiei prime sau producției depozitate, starea și semnele individuale ale mijloacelor de transport, a aparatelor și utilajelor depistate acolo.

3.3. Efectuarea perchezițiilor

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 bănuieți, 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, casele de vacanță, garajele acestora. 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.

Percheziția poate fi definită ca fiind activitatea procesual-penală și de tactică criminalistică ce constă în examinarea constrânsă a încăperilor, mijloacelor de transport, zonelor de localități ori a persoanelor efectuată în scopul depistării și ridicării obiectelor sau documentelor ce pot avea importanță probantă pe cauza cercetată [71, p.444]. Această acțiune procesuală face parte din procedeele de investigație și are ca scop depistarea și colectarea probelor, obiectelor care conțin sau poartă urme ale evaziunii fiscale, fie cunoscute sau necunoscute organului de urmărire penală la moment [126, p.2-4].

Percheziția în esența ei prezintă o activitate criminalistică de căutare, asupra persoanelor, în încăperi ori în alte spații, închise sau deschise, a obiectelor, valorilor sau înscrisurilor a căror existență sau deținere este tăgăduită (sau nu se cunoaște despre prezența lor), în vederea descoperirii și ridicării lor pentru a le administra ca mijloc de probă în procesul penal [28, p.236-237].

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 de urmărire penală printr-un mijloc procesual legal.

Percheziția domiciliară are o reglementare legală foarte clară astfel că nu se poate efectua decât strict în limitele acestor dispoziții, fiind reglementată de CPP român în art.157, fiind dispusă numai de judecător, prin încheiere motivată, în timp ce percheziția corporală poate fi dispusă, după caz, de către organul de cercetare penală, de procuror sau de judecător [122, p.2-4].

În funcție de categoria obiectelor sau înscrisurilor care urmează a fi căutate se vor emite ipoteze cu privire la modul de ascundere, organul de urmărire penală fiind obligat să stabilească și mijloacele tehnice necesare pentru identificarea lor.

În vederea pregătirii 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 percheziționării, etc. [41, p.276; 42, p.276].

După demararea activității propriu-zise, echipa care participă la efectuarea percheziției trebuie să manifeste un simț de observație deosebit, bine dezvoltat, o putere mare de concentrare și o foarte bună atenție, o intuiție rapidă, capacitate de analiză și de sinteză [22, p.381-383].

Organul de urmărire penală trebuie să țină seama de câteva reguli, și anume să examineze minuțios și să observe în mod continuu comportamentul persoanei percheziționate și a celorlalte persoane existente la locul percheziționat, să se adapteze rapid la situațiile concrete întâlnite la fața locului, fiind obligat să manifeste în acest sens mobilitate în gândire pentru a lua cele mai adecvate măsuri, precum și să manifeste multă perseverență, calm și răbdare întrucât percheziția este incompatibilă cu superficialitatea, nervozitatea, graba ori repulsia față de anumite obiecte [126, p.455-456].

Orice percheziție trebuie efectuată cu respectarea unui set de reguli generale și anume: respectarea strictă a prevederilor legale, desfășurarea ei metodică, sistematică, ceea ce presupune o cercetare și căutare detaliată și într-o anumită ordine, fiind obligatorie observarea în permanență a comportamentului persoanei percheziționate [126, p.461-462].

Prin efectuarea percheziției, în raport cu natura și particularitățile cauzei, se poate asigura realizarea unuia sau mai multora din următoarele obiective:

- descoperirea de obiecte sau înscrisuri ce conțin sau poartă urmele evaziunii fiscale;
- descoperirea de obiecte, înscrisuri sau valori care au fost folosite ori au fost destinate să servească la comiterea faptei sau sunt produs al acestei infracțiuni;
- identificarea și ridicarea bunurilor provenite din infracțiune respectivă;
- descoperirea unor obiecte, înscrisuri sau valori a căror deținere este ilegală (documente financiar-contabile duble, timbre fiscale false, produse supuse accizării, etc.);
- identificarea bunurilor sau valorilor aflate în proprietatea suspectului/inculpatului sau persoanei responsabile civilmente în vederea luării măsurilor asiguratorii pentru recuperarea prejudiciului comis prin fapte de evaziune fiscală;
- descoperirea locurilor unde sunt ascunse mărfurile sustrate de la obligațiile fiscale;

- descoperirea locurilor unde se produc ori se fabrica produse prin încălcarea prevederilor legale, precum și locurilor unde se găsesc instalațiile, utilajele, mașinile, etc. destinate acestui scop;
- descoperirea locurilor unde sunt ascunse evidențele contabile duble, precum și altor acte sau documente, informații neînregistrate, pentru evidențierea reală a veniturilor obținute și calcularea corectă a obligațiilor fiscale;
- descoperirea locurilor unde se află diferite alte înscrisuri, date ce atestă activitățile desfășurate, persoanele implicate, sursa de aprovizionare cu materie primă, rețeaua de valorificare a produselor confectionate sau fabricate ilegal etc.;
- descoperirea sumelor de bani rezultate din activitatea ilicită și care au fost sustrate de la obligațiile fiscale ale făptuitorului;
- descoperirea altor înscrisuri, informații computerizate sau probe materiale din care rezultă activitatea celui în cauză și scopul urmărit prin aceasta;
- depistarea și ridicarea evidențelor contabile duble [17, p.207-208].

Paralel cu percheziția efectuată la locul de muncă și domiciliul suspectului, este recomandat a se efectua percheziții și în alte locuri care aparțin acestuia, și unde există o bănuială rezonabilă că se pot găsi documente care îi pot demonstra vinovăția, cum sunt: case de vacanță, autovehicule, garaje, alte încăperi auxiliare. Important este că, în cazul în care se bănuiesc mai multe persoane de comiterea acestei infracțiuni, percheziția trebuie să se efectueze în același timp, la toți bănuii.

În vederea asigurării unei reușite percheziții și implicit a identificării și ridicării bunurilor, înscrisurilor și obiectelor ce prezintă importanță probantă în cauză, organul 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. Ca documente neoficiale în aceste cazuri pot servi înscrierile în caiete, cărți pentru regisru, agende, carnete de notițe, calendare de masă și chiar foi de hârtie. În ele pot fi înregistrate anumite operații neoficiale de primire - eliberare a mărfurilor, materiei prime, consumabilelor, etc., precum și sumele de bani lichizi primiți în urma efectuării unor operații neoficiale.

Documentele neoficiale depistate în cadrul perchezițiilor ce nu au rechizite, nu sunt înregistrate, nu sunt semnate de persoana care a întocmit însemnările sau calculele respective și aceasta dă posibilitate persoanelor de la care ele au fost ridicate de a inventa diverse explicații, chipurile acestea sunt doar niște proiecte nerealizate sau de a nega implicarea lui în operațiuni ilegale, etc.

În timpul percheziției la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, în sediul și contabilitatea firmei, societății trebuie căutate cu precădere și documentele financiar-contabile ce au avut ca temei înregistrările fictive, bunurile deținute fără respectarea regimului fiscal (vamal), diferite ștampile, documentele contabile ale firmei, societății cesionate, aceasta fiind o practică în cazul cesiunilor fictive, documente contabile ce aparent figurează a fi emise de alte firme, societăți în cazul înregistrărilor fictive, sau chiar documentele contabile ale firmei, societății în cazul neînregistrării lor în contabilitate.

În funcție de categoria obiectelor sau documentelor care urmează a fi căutate trebuie elaborate anumite versiuni particulare cu privire la locul și modul de ascundere (tăinuire) a celor interesate de organele de drept. În această direcție pot fi utilizate și mijloacele tehnico-criminalistice necesare pentru depistarea lor.

În cazurile cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, efectuarea perchezițiilor se organizează și se execută și pentru descoperirea locurilor unde sunt ascunse mărfurile sustrate de la obligațiile fiscale, locurilor unde se produc ori se fabrică produse prin încălcarea prevederilor legale, precum și locurilor unde se găsesc instalațiile, utilajele, masinile, etc., destinate acestui scop, locurilor unde sunt ascunse evidențele contabile duble, precum și alte acte sau documente neînregistrate, pentru evidențierea reală a veniturilor obținute și calcularea corectă a obligațiilor fiscale, locurilor unde se află diferite alte înscrisuri ce atestă activitățile desfășurate, persoanele implicate, sursa de aprovizionare cu materie primă, rețeaua de valorificare a produselor confecționate sau fabricate ilegal, etc., sumele de bani rezultate din activitatea ilicită și care au fost sustrate de la obligațiile fiscale ale făptuitorului, altor înscrisuri sau probe materiale din care rezultă activitatea celui în cauză și scopul urmărit prin aceasta s.a.

După stabilirea obiectivelor și a locurilor în care urmează a se efectua percheziția, organul de urmărire penală este obligat să identifice și să cunoască persoanele la care se va efectua percheziția. Principalele date care trebuie cunoscute despre aceste persoane sunt datele de stare civilă și de identitate, studiile, profesia, locul de muncă, funcția deținută în societatea la care există suspiciunea

rezonabilă a comiterii unei fapte de evaziune fiscală, membrii cu care locuiește, raporturile cu vecinii, pasiuni, persoane care-l frecventează în mod obișnuit, persoane (prieteni) din anturaj, existența unor chiriași, viciile, temperamentul, tendința spre agresivitate, atitudinea față de autoritățile de stat, antecedente penale, ale lui sau ale persoanelor împreună cu care locuiește. Acest lucru este necesar în vederea asigurării protecției grupei care urmează să efectueze acțiunea dată, prin asigurarea unui număr corespunzător de lucrători necesari bunei derulări a percheziției.

În cazul persoanelor juridice astfel de date se vor obține despre conducătorii sau administratorii unității, numărul și raporturile cu angajații, contabilii, gestionarii, punctele de lucru, regimul stabilit de acces la instituție (firmă, societate), etc.

Caracteristic pentru infracțiunile de evaziune fiscală este că documentele sau bunurile care se caută sunt ușor de ascuns, deci mai greu de găsit, implicând eforturi deosebite și un timp de căutare mai îndelungat, mai ales în situația în care este percheziționat sediul sau punctul de lucru al unei firme solide sau societăți comerciale.

O nouă modalitate de comitere a infracțiunilor de evaziune fiscală este cea prin utilizarea instrumentelor de plată virtuale. Schimbările majore intervenite la nivel global au condus la dezvoltarea unor conglomerate circuite financiare complexe, respectiv la apariția unor zone cu intensitate ridicată a criminalității economico-financiare, infracțiunile de acest gen dobândind noi valențe, ce impun organelor de urmărire penală specializate în efectuarea de investigații financiare obligația însușirii unor aptitudini și competențe digitale.

Întrucât cadrul legislativ european nu clasifică monedele virtuale în categoria monedelor de plată legală, acestea au statutul de instrumente nereglementate, cu oportunități în activități de evaziune fiscală. Datorită lipsei obligației legale de verificare a clienților, lipsei obligației privind identificarea și monitorizarea tranzacțiilor suspecte, monedele virtuale reprezintă pentru infractori un instrument puternic de schimb, transfer și depozitare de sume de bani dobândite în mod ilicit.

Conform Financial Action Task Force (FATF), moneda virtuală constituie reprezentarea digitală a unei valori care poate fi tranzacționată digital, și funcționează ca mijloc de schimb, unitate de cont sau depozit de valoare, dar nu are statut de monedă legală.

În cazul monedelor de plată virtuale, evidența soldurilor este ținută de către participanții la sistemul de plată virtual, iar supravegherea tranzacțiilor este realizată de unii dintre participanții la acest sistem, denumiți validatori de tranzacții (în terminologia BITCOIN – miners), acestea fiind înscrise în registru public, în timp ce monedele virtuale convertibile sunt denumite cripto-monede.

Investigațiile care urmăresc mișcările monedelor virtuale încep cu identificarea unei adrese bitcoin aparținând făptuitorului, cu scopul de a urmări fluxul monedelor virtuale pentru identificarea trasabilității sumelor de bani de la o adresă de bitcoin la alta.

În cazul în care, cu ocazia perchezițiilor efectuate se identifică astfel de adrese ale făptuitorului, este important să se cunoască faptul că nu este posibilă confiscarea bitcoin-ilor de la distanță. Este recomandat ca în toate investigațiile care implică monede virtuale, verificarea datelor să se efectueze în timp real, aspect ce implică prioritizarea activităților în funcție de disponibilitatea personalului calificat și a resurselor, în vederea exploatării la maxim a momentului operativ.

Pentru a indisponibiliza monede virtuale, este recomandat ca la domiciliul suspectului, organul de urmărire penală să localizeze portofelul virtual pe unitatea de calcul al acestuia și să identifice cheile private și importul lor în portofelul virtual.

Nu este suficientă copierea fișierelor în care se păstrează cheile private, întrucât suspectul sau o altă persoană care controlează cheile private poate transfera fondurile la o altă adresă, fiind necesar importul lor sau introducerea codurilor de recuperare în aplicația informatică gestionată de instituțiile de aplicare a legii, respectiv într-o adresă bitcoin oficială, stocată într-un portofel virtual oficial. Acest lucru ar permite organelor de drept să descopere cheile publice relevante, împreună cu cantitatea de monede virtuale existente.

3.4. Audierea martorilor

La cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală în primul rând trebuie audiate 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 organul 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.

Audierea persoanelor susmenționate nu prezintă dificultăți, fiindcă ei, de obicei, nu sunt implicați și nu sunt cointeresați în cauza cercetată, declarațiile acestora fiind veridice.

În cadrul audierii persoanelor nominalizate în calitate de martori de bună-credință, recunoscând profesionalismul lor, organul de urmărire penală poate pătrunde mai bine în esența celor săvârșite, încălcărilor comise de contribuabil și legăturii de cauzalitate a acestor încălcări cu acțiunile (inacțiunile) ce constituie evaziunea fiscală [146, p.761].

Următoarea categorie importantă de martori pot fi lucrătorii contabilității, casieriei, magazinerii, expeditorii organizației unde a fost comisă evaziunea fiscală. Anumite persoane din contabilitate sunt responsabile pentru efectuarea evidențelor contabile (bunurilor materiale), operațiunilor financiar-bancare, întocmirii dărilor de seamă, etc. Contabilii, de exemplu, fiind audiați ca martori, pot clarifica întrebările legate de: regulile de organizare și menținere a evidenței contabile a bunurilor materiale, mijloacelor bănești la firmă, societate; ordinea de luare la evidență, păstrare și eliberare, realizare a valorilor materiale (materiei prime, producției finite și consumabilelor), precum și a mijloacelor bănești; modul de întocmire, verificare și prezentare a dărilor de seamă în instituțiile statului, precum și cine a alterat sau distrus actele contabile ori memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau de stocare a datelor, cu precizarea persoanei care a dispus și a celei care a pus în aplicare această acțiune ilicită; destinația sumelor de bani sustrate de la obligațiile fiscale datorate statului, persoanele care au fost de față în momentul în care, la cererea expresă a organelor abilitate de a prezenta documentele justificative și actele de evidență contabilă pentru stabilirea obligațiilor față de stat, făptuitorul a refuzat să facă acest lucru; persoanele care au cunoștiință despre activitățile neînregistrate de către făptuitor; natura acestor activități și persoanele care le-au efectuat; persoanele care cunosc despre locurile de confecționare sau fabricare a unor produse; locurile de depozitare a acestora și modul de valorificare a lor; salariații din cadrul subunităților constituite în filiale, sucursale, puncte de lucru, magazine, etc.

O valoare probatorie însemnată o au declarațiile contabilului-șef al întreprinderii, organizației respective, întrucât acesta, după cum demonstrează practica, totdeauna are cunoștiințe despre modul în care bănuitul a comis infracțiunea de evaziune fiscală, fiind persoana care de cele mai multe ori, de asemenea, participă impropriu la comiterea faptei, fiind instigat de organizator la înregistrarea în contabilitatea firmei, societății a unor documente fictive, ori la neînregistrarea tuturor operațiunilor comerciale derulate de firmă, societate, precum și semnarea și prezentarea dărilor de seamă fictive în organele fiscale. În astfel de situații contabilul-șef trebuie audiat în calitate de bănuît, învinuit și nu de martor.

Casierii întreprinderii (firmei, societății) în cauză ca martori pot furniza informații valoroase referitoare la modul și regularitatea de primire în casă a sumelor de bani, obținute în calitate de venituri în urma activității economico-comerciale, persoanele care erau responsabile pentru depunerea în casă a sumelor indicate de bani, documentarea acestor operațiuni bănești, precum și soarta sumelor acumulate de mai departe (când, în ce bază și cine primea, lua sumele de bani

acumulate în casă pentru depunerea lor în bancă pe contul firmei, societății) sau în alte scopuri.

Magazinerii, expeditorii, realizatorii de producție, precum și unele persoane din organizațiile partenere (furnizori de materie primă, cumpărători angro, etc.) cunosc bine operațiile financiar-bancare și economico-comerciale efectuate cu participarea lor. Ei pot clarifica situația reală care exista în organizația respectivă referitor la regulile și locurile de primire, păstrare și eliberare atât a materiei prime necesară activității de producere, cât și producției finite sau semifabricate, consumabile, etc., operațiuni economico-comerciale. Totodată trebuie de avut în vedere că unele dintre aceste persoane pot denatura realitatea, fiind implicate în operațiuni ilegale și având din această activitate un anumit profit sau în urma înduplecării de către persoanele cointerestate în cauză.

Declarații valoroase despre adevărata situație și activitatea economică (de producere) sau economico-comercială, operațiunile efectuate (cantitatea mărfurilor, locul și circumstanțele încărcării, transportării, locul descărcării mărfurilor, agenții economici implicați, etc.) , în calitate de martori pot depune și unii lucrători sau foști lucrători ai întreprinderii, firmei, societății respective. Printre aceștea pot fi nominalizați: secretarele, membrii colectivului de producție, realizatorii, șoferii, manipulanții, paznicii și alții. La audierea multora din ei pot fi clarificate astfel de întrebări: care este obiectul de activitate al firmei, societății, rezultat din autorizație, statut, înregistrare la Camera de înregistrare (Registrul comerțului și hotărârea judecătorească), activitatea desfășurată în realitate, modul de ascundere a acesteia; locul unde se află subunitățile constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine, etc., persoanele care le deservesc, modul cum se derulează activitățile în aceste locuri și cum se face înregistrarea veniturilor și cheltuielilor, cine a avut inițiativa organizării evidențelor contabile duble, cine a ținut aceste evidențe, eventual, diferențele dintre evidența reală și cea fictivă, etc.

În afară de veritabila situație și operațiunile legale sau mai puțin legale în organizația respectivă, unii din ei pot numi și posibilele locuri de primire, depozitare, păstrare a mărfurilor, materiei prime neluate la evidență contabilă sau fără acte de proveniență.

Importante declarații pe categoria dată de infracțiuni, pot fi obținute și în urma audierii în calitate de martor a lucrătorilor din organizațiile (firmele, societățile) partenere în afaceri, care au fost sau sunt implicați în activitatea economico-comercială comună, fie tangențial au conlucrat în unele situații. Printre aceste persoane pot fi directorii comerciali ai unor firme, societăți partenere, expeditorii, șoferii din aceleași unități, etc. De exemplu, ei pot comunica despre contractele

(acordurile) încheiate cu firma, societatea respectivă, operațiunile realizate în comun de cumpărare-vânzare, păstrare, transportare a mărfurilor, de realizare, transportare, depozitare a materiei prime, locurilor de primire sau vânzare a producției și modul de achitare pentru aceasta, etc.

Reușita ascultării martorilor pe această categorie de infracțiuni, ca de altfel și pe alte categorii, este asigurată de o pregătire minuțioasă a organului 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 procedeeleor tactice corespunzătoare și materialelor cauzei (documentelor, obiectelor depistate), care confirmă încălcările respective și confirmă evaziunea fiscală.

Unul din procedeele de bază la audierea martorilor, ca de altfel și a bănușilor, învinușilor, pe categoria dată de infracțiuni este prezentarea persoanei audiate a probelor acumulate la dosar, printre care, în primul rând, diverse documente fraudate (întocmite cu încălcări), documente ascunse de controlul fiscal, precum și unele exemplare de mărfuri (obiecte) produse ilegal sau fără documente de proveniență.

În practica judiciară martorii sunt considerați sinceri sau nesinceri, în raport de obiectivitatea și fidelitatea conținutului declarațiilor făcute, iar după sursa de informație care determină mărturia se împart în: martori nemijlociți sau oculari, martori mediați și martori din auzite sau a căror relatare are ca sursă zvonul public [30, p.155]. De menționat că martorul în sine (persoana) nu este mijloc de probă, au acest caracter declarațiile lui numai dacă concură la rezolvarea cauzei [136, p.156], și în măsură în care acestea se coroborează cu celelalte mijloace de probă existente la dosar.

În această etapă are loc un examen al tuturor probelor, luate individual, cântărindu-se cu mult discernământ valoarea fiecăreia, seriozitatea și sinceritatea sursei din care provine, pentru a determina ce fapte sau împrejurări sunt dovedite de către materialul probator existent, ce fapte și împrejurări urmează a fi clarificate și care din acestea vor fi lămurite prin ascultarea martorilor [41, p.198].

Din practica judiciară s-a desprins regula potrivit căreia cunoașterea martorilor trebuie realizată înaintea chemării la audiere, aceasta constituind temeiul pe care se fundamentează strategiile tactice de ascultare, specifice fiecărui martor. Cunoașterea martorilor presupune obținerea și analizarea unor date despre persoanele ce urmează a fi ascultate. În afara datelor de identificare trebuie obținute cât mai multe informații legate de trăsăturile psihice ale persoanelor ce urmează să depună declarații ca martori.

Se apreciază că întocmirea planului de ascultare a martorului este o activitate rezervată cazurilor importante, mai dificile, aspecte ce contravin organizării ascultării și principiilor planificării activității de cercetare penală, mai ales în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, fapte care datorită modului de comitere, a mijloacelor concrete, a abilităților avute de suspecți sau inculpați (de cele mai multe ori aceștia sunt persoane foarte bine pregătite profesional, cu studii superioare, dispun de sume de bani necesare angajării unor contabili care le înlesnesc comiterea faptelor și îngreunează totodată depistarea lor), sunt de cele mai multe ori cauze complexe [41, p.208].

La infracțiunile de evaziune fiscală ascultarea relatării libere poate conduce la identificarea unor aspecte necunoscute până atunci organului judiciar, cu importanță pentru cauză ori elemente de natură a arăta alte fapte săvârșite de către cei inculpați în cauza în care sunt ascultați, sau a persoanei care administrează în fapt o societate comercială, un lucru foarte important de stabilit, întrucât din punct de vedere penal, în cazul acestor tipuri de infracțiuni răspunderea penală cade în sarcina administratorului faptic și nu a celui scriptic. Astfel, prin audierea martorilor se poate lămurii acest aspect, întrucât de cele mai multe ori, persoanele care comit acest gen de infracțiuni în încercarea de a se sustrage de la urmărirea penală, numesc administratori ai societăților manipulate, persoane care au un nivel minim de cunoștințe ori o situație materială precară.

În continuare, organul de urmărire penală procedază la adresarea de întrebări și ascultarea răspunsurilor, în funcție de poziția martorilor ascultați. Astfel, martorilor sinceri, care în cadrul relatării libere, au omis, nu au clarificat suficient, au avut confuzii ori afirmații contradictorii, li se adresează întrebări de precizare și verificare pe marginea acestor aspecte. Scopul acestora este de a ajuta martorii să-și amintească detaliile necesare lămuririi complete a împrejurărilor cu privire la care sunt ascultați, întrebările pot fi cele prevăzute în planul întocmit inițial sau cele care l-au îmbunătățit ca urmare a ascultării relatării libere [16, p.141].

Din practica judiciară rezultă că sunt numeroase situațiile în care părțile dintr-un proces penal propun spre ascultare persoane care cunosc diferite aspecte din activitatea lor, în scopul confirmării sau infirmării unora dintre declarațiile făcute de acestea. Ascultarea tuturor martorilor propuși de către învinuiți sau inculpați în apărare este obligatorie, același caracter având și ascultarea martorilor propuși de către celelalte părți din procesul penal. Nu are relevanță dacă martorii propuși confirmă sau nu cele invocate de către părțile care au solicitat ascultarea lor [16, p.148].

Relevante în cazurile avute spre instrumentare sunt declarațiile martorilor în vederea

stabilirii formei de participare la comiterea de infracțiuni de evaziune fiscală, întrucât în practica judiciară sunt foarte multe situații în care autorul infracțiunii nu deține scriptic nici un fel de calitate în societate, determinându-l pe administratorul scriptic să participe impropriu la comiterea evaziunii fiscale.

3.5. Dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare și a constatărilor tehnico-științifice

În cauzele cu privire la infracțiunile de evaziune fiscală pot fi dispuse și efectuate diverse expertize judiciare și constatări tehnico-științifice. Și expertizele judiciare și constatările tehnico-științifice prezintă mijloace de probă într-un proces penal, doar că primele (expertizele) pot fi dispuse și efectuate numai după pornirea urmăririi penale. O importanță majoră pe această categorie de infracțiuni o au constatările tehnico-științifice și expertizele criminalistice, judiciar-economice și judiciar-merceologice.

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, etc.

Expertiza tehnico-criminalistică a documentelor are ca obiect de cercetare faptele și împrejurările legate de executarea (confectionarea) documentelor și identificarea materialelor și mijloacelor de perfectare a lor, stabilite în baza unor cunoștințe speciale [72, p.49].

Cu ajutorul expertizei tehnico-criminalistice a documentelor se pot soluționa următoarele sarcini: stabilirea modului de confectionare a documentului suspect; dacă s-a folosit pentru aceasta o blanchetă originală sau o blanchetă falsă; dacă diverse părți ale actului sunt scrise deodată, cu același material scriptural și/sau instrument de scriere; ce a fost executat în primul rând: textul, semnătura sau sigiliul; au fost efectuate modificări în textul inițial al documentului concret, dacă da, atunci care este caracterul acestor corectări, modificări; cum se citea textul inițial în documentul în litigiu, etc.

În cazul în care documentele suspecte au fost completate de mână sau sunt suspectii de modificare a unor texte, cifre, semnături în documentele concrete se poate dispune expertiza grafoscopică. În astfel de situații împreună cu documentele suspecte, la expertiză trebuie prezentate și mostrele persoanei (persoanelor) suspectate de fals (mostre libere, convențional-libere și experimentale).

Expertiza grafoscopică în cazurile de evaziune fiscală poate clarifica următoarele probleme: de care dintre persoanele suspecte, mostrele de scris (semnătură) a căroră au fost prezentate, este îndeplinit, executat (semnat) documentul în litigiu (documentele primare sau de evidență contabilă, declarații privitoare la sediul societății comerciale sau schimbarea acestuia); dacă nu cumva mai multe documente sunt executate de una și aceeași persoană; de unul sau de diferite persoane sunt executate diverse fragmente a documentului concret; dacă textul (rezoluția, semnătura) în documentul concret este întocmit de persoana respectivă, mostrele căreia au fost prezentate, identificarea persoanei care a scris evidența contabilă dublă ori a celei care a înregistrat cheltuieli care nu au avut la baza operațiuni reale, etc.

Așadar, pentru a identifica autorul unui scris sub formă de text, a persoanei care a scris cifre, stabilirea autenticității semnăturii (dacă aparține persoanei pe numele căreia figurează), sau identificarea persoanei care a falsificat o semnătură, anchetatorul poate apela la concluziile unui expert. De asemenea, pe baza concluziilor, organul de urmărire penală mai poate stabili dacă:

- un scris este natural sau deghizat, inclusiv modalitatea deghizării;
- scrisul de pe documentul examinat aparține uneia sau mai multor persoane (inclusiv adăugirile), modalitatea de falsificare a unei semnături (copiere, imitație servilă sau liberă, executarea din fantezie etc.);
- mai multe semnături false care figurează pe nume diferite provin de la aceeași persoană;
- actul prezintă modificări, în ce constau acestea, cine este autorul lor, iar dacă actul prezintă ștersături și, în caz afirmativ, ce a fost scris inițial;
- actul prezintă adăugiri, în ce constau acestea și cine este autorul acestora;
- semnătura de pe un act a fost preexistentă textului;
- diverse părți ale actului sunt scrise deodată, cu același material scriptural și/sau instrument de scriere;
- actul a fost întocmit la data pe care o poartă și când anume;
- una din filele actului este substituită;
- actul este alcătuit din fragmentele a două sau mai multe acte;
- fotografia sau mărcile (timbrele aplicate sau seci) de pe act au fost înlocuite sau contrafăcute;
- impresiunea de ștampilă de pe act este originală și dacă a fost aplicată cu o anume ștampilă.

Într-o foarte mare măsură, infracțiunile de evaziune fiscală se comit prin înregistrarea în contabilitate a unor documente (facturi și chitanțe fiscale) ce figurează a fi aparent emise de diverși furnizori persoane fizice sau juridice. În realitate, prin această metodă se urmărește înregistrarea de cheltuieli fictive, diminuarea bazei impozabile și implicit sustragerea de la plata taxelor și impozitelor și însușirea fără un temei legal a sumelor de bani din societatea controlată, în scop contrar intereselor acesteia.

Tocmai pentru a putea proba comiterea faptei de înregistrarea a unor cheltuieli fictive, este necesar ca organele de urmărire penală să intre în posesia documentelor fiscale fictive, în vederea expertizării lor. De cele mai multe ori, acestea nu sunt emise de reprezentanții societăților aparent furnizoare, ci sunt completate fie de reprezentanții societății beneficiare, de apropiați ai acestora, de angajați, sau chiar de către contabili. Așadar, se impune ridicarea de probe de scris și semnătură de la aceste persoane, care trebuie examinate de specialiști criminaliști, care să concluzioneze dacă scrisul și semnăturile de pe documentele supuse expertizării au fost sau nu executate de acestea. În lipsa unor astfel de constatări și expertize, sarcina probării faptelor este mult îngreunată, datorită particularităților faptelor în discuție, iar în unele cazuri făptuitorul putând chiar să nu mai răspundă penal pentru fapta comisă.

În ceea ce privește comiterea infracțiunii de evaziune fiscală prin neînregistrarea în contabilitate a relațiilor comerciale realizate, probarea acesteia este una mult mai ușoară, în condițiile în care în urma expertizării înscrisurilor contabile se poate constata cu ușurință dacă acestea au fost sau nu emise de făptuitor, cercul de scripte (mostre) de comparație fiind unul mult mai restrâns.

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.

Expertizele judiciar-economice cele mai des dispuse în cazurile de evaziune fiscală sunt cele judiciar-contabile și financiar-economice.

Obiectul cercetării expertizei judiciar-contabile îl constituie operațiunile evidențelor contabile ale întreprinderii (firmei, societății) concrete. În urma studierii și analizei tuturor

documentelor contabile experții pot stabili, dacă corect sunt înregistrate bunurile materiale și operațiunile financiar-economice; referitor la care operațiuni sunt comise denaturări, greșeli, omisiuni; în rezultatul căror denaturări au fost diminuate sumele impozitului; ce sumă de bani nu a fost achitată ca impozit; cine este responsabil de ținerea evidențelor contabile și întocmirea dărilor de seamă, etc.

În literatura de specialitate se menționează, că în practică situațiile sunt mult prea complicate. La săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală evidențele contabile, de obicei, lipsesc sau reflectă activitatea financiar-economică nu în deplin volum [146, p.763].

Trebuie de menționat, că și lipsa și denaturarea evidențelor contabile este un mijloc de săvârșire a infracțiunii de evaziune fiscală, o metodă de tănuire a faptei prejudiciabile. O astfel de situație cu evidențele contabile crează mari dificultăți pentru efectuarea expertizei judiciar-contabile, dat fiind faptul că experții nu pot restabili documentele ce lipsesc în instituția respectivă.

După cum menționează I.Kucеров, opinie pe care o împărtășim, în cazurile în care posibilitățile expertizei judiciar-contabile sunt limitate, trebuie dispusă o nouă expertiză financiar-economică. Aceasta dă posibilitate în condițiile noi de activitate economică de a stabili metodele de denaturare a dărilor de seamă contabile (falsificarea balanței) și a consecințele negative a încălcărilor legislației civile și fiscale [163, p.150].

Totodată, chiar și în așa situații un rând de circumstanțe, care se referă în cele din urmă la probarea evaziunii fiscale, faptei infracționale, poate fi stabilit în cadrul acestei expertize. Pentru aceasta spre soluționare, experților le pot fi înaintate următoarele întrebări: care este starea reală a evidențelor contabile în organizația (firma, societatea) respectivă; care încălcări în evidențele contabile există în organizația dată; cu ajutorul căror operații contabile a fost micșorată suma venitului obținut într-o anumită perioadă; dacă corespund datele în documentele evidențelor contabile referitor la cheltuielile de producere cu datele documentelor inițiale; micșorarea (majorarea) costurilor producției nu a condus la reflectarea eronată în conturi a sumei concrete a cheltuielilor, dacă a condus, care a fost mărimea devierilor de la realitate; în ce mod au fost încheiate, la întocmirea balanței, anumite articole de cheltuieli și care este mecanismul denaturării datelor de evidență; în evidență, nu sunt cumva denaturate datele care reflectă un anumit cont, dacă da, atunci care este mecanismul denaturării; dacă corespund datele din dările de seamă financiare a organizației pentru o anumită perioadă de timp, datelor evidențelor contabile; cine în instituția respectivă este responsabil pentru ținerea evidențelor contabile și dările de seamă financiare; cât de

întemeiată și documentată a fost trecerea la pierderi a bunurilor materiale la achitarea cu furnizorii; dacă la această întreprindere evidența bunurilor materiale și a resurselor bănești corespunde normelor stabilite; care ar putea fi conținutul unor indicii (înscrișuri) care lipsesc din actele de evidență; care ar fi indicatorii corecți, dar care au fost denaturați sau camuflați în procesul de ținere a evidenței contabile, etc.

Obiectul expertizei judiciare financiar-economice îl constituie datele despre operațiile financiare și indicii financiari ai activității subiecților economici și ai băncilor, indiferent de forma de proprietate a lor, precum și datele ce caracterizează formarea, distribuirea și utilizarea veniturilor, resurselor bănești (fondurilor), precum și abaterile negative, apărute în urma activității în contextul raporturilor economice și al relațiilor financiare și de creditare.

De regulă, expertizei judiciare financiar-economice îi este specific caracterul general al fenomenelor supuse investigației. În cazul acestor expertize, expertului desemnat cu soluționarea i se pot pune următoarele întrebări: care este realitatea și întemeierea economică a indicilor financiari ai întreprinderii în cazul denaturării datelor despre venituri și cheltuieli; dacă există sau nu în actele financiare denaturări ale unor date despre venitul întreprinderii; care este situația financiară și capacitatea de plată a întreprinderii; care este sinecostul producției realizate într-o perioadă concretă de timp; care este structura și dinamica cheltuielilor și veniturilor întreprinderii pentru o perioadă concretă de timp; corespund sau nu datele din darea de seamă a întreprinderii cu situația financiară reală; dacă nu corespund, care factori economici au condus la incapacitatea de plată; este sau nu posibilă impozitării suma de bani obținută în urma operațiunii economice concrete; în rezultatul căror încălcări a fost denaturată suma profitului impozabil; ce sumă de bani n-a fost achitată ca impozit în urma încălcărilor comise, etc.

Expertizele criminalistice și judiciar-economice în cazurile cercetării evaziunii fiscale au drept suport dările de seamă în original, semnate de persoanele responsabile, și prezentate în organele fiscale, precum și sistemele evidențelor contabile, iar când acestea lipsesc, și documentele primare de înregistrare a evenimentelor și tranzacțiilor în contabilitate.

În practica judiciară nu există un sistem de ierarhizare a importanței probelor, expertiza contabilă nefiind acceptată ca fiind superioară altor probe; forța de convingere a raportului de expertiză contabilă este teoretic egală cu a celorlalte probe administrate. Prin urmare, expertiza contabilă nu are forță probantă absolută, ponderea sa fiind egală cu a oricărui alt mijloc de probă.

Eficiența raportului de expertiză contabilă ca mijloc de probă cu fundamentare științifică, este determinată de contribuția sa la soluționarea cauzei. În evaluarea calității unei lucrări de expertiză contabilă, organul judiciar poate avea în vedere anumite criterii, cum ar fi corelația cu alte probe. Este posibil însă, ca un raport de expertiză contabilă temeinic fundamentat, prin raportare la știința contabilității și pe baza unor raționamente profesionale riguroase, să poată dobândi caracterul de probă dominantă în judecarea unei cauze, chiar și în condițiile în care nu concordă întrutotul cu alte probe. Finalitatea actului de evaluare a calității și modului de valorificare a raportului de expertiză contabilă judiciară revine organului care a dispus efectuarea expertizei, întrucât acesta răspunde de hotărârea care se pronunță pe baza documentelor probante.

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 calitate 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.

Cu toate acestea, deși expertizele contabile vin să lămurească întinderea prejudiciului, respectiv dacă în cauza în care au fost dispuse s-a cauzat sau nu un prejudiciu, organele de cercetare penală nu sunt impuse să urmeze concluziile acestora, decât în măsură în care acestea se coroborează cu celelalte mijloace de probă existente la dosar, întrucât în virtutea rolului activ, sarcina aprecierii probelor cade în sarcina lor. Sunt foarte multe situații în care în aceeași cauză sunt efectuate mai multe astfel de expertize, instanța de judecată sau organul de urmărire penală stabilind care dintre ele urmează a fi înlăturate.

Dacă în aceeași cauză s-a dispus o nouă expertiză contabilă care ajunge la concluzii diferite față de prima din cauza utilizării altor criterii și metode de investigație, organul în drept care le-a dispus are posibilitatea de a se opri la aceea pe care o consideră mai fundamentată sub aspect științific, respectiv de mai bună calitate.

Necesitatea efectuării unei expertize contabile în cauza instrumentată este necesară și în vederea stabilirii dacă anumite operațiuni comerciale au fost înregistrate în evidența contabilă, dar nu au fost declarate în declarațiile fiscale, sens în care, nu ne aflăm în prezența infracțiunii de evaziune fiscală.

Expertizele merceologice sunt dispuse pentru stabilirea exactă a calității reale a loturilor de produse, în relație cu condițiile, cauzele, locul și împrejurările care au generat abateri de la calitatea prescrisă și contractată, stabilirea cauzelor care au determinat abaterea calitativă a unui produs, inclusiv problemele create de eventualele utilaje sau ambalaje necorespunzătoare. Totodată cu ajutorul expertizei merceologice se stabilesc prețurile de piață a produselor, mărfurilor fără documente de proveniență.

Vorbind de utilizarea cunoștințelor speciale la cercetarea cazurilor de evaziune fiscală, nu trebuie de dat uitării și auditul ca formă de verificare contabilă detaliată a conturilor unui agent economic, efectuată cu scopul de a descoperi erori sau fraude.

Auditul permite de a stabili veridicitatea dărilor de seamă contabile a organizației (firmei, societății) și corespunderea operațiunilor financiare sau economice legislației în vigoare. El poate fi dispus și efectuat de un specialist-contabil pe baza documentelor contabile ridicate de organul judiciar din instituția concretă, supusă verificării.

În esență auditul prezintă o expertiză extrajudiciară independentă, care efectuează o analiză a dărilor de seamă financiare a agentului economic concret cu scopul stabilirii autenticității, deplinătății, corespunderii legislației în vigoare și ordinii efectuării evidențelor contabile a resurselor financiare și materiale [146, p.764].

Auditorul verifică confirmarea documentară a înregistrărilor în evidențele contabile cu ieșirea lor în balanțea și darea de seamă. Aceasta presupune verificarea existenței documentelor primare, în care se înregistrează datele referitor la operațiunea economică începută, efectuată și ulterioară reflectare a acesteia în actele stabilite. În cazul în care în documentele contabile sunt înregistrate date false referitor la o anumită operațiune economică, auditorul spre deosebire de expertul judiciar nu poate stabili falsitatea documentelor primare, ca urmare nu poate constata

falsificarea balanței și metoda săvârșirii evaziunii fiscale. Aspectul slab al auditului este acela că în cadrul efectuării acestei activități se utilizează doar metodele tradiționale de verificare (controlul documentar și controlul faptic, ca la efectuarea reviziei), însă în așa mod nu este posibil de a depista metodele și procedeele de falsificare a balanței contabile [146, p.764-765].

3.6. Audierea bănuितului, învinuitului (inculpatului)

În calitate de bănuित, învinuit, inculpat pentru evaziunea fiscală se audiază în majoritatea cazurilor conducătorii, patronii sau administratorii organizațiilor (firmelor, societăților) și contabilii-șefi ai acestora. Audierea persoanelor bănuitate, 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 personalități 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, organul de urmărire penală, către audierea acestor persoane trebuie să se pregătească foarte riguros, clarificându-se, în primul rând, în detalii 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 bănuित, învinuit, inculpat. De asemenea, este necesar ca anchetatorul 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 [151, p.411].

În vederea obținerii unor declarații care să reflecte adevărul, activitatea de ascultare a suspectului sau inculpatului trebuie atent pregătită, în prealabil, pregătire ce nu este doar complexă, ci și obligatorie.

Obligativitatea se limitează însă la anumite activități tipice stabilite prin normele legale și cele de tactică criminalistică, dar gândirea activă a ofițerului de urmărire penală trebuie să adapteze aceste etape la fiecare caz în parte și nu invers. Particularitățile manifestate de fiecare infracțiune necesită adaptabilitate din partea organelor de cercetare penală, fiind imposibilă obținerea unor

declarații sincere prin aplicarea anumitor reguli ca niște șabloane, fără a aprofunda toate informațiile obținute într-o cauză penală și apoi a le corobora între ele [114, p.4].

De asemenea, în practica judiciară s-a statuat că deși un inculpat nu figurează în evidențele societății și ale Oficiului Registrul Comerțului administrator, atâta timp cât a fost reprezentat în fapt societatea, ocupându-se de organizarea și funcționarea acesteia, respectiv de operațiunile comerciale, substituindu-se astfel administratorului, va răspunde în calitate de autor pentru comiterea evaziunii fiscale, întrucât subiect activ al acesteia nu este numai administratorul de iure ci și administratorul de fapt, respectiv orice persoană care acționează în numele sau în interesul contribuabilului, ori în realizarea obiectului de activitate al acesteia.

În cazul infracțiunilor de evaziune fiscală, studierea materialelor cauzei urmează a fi efectuată după astfel de activități premergătoare, cum sunt: controalele fiscale; controalele încrucișate; examinarea și interpretarea mijloacelor materiale de probă existente; chestionarea martorilor; dispunerea și efectuarea unor constatări tehnico-științifice, etc.

La clarificarea detaliilor, operațiunilor evazioniste, precum și a legislației fiscale în vigoare la momentul săvârșirii actelor prejudiciabile cercetate, ofițerul de urmărire penală poate primi ajutorul necesar din partea specialiștilor, care au depistat încălcările respective de evaziune fiscală, experților din domeniul economiei și contabilității.

În cazul infracțiunii de evaziune fiscală, studierea materialelor cauzei urmează a fi efectuată după alte activități premergătoare, cum sunt controalele fiscale, controalele încrucișate, examinarea și interpretarea mijloacelor materiale de probă existente, luarea declarațiilor martorilor, dispunerea efectuării unor constatări tehnico-științifice sau expertize, etc.

Studierea și cunoașterea de către organul de urmărire penală a materialului probator este necesară pentru o bună și eficientă desfășurare a audierii bănuțului, inculpatului și altor persoane, acesta trebuind să-l cunoască în detaliu înainte de primul contact, întrucât acesta poate fi folosit cu eficiență în ascultarea lui, iar în momentul audierii propriu-zise să aibă conturat în mare parte întreg mecanismul de producere a infracțiunii, urmând ca acesta să fie întregit de declarațiile inculpatului.

Întreaga activitate de pregătire a ascultării bănuțului/inculpatului are ca finalitate elaborarea unui plan de ascultare care va conține problemele ce urmează a fi clarificate (așa zisul obiectul audierii), ordinea în care vor fi abordate întrebările și materialul probator care va fi prezentat, la necesitate.

Pe lângă aceste aspecte comune tuturor interogatoriilor, infracțiunile de evaziune fiscală prezintă anumite particularități, determinate de calitatea pe care suspectul o are în societatea comercială, firmă, împrejurările în care încălcările au fost comise, de numărul de participanți, de natura contribuției fiecăruia, de modul ilegal în care au fost utilizate sumele de bani din societate, de participația improprie a unor terțe persoane la comiterea faptei (contabil, administrator scriptic, etc), de societățile comerciale implicate, de modul în care au fost procurate documentele fiscale înregistrate fictiv, de cesiunea fictivă a societății în cauză, etc.

Din practica judiciară rezultă că întrebările care fundamentează planul de ascultare se clasifică în trei categorii fundamentale: întrebări temă, întrebări problemă și întrebări detaliu[8, p.91].

În literatura de specialitate s-au cristalizat condițiile pe care trebuie să le îndeplinească întrebările, astfel: să fie formulate la nivelul de înțelegere al suspectului sau inculpatului, clare, scurte, precise, să oblige la explicații, narări, povestiri, să nu scurteze răspunsul așteptat, să surprindă persoana ascultată dar să nu o încurce. Dacă ascultarea învinutului se desfășoară în mai multe etape, aspect determinat de aflarea unor probe noi, de conduita învinutului, inculpatului, de faza în care se află cercetarea la data ascultării anterioare, se va întocmi planul de ascultare pentru fiecare etapă, eliminându-se, astfel, omisiunile și, implicit, tergiversarea cercetărilor [29,p.240].

Pentru studierea persoanelor ce urmează a fi audiate în calitate de bănuit, învinuit de evaziune fiscală, organul 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 de dorit ca aceste persoane să fie audiate ca martori înainte de audierea bănuitului, învinutului, pentru a obține unele informații importante despre infractor.

În cadrul pregătirii către audierea învinutului, inculpatului de evaziune fiscală trebuie de avut în vedere, că acesta, de regulă, din timp își pregătește explicațiile acțiunilor (activității) sale ilegale, prezentându-le ca o scăpare întâmplătoare (omisiune neintenționată), meticulos își determină comportamentul personal pentru viitoarea întâlnire cu anchetatorul. În legătură cu aceasta organul de urmărire penală trebuie să se clarifice bine în sistemul documentelor instituției (cele contabile în deosebi), în care a fost comisă evaziunea fiscală.

Audierea învinuiților, inculpaților în infracțiunea dată trebuie efectuată la etapa ulterioară a cercetării cauzei de evaziune fiscală, când se dispune deja de material probatoriu suficient referitor la anumite fapte (episoade) infracționale, existența unor scheme ilegale de evaziune fiscală. De

obicei, pe această categorie de infracțiuni audierea persoanelor nominalizate se realizează, utilizând procedeul principal (de bază) care este prezentarea probelor existente în dosar. La aplicarea acestui procedeu, în raport cu personalitatea infractorului, trebuie de ținut cont și de recomandările tacticii criminalistice, și anume: a) pentru prezentare pot fi utilizate numai probele verificate; b) prezentarea probelor poate fi efectuată numai după utilizarea altor procedee (stimularea calităților pozitive ale bănuیتului, învinuitului, detalizarea și concretizarea declarațiilor făcute de el, efectuarea audierilor repetate pe aceleași circumstanțe, etc.); c) probele pot fi prezentate după măsura progresării importanței acestora în săvârșirea faptei evazioniste sau se prezintă deodată cele mai convingătoare probe, pentru a nu se mai lasă loc de comentarii [71, p.583,586; 151, p.417].

În cadrul audierilor este foarte important ca organul de urmărire penală să prezinte bănuیتului, învinuitului sau altor persoane ce au cunoștiință de faptele comise, documentele contabile și diverse alte obiecte, în special cele care sunt corpuri delictive, fiind audiați amănunțit asupra circumstanțelor întocmirii, semnării, producerii, păstrării sau realizării acestora.

Din punct de vedere tactic mai rațional este de a începe audierea cu examinarea unui episod bine probat, în acest scop având pregătite toate întrebările care urmează a fi clarificate pe episodul dat și toate probele care confirmă vinovăția bănuیتului, învinuitului, inculpatului. Bineînțeles, că audierea acestuia în evaziunea fiscală se va efectua de mai multe ori, pe episoade infracționale (fapte, operațiuni concrete), luând în considerație și atitudinea infractorului faptele comise (recunoaște, nu recunoaște), situația tactică în care are loc audierea lui (fără de conflict sau de conflict), etc.[71, p.553].

La prima audiere în cazul evaziunii fiscale este necesar a clarifica următoarele subiecte: obiectul de activitate al organizației (firmei, societății respective), conform statutului și certificatului de înregistrare; stabilirea perioadei în care acesta activează în firma, societatea dată și în ce calitate; care sunt drepturile și obligațiile lui, conform fișei de post; cine a întocmit incomplet sau necorespunzător documentele primare sau de evidență contabilă; cine a avut inițiativa și în ce scop s-au întocmit în acest mod dările de seamă false; cine a alterat sau distrus actele contabile ori memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau de stocare a datelor, cu precizarea persoanei care a dispus și a celei care a pus în aplicare această activitate ilicită, etc.

În cazul în care au fost depistate documente, care confirmă direct tăinuirea anumitor sume de bani și neachitarea impozitelor cuvenite, la audierea ulterioară a învinuitului, inculpatului pot fi pregătite pentru clarificare următoarele întrebări: are cunoștiință despre existența documentelor

concrete (denumirea, data întocmirii lor, dacă este indicată, și esența, conținutul acestora), depistate de organele de urmărire penală, din care rezultă că datele din documentele respective nu au fost reflectate în darea de seamă la organele fiscale; dacă da, cine este executorul acestor acte și cui îi aparține inițiativa de a le întocmi, a le păstra separat; în legătură cu care operațiune financiar-contabilă au fost întocmite documentele depistate; de ce ele se păstrau într-un anumit loc și nu acolo unde trebuiau să se afle; cum bănuitul, învinuitul poate explica faptul că sumele indicate în documentele depistate nu au fost reflectate în darea de seamă la organele fiscale; cine mai cunoaște despre faptul existenței documentelor neînregistrate și sumelor nereflectate în darea de seamă respectivă; au avut loc sau nu cazuri de distrugere sau dispariție (furt) din instituția dată a documentelor financiar-contabile sau de altă natură; a luat el cunoștință anterior cu documentele depistate, în caz pozitiv, cine i le-a prezentat și cui le-a transmis după aceasta; care este rolul acestuia, conform funcției pe care o deține, la întocmirea, verificarea și semnarea dărilor de seamă contabile; locul în care se află documentele financiar-contabile sau bunurile neînregistrate, fără documente de proveniență; dislocarea punctelor de lucru ale firmei, societății verificate și depozitelor de materie primă, producției finite; care era destinația sumelor de bani sustrate de la obligațiile fiscale datorate statului; modul de operare folosit pentru obținerea de venituri, nedeclararea acestora, neplata ori diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate; cuantumul veniturilor obținute ilegal în perioada ce face obiectul investigării; bunurile aflate în patrimoniul societății, pentru a se asigura repararea pagubei produse prin infracțiune, etc.

Practica judiciară românească a relevat că deși unele persoane, învinuite, inculcate în evaziunea fiscală nu au fost angajate în mod formal (juridic) în calitate de contabil, administrator sau reprezentant al firmelor, societăților respective și lor nu li s-au atribuit sarcini concrete de serviciu în acest sens, totodată aceștea au efectuat operațiuni contabile sau comerciale în fapt, desfășurând astfel o activitate de contabil faptic, administrator sau reprezentant, practic au participat la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală. În condițiile în care cu certitudine aceștea au desfășurat o activitate în contabilitatea firmei, societății, au administrat-o sau reprezentat-o în această calitate, chiar dacă nu au primit retribuții care să fi fost plătite inculpatului pentru activitatea sa, nu este de natură să conducă la concluzia inexistenței faptelor sale, deoarece în mod evident inculpatul a primit sume de bani pentru lucrările contabile efectuate, sume care nu au fost reflectate în contabilitate, în condițiile în care nici mișcările patrimoniale și nici operațiunile comerciale nu au fost înregistrate corect în contabilitate [49, p.105-106]. În acest sens, cu referire la răspunderea

penală a persoanelor indicate mai sus pentru infracțiunea de evaziune fiscală, s-a expus Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția penală, prin decizia nr.2334 din 07.04.2005, care a statuat că deși inculpatul nu a fost angajat în mod formal în calitate de contabil al societății și nu i s-au atribuit sarcini concrete de serviciu în acest sens, astfel încât nu s-a putut stabili dacă acesta și-a încălcat sau nu sarcinile de serviciu, însă este evident, față de recunoașterea inculpatului, cât și de declarațiile celorlalți inculpați că acesta a efectuat operațiuni contabile în fapt și, deci, a desfășurat activitate de contabil faptic. Împrejurarea că acest inculpat nu a fost încadrat strict formal, pe postul de contabil nu poate afecta angrenarea răspunderii sale penale în condițiile în care cu certitudine el a desfășurat activitate faptică în contabilitatea societății [51].

În alt caz, cu referire la infracțiunea de evaziune fiscală, Înalta Curte de Casație și Justiție a României, Secția penală, prin decizia nr.196 din 21.01.2014, a respins apelul împotriva Deciziei penale nr.242 din 2 iulie 2013 pronunțată de Curtea de Apel Craiova, secția penală și pentru cauze cu minori, statuând că nu sunt fondate criticile formulate de inculpat cu privire la lipsa calității de subiect activ pentru unele din actele materiale ale infracțiunii de evaziune fiscală comisă în formă continuă, susținute în raport de faptul că procura de administrare nu ar fi fost înregistrată în Registrul Comerțului iar începând cu data de 12 martie 2010 ar fi fost revocată, reținându-se că subiect activ al acesteia nu este numai administratorul de drept ci și administratorul de fapt, respectiv orice persoană care acționează în numele sau în interesul contribuabilului, ori în realizarea obiectului de activitate al acestuia [57].

La audierea acestor persoane în calitate de bănuít, învinuit, inculpat trebuie clarificate, în primul rând, întrebările referitor la: studiile și activitatea precedentă a acestora; de când și în ce calitate activează în firmă, societatea în cauză; cine l-a invitat sau l-a recomandat în această funcție; de ce nu a fost angajată formal (juridic) în societatea în care activează sau a activat de facto; ce activitate concretă a avut în sarcină și cu cine acest lucru a fost stabilit; cine mai știa (știe) despre activitatea care i s-a încredințat în firma, societatea respectivă; cum a fost stabilită remunerarea pentru activitatea lui, în ce formă, pe ce perioadă de timp; dacă a fost remunerat pentru activitatea efectuată la firma, societatea în cauză, etc. În continuare, pot fi clarificate și alte întrebări, care se referă nemijlocit la evaziunea fiscală, metodele, formele, participanții acesteia, perioada pe care se întinde activitatea infracțională; precizarea modului de operare folosit pentru obținerea de venituri, nedeclararea acestora, neplata ori diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate; persoanele care l-au ajutat în activitatea ilicită și în ce a constatat, la concret, ajutorul dat; cuantumul

veniturilor obținute în perioada ce face obiectul investigării și destinația acestuia; locul în care se află documentele financiar-contabile sau bunurile neevidențiate; punctele de lucru ale societății verificate; bunurile aflate în patrimoniul societății, pentru a se asigura repararea pagubei produse prin infracțiune, etc.

Pe parcursul efectuării audierii trebuie chiar de la început de a se concentra asupra persoanelor care sunt participanți secundari ai unei infracțiuni de evaziune fiscală. Baza audierilor trebuie să o constituie întrebările orientate nu neapărat spre stabilirea obiectului care trebuie demonstrat, dar spre constatarea împrejurărilor legate de acest obiect a căror prezență va permite instanței ca ulterior să tragă o concluzie despre aceea cât de legal sau ilegal a fost comportamentul participanților („în ce mod ați primit informația despre existența furnizorului”, „ați anunțat sau nu un concurs în scopul încheierii unui contract în condițiile cele mai avantajoase”, „ce rezultat ați obținut din serviciile prestate și cum au fost acestea valorificate în activitatea de producție”). Pentru demascarea învinuiților, inculpaților de rea-credință se pot utiliza datele (probele) obținute de la foștii angajați ai întreprinderii, ulterior concediați, care, neavând nici un interes să tăinuiască acțiunile ilegale, sunt gata să colaboreze cu organul de urmărire penală.

Este cunoscut faptul că de modul cum se efectuează cercetarea penală și rezultatele acesteia depinde viitorul cazului respectiv în instanță și soluționarea cauzei prin hotărâre judecătorească. Astfel, organul de urmărire penală este obligat să cunoască întreg materialul cauzei și să însușească toate aspectele referitoare la infracțiunea pe care o cercetează, vizând lamurirea tuturor împrejurărilor în care a fost comisă fapta: obiectul de activitate al societății, rezultat din autorizație, statut, activitatea desfășurată în realitate, modul de ascundere a acesteia, locul unde se află subunitățile constituite în sucursale, filiale, puncte de lucru, depozite, magazine etc., persoanele care le deserveșc, modul cum se derulează activitățile în aceste locuri și cum se face înregistrarea veniturilor și cheltuielilor, cine a întocmit incomplet sau necorespunzător documentele primare sau de evidență contabilă, cine a avut inițiativa organizării evidențelor contabile duble, cine a ținut aceste evidențe, eventual, diferențele dintre evidența reală și cea fictivă, cum s-a procedat la ascunderea bunului impozabil, de unde au fost procurate documentele contabile fictive ce au fost înregistrate în contabilitate, persoanele care au contribuit la comiterea faptei(contabil, angajat al societății; cu accent pe stabilirea perioadei pe care se întinde activitatea infracțională; precizarea modului de operare folosit pentru obținerea de venituri, nedeclararea acestora, neplata ori diminuarea impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate; persoanele care l-au ajutat în activitatea

ilicită și în ce a constat, în concret, ajutorul dat; metodele și mijloacele folosite de acesta la comiterea faptelor de natură penală ce se rețin în sarcina sa; modul în care a utilizat sumele de bani obținute în urma comiterii faptei penale, întrucât evaziunea fiscală poate intra în concurs real de infracțiuni și cu alte fapte, de genul spălarea banilor, fals în înscrisuri sub semnătură privată, etc; cuantumul veniturilor obținute în perioada ce face obiectul investigării și destinația acestuia, etc.

Este recomandat ca persoana interviuată să fie audiată în afara mediului din care provine, la sediul organului judiciar, unde poate fi ușor observat. Această situație este favorabilă organului de urmărire penală, care este familiarizat cu locul ascultării, permițându-i organizarea în condiții corespunzătoare a interogatoriului, mai ales în situațiile în care folosește probele de vinovăție [114, p.56].

Ca principiu, bănuitul trebuie ascultat doar în momentul în care s-a strâns suficient material probatoriu și există, deja, un tablou clar cu privire la derularea faptei, iar în funcție de atitudinea acestuia, de informațiile inițiale obișnuite, de mijloacele de probă existente, anchetatorul își va stabili strategia cercetării, totodată, elaborând tactica pentru fiecare ascultare.

Înainte de a fi aduse la cunoștința persoanei învinuite probele trebuie minuțios verificate pentru a nu se prezenta probe false, incerte, neconcludente, rezultat al neglijenței unor reprezentări ai organelor de drept sau a anumitor împrejurări de fapt independente. Pe lângă alegerea materialului probator ce urmează a fi utilizat se stabilește și modul în care acesta va fi prezentat, în funcție de personalitatea inculpatului.

Prezentarea materialului probator se face gradual, începând cu probele care au o importanță mai mică dar care susțin în mod indubitabil vinovăția. Esențial rămâne momentul în care se face prezentarea probelor de vinovăție, care trebuie determinat cu mult discernământ, cel mai propice fiind momentul în care suspectul este într-o stare psihică adecvată, apreciată în mod obiectiv de la caz la caz [2, p.103].

Organul de urmărire penală trebuie să stabilească ordinea în care se va face ascultarea inculpaților în cazul în care aceștea sunt mai mulți. De regulă, în astfel de situații în primul rând se va asculta inculpatul care este gata să facă declarații sincere, apoi cel care deține mai multe informații despre fapta (faptele) de evaziune fiscală [125, p.94]. Această regulă poate fi însă influențată de anumiți factori, cum ar fi forma de participare la infracțiune, antecedentele penale, unii inculpați fiind infractori primari, iar alți recidiviști, și, nu în ultimul rând, calitățile personale ale fiecăruia dintre ei. De asemenea, trebuie evitat contactul între persoanele care au fost deja audiate și cele ce

urmează să fie ascultate, deoarece primele pot furniza informații despre declarațiile pe care le-au dat, informațiile și probele deținute de organele de urmărire penală (în cazul unei atitudini permissive și transparente a acestora)[114, p.56].

Ascultarea învinuitului, inculpatului se începe cu propunerea de relatare liberă despre fapta comisă. Practica judiciară, statuată și în literatura de specialitate, indică conduita ofițerului de urmărire penală specifică acestei faze [29, p.249]. Astfel, acesta lasă învinuitul, inculpatul să declare tot ce crede el că are legătură cu acuzarea ce i se aduce, chiar dacă cele declarate nu sunt sincere, fără a-l întrerupe, decât atunci când se îndepărtează de la subiectul expunerii, solicitându-i să revină la fondul problemei, după care procedează la consemnarea celor declarate, precum și a aspectelor omise, ezitărilor, contrazicerilor care vor constitui temeiuri pentru folosirea întrebărilor.

În practică, alături de aceste cazuri se mai întâlnește situația când, deși învinuitul, inculpatul este de bună credință are o lacună de memorie sau întrebarea îi determină o sugestie directă [2, p.106-109]. În această situație, ofițerul de urmărire penală poate adresa întrebări de detaliu, de completare sau de referință al căror scop îl constituie reactivarea conținutului memorial sau întrebări de verificare care să stabilească exactitatea celor declarate.

Când inculpatul nu recunoaște acuzația sau o recunoaște după care retractează cele declarate, pe lângă întrebările problemă se vor folosi întrebările detaliu și unele procedee tactice de ascultare [125, p.443].

Așadar, dificultăți apar în situația declarațiilor mincinoase, incomplete, contradictorii, a respingerii acuzației, a persistării în refuzul de a face declarații sau a revenirii cu elemente noi asupra declarațiilor anterioare. În aceste cazuri, majoritare în practică, tactica de ascultare dobândește un caracter deosebit de complex. Pentru aceste situații, de-a lungul timpului, teoria criminalistică a elaborat anumite procedee tactice de ascultare, a căror eficiență a fost demonstrată de practica pozitivă a organelor de urmărire penală. În literatura de specialitate sunt cunoscute ca și procedee tactice, ascultarea repetată, tactica ascultării încrucișate, tactica „complexului de vinovăție”, ascultarea sistematică, și folosirea probelor de vinovăție [29, p.250].

3.7. Efectuarea confruntărilor

În complexul acțiunilor procesuale, efectuate la cercetarea evaziunii fiscale, ca de altfel și la alte infracțiuni, confruntarea se înscrie printre procedeele probatorii cu caracter facultativ, efectuarea ei fiind condiționată de existența unor divergențe în declarațiile date de persoanele audiate. La baza

acestor divergențe sunt puse declarațiile false ale învinuitului în evaziunea fiscală sau a unor complici a lui [71, p.600; 1, p.167].

Din punct de vedere tactic, confruntarea se recomandă a o efectua la etapa ulterioară a cercetării cauzei, ea, fiind un procedeu tactic specific de verificare a declarațiilor persoanelor audiate, mai îndeplinește și o importantă sarcină psihologică, întrucât poate servi ca un imbold favorabil obținerii unor declarații veridice și complete de la persoana confruntată, care anterior a depus declarații nesincere [129, p.594 ; 115, p.297].

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, ordine 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 participație, 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.[146, p.762].

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.

Confruntarea martorilor își găsește utilitatea, atunci când prin efectuarea ei se lămuresc aspecte de natura persoanei ce a livrat marfa, dacă aceasta a intrat efectiv în societate, dacă s-au

emis documente justificative pentru marfa livrată, mijloacele de transport utilizate, inclusiv caracteristicile tehnice și de identificare ale acestora, spațiile de producție sau de depozitare utilizate de o anumită societate, persoana ce se ocupa de administrarea societății evazioniste, atunci când sunt mai mulți administratori statutari, obiectul de activitate al acesteia, 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. 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 [120, p.297-298].

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 (de exemplu, angajați ai firmei, societății, persoanele ce figurează înscrise în documentele fiscale, persoane ce au achiziționat anumite mărfuri ”la negru”), 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. În cazul în care la baza contradicțiilor stau declarațiile false ale contribuabilului, care se atrage la răspundere penală, soluționarea divergențelor trebuie căutată pe alte căi, și anume, obținerea de date veridice din alte surse (de la anumiți martori, din documentele depistate, expertizele efectuate, etc.).

În subsidiar, confruntarea are drept scop verificarea și precizarea unor declarații ale suspectilor sau inculpaților participanți la aceeași infracțiune, prin care aceștia și-au recunoscut faptele. În astfel de cazuri, confruntarea este importantă, întrucât oferă un plus de certitudine declarațiilor făcute de aceștia.

Rezultatele confruntării pot fi verificate, ca orice alte probe, prin diverse activități de urmărire penală, cum ar fi: ridicarea de obiecte și înscrisuri, efectuarea unor percheziții, dispunerea unor constatări tehnico-științifice sau expertize, etc., în funcție de elementele nou-apărute în urma confruntării [120, p.306].

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 (administrator,

director, contabil), sunt rare situațiile când în cercetarea infracțiunii poate fi folosit acest procedeu. Cu toate acestea, există și situații în care prezentarea pentru recunoaștere poate fi utilizată în lămurirea unei stări de fapt, cum ar fi necesitatea identificării unui presupus reprezentant al unei societăți furnizoare, în practică existând situații în care anumiți infractori își însușesc pe nedrept calități în cadrul unor societăți comerciale, emițând în numele acestora facturi fiscale, în vederea vânzării unor mărfuri deținute la negru, ori sunt necesare identificarea unor anumite bunuri, fiind dese și situațiile în care în societate se introduc bunuri fără documente de proveniență, acestea fiind procurate ulterior de către reprezentanții societății pe căi evazioniste.

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 inclusiv 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 [77, p.266].

Cu ocazia ascultării, trebuie să se dea persoanei posibilitatea de a reconstitui în mod independent și de a reda liber înfățișarea infractorului, în mod special a elementelor ce particularizează persoana și face posibilă identificarea ei. Totodată, conform susținerilor autorilor G.I.Olteanu, M.Ruiu, se vor avea în vedere:

- dacă perceperea s-a făcut cu ocazia și în condițiile săvârșirii infracțiunii ori în alte împrejurări;
- dacă cel care urmează să facă recunoașterea a revăzut persoana pe care este chemat să o descrie, știut fiind faptul că în aceste condiții posibilitățile de percepere și memorare a semnalmentelor sunt cu mult mai mari [115, p.319];
- dacă subiectul ar recunoaște persoana despre care a făcut declarația, în condițiile în care i-ar fi prezentată [120, p.276].

Adresând o asemenea întrebare, organul judiciar trebuie să observe cu atenție modul în care reacționează persoana, răspunsul pe care îl dă, în raport cu care va putea aprecia siguranța ei și în consecință, dacă prezentarea pentru recunoaștere își va atinge scopul.

Continuarea activității sau renunțarea la prezentarea pentru recunoaștere se va decide de la caz la caz, în funcție de particularitățile cauzei, ținându-se seama în primul rând, de condițiile ce au putut influența percepția, memorarea și reproducerea datelor despre persoana respectivă[143, p.174].

3.8. Obținerea datelor privind tranzacțiile financiare și efectuarea interceptărilor

În vederea documentării activității ilicite a bănușilor, învinușilor de evaziune fiscală, organele de urmărire penală, conform prevederilor Noului Cod de procedură penală a României (Titlul IV, capitolul IV din Partea Generală) pot să utilizeze metode speciale de supraveghere sau cercetare (măsurile speciale de investigații, conform secțiunii a 5-a, Capitolul III, Titlul IV CPP RM).

Aceste metode ocupă un loc important în investigarea 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.

Din metodele speciale de supraveghere pe categoria dată de infracțiuni cele mai des solicitate sunt obținerea de date privind situația financiară a unei persoane (juridice sau fizice) și interceptarea comunicațiilor ori a oricărui tip de comunicare la distanță, supravegherea video, audio sau prin fotografiere, accesul la un sistem informatic, localizarea sau urmărirea prin mijloace tehnice.

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, 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.

Aceste aspecte sunt necesare a fi stabilite deoarece sunt foarte dese situațiile în care învinuții, inculpații încasează sume de bani în conturile firmei, societății, pe care însă nu le înregistrează în evidențe, utilizându-le în folosul lor propriu, eludându-se astfel de la plata impozitelor sumelor încasate.

În aceeași ordine de idei, conturile bancare trebuiesc verificate întrucât există multe persoane ce comit infracțiuni de evaziune fiscală prin solicitări nejustificate de rambursări de TVA, pentru servicii ce în fapt nu au fost prestate în beneficiul firmei, societății, fiind fictive. Există numeroase situații în care sumele de bani sunt doar trecute prin conturile bancare ale firmei, societății, fiind ulterior redirecționate în diverse alte conturi personale, tocmai pentru a da o aparență legală a operațiunilor comerciale realizate doar fictiv.

Așadar, utilizarea plății prin conturile bancare oferă o aparență de legalitate a relațiilor comerciale fictive, acesta fiind și motivul pentru care trebuiesc verificate atât aceste conturi, cât și destinatarii finali ai sumelor de bani. Chiar dacă autorii infracțiunilor de evaziune fiscală cunosc că relațiile comerciale sunt fictive, profitând de acoperirea prin crearea acestei aparențe legale prin utilizarea conturilor bancare, pe lângă diminuarea bazei impozabile, și implicit a impozitului pe profit, îndrăznesc să solicite organelor fiscale rambursări ilegale de TVA, acesta fiind și motivul pentru care trebuie acordată o atenție sporită acestor rulaje.

În practica judiciară s-a statuat că aceste date și documente sunt mijloace de probă foarte utile probării activității ilicite derulate de autorii faptelor de evaziune fiscală, întrucât în acest mod se poate stabili beneficiarul real al sumelor de bani obținute în mod ilicit (fiind foarte multe situațiile în care sunt trecute în mod fictiv sume de bani prin conturile mai multor firme, societăți comerciale), persoana care administrează în fapt societatea în cadrul căreia s-a comis evaziunea, dar se pot obține și documente financiar-bancare, care pot fi supuse expertizării grafoscopice, unei constatări tehnico-științifice contabile, iar înscrisurile bancare vor fi destinate întocmirii unui raport de constatare tehnico-științifică financiară. În urma întocmirii celor două rapoarte de constatare tehnico-științifică se va conchide în sensul existenței sau nu a unei concordanțe între contravaloarea mărfurilor achiziționate/livrate și sumele de bani plătite, respectiv înregistrările contabile

(evidențierea unor operațiuni comerciale/cheltuieli fictive sau neînregistrarea unor operațiuni comerciale)[51, p.27].

Pentru a se stabili dacă retragerile în numerar din conturile societății s-au efectuat în beneficiul societății, sau în vederea sustragerii de la plata taxelor și impozitelor, trebuiesc identificate ATM-urile și cardurile cel mai des folosite, pentru a se putea identifica beneficiarul final al sumelor de bani.

În cazul identificării documentelor care au stat la baza retragerilor în numerar, se va proceda la verificarea datelor înscrise în acestea, după cum urmează:

- contracte de creditare, va fi identificată persoana care a realizat creditarea și se va efectua o analiză a rulajelor conturilor sale bancare, precum și a veniturilor obținute, natura acestora, dar și originea lor;

- contractele de prestări servicii, ocazie cu care se va urmări dacă persoana prestatoare avea posibilitatea faptică de a efectua activitatea înscrisă în acestea, respectiv dacă deține angajați și logistica necesară, precum și utilaje necesare executării contractului;

- contractele de vânzare-cumpărare, pentru a se stabili dacă vânzătorul a deținut faptic bunul ce formează obiectul contractului, sau dacă acesta a intrat în patrimoniul cumpărătorului;

- state de salarizare, se vor confrunta declarațiile 102 (privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale) și situațiile obținute de la Inspekția Muncii, Inspectoratele Teritoriale de Muncă;

- borderouri de achiziție a mărfurilor de la persoanele fizice, vor fi identificate persoanele fizice de la care se indică achiziția mărfurilor, ocazie cu care vor fi audiate, pentru a se stabili dacă întradevăr aceste documente le aparțin, dacă au vândut mărfurile către firmă, societate, dacă-și recunosc semnăturile aplicate pe borderou. În cazul declarării unor relații comerciale, vor fi efectuate verificări la administrațiile publice locale unde își au domiciliul persoanele fizice pentru a se stabili dacă aveau dreptul de a emite astfel de documente, etc.

Faptul că o modalitate utilă descoperirii infracțiunilor de evaziune fiscală este verificarea conturilor contribuabilului rezultă și din Sentința penală nr. 339/F din 08 octombrie 2014 a Curții de Apel București, secția I penală, rămasă definitivă prin Decizia nr.190/A/2015 din 27.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României. În acest caz Curtea a constatat că fapta inculpatului, care, cu intenție directă și calificată, în calitate de asociat coordonator al societății, în baza căreia a îndeplinit funcția de reprezentant fiscal al acelei entități, fiind și singurul răspunzător de conducerea

evidenței contabile a acesteia (în lipsa dovedirii încheierii unui contract de prestări servicii cu un contabil autorizat), a omis să evidențieze, în actele contabile ale societății respective sau în alte documente legale ale acesteia, sumele încasate, în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, cu consecința prejudicierii bugetului de stat, întrunește, atât pe latură obiectivă, cât și pe latură subiectivă, elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea României nr. 241/2005.

Pentru a pronunța această hotărâre, instanța a luat în vedere și extrasele de cont prezentate de bancă, la solicitare, pentru contul IBAN al societății reprezentate de inculpat, din cuprinsul cărora reiese ca a fost alimentat, la data de 17 martie 2008, cu suma de 1.698.830 RON, care, în următoarele 2 zile, respectiv la datele de 18 și 19 martie 2008, a fost retrasă, în numerar, aproape în întregime, în limita sumei de 1.690.364,8 RON, după care, în acel cont, nu s-au mai efectuat operațiuni, acesta fiind declarat inactiv începând cu luna august 2008 [58].

O metodă utilă depistării delictelor fiscale, o reprezintă interceptarea sistemelor informatice și de telecomunicații. Această instituție este prevăzută în legislațiile tuturor statelor democratice [63, p.359-386], însă trebuie avută în vedere respectarea dispozițiilor art.8 din Convenția europeană a drepturilor omului, care consacră dreptul la respectarea vieții private și de familie, urmărind apărarea individului împotriva oricărei ingerințe arbitrare a puterii publice în exercitarea acestui drept. Potrivit art.8 paragraful 2 din Convenție, nu este admis amestecul unei autorități publice în exercitarea acestui drept decât în măsura în care acest amestec este prevăzut de lege și dacă constituie o măsură care, într-o societate democratică, este necesară pentru securitatea națională, siguranța publică, bunăstarea economică a țării, apărarea ordinii și prevenirii faptelor penale, protejarea sănătății sau a moralei ori protejarea drepturilor și libertăților altora [21, p.591].

Codul de procedură penală cuprinde o serie de reglementări în vederea stabilirii scopului procesului penal, printre care și dispoziții privind așezarea sistemului probator pe principiile libertății probelor și a liberei lor aprecieri. Astfel, probele nu au o valoare dinainte stabilită, aprecierea fiecărei probe realizându-se de către organele de urmărire penală sau instanța de judecată, în urma examinării tuturor probelor administrate, iar pe de altă parte, mijloacele de probă obținute în mod ilegal nu pot fi utilizate în procesul penal [105, p.170-171].

Art.139 din Codul de procedură penală al României dispune că interceptările și înregistrările comunicațiilor și convorbirilor pot servi ca mijloace de probă doar dacă din conținutul lor rezultă fapte sau împrejurări de natură să contribuie la aflarea adevărului. Acestea nu constituie probe prin

simpla lor efectuare, ci numai dacă se consemnează într-un act procesual, respectiv procesul-verbal de redare și dacă rezultă probe sau împrejurări de natură să contribuie la aflarea adevărului [117, p.288].

Literatura de specialitate definește termenul de ”interceptare” drept surprinderea și controlul unei convorbiri sau comunicații cu ajutorul unor mijloace tehnice, în timp ce ”înregistrarea” implică activitatea de imprimare, pe orice suport, a unor astfel de convorbiri sau comunicări. În literatura de specialitate interceptarea se definește ca fiind intervenția organelor autorizate în orice fel de convorbiri sau autorizații telefonice sau în orice mijloc electronic de comunicare, care implică ideea confidențialității între cei care o efectuează [134, p.397].

Utilizarea interceptărilor și înregistrărilor audio sau video în probarea faptelor de evaziune fiscală reprezintă un subiect de actualitate, în condițiile în care, în ultimii ani, tehnologiile informației și comunicației au mărit considerabil capacitatea de colectare și procesare a informațiilor.

Având în vedere evoluția modalităților de investigație în procesul penal, protecția bugetului de stat a devenit o prioritate a legiuitorului.

Noțiunea de interceptare a comunicațiilor și convorbirilor implică intervenția organelor autorizate în orice fel de convorbiri sau comunicații telefonice sau prin orice mijloc electronic de comunicare, nesupuse publicității, care implică ideea de confidențialitate între cei care o efectuează, precum și cele prin e-mail, fax, etc.

Pentru a obține astfel de mijloace de probă, organele de urmărire penală sunt nevoite să desfășoare activități complexe, care implică urmărirea și identificarea persoanelor vizate în diferitele medii pe care le frecventează, a activităților întreprinse, a persoanelor cu care intră în contact, surprinderea lor în ipostaze utile cauzei, amplasarea de camere de supraveghere ascunse în locurile în care aceștia locuiesc, le frecventează sau își desfășoară activitatea.

Aceste mijloace de probă au fost apreciate ca reprezentând o modernizare a sistemului probatoriu în procesul penal, subliniindu-se că posibilitățile de trucidare a înregistrărilor sunt contracarate prin măsurile de prevenire și de verificare a acestora [111, p.364].

Prin intermediul interceptărilor comunicărilor organele de urmărire penală pot 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 situații

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.

Rolul mijloacelor de probă printre care se numără și înregistrările audio-video a crescut exponențial, iar valoarea acestora rezidă, din aceea că ele pot fi considerate drept probe imediate, nu mediate, în măsura în care astfel sunt dezvăluite împrejurări sau acțiuni, ce confirmă anumite fapte de evaziune fiscală.

Pot fi interceptate și înregistrate convorbirile de orice fel, atât cele directe, cât și cele purtate prin intermediul oricăror mijloace de telecomunicații ori al sistemelor informatice, iar condițiile și modalitățile de efectuare a acestora sunt la fel pentru toate modurile de comunicare [116, p.157].

De precizat că, legislația penală a României nominalizează în mod expres faptele de evaziune fiscală ca fiind cuprinse în categoriile și natura infracțiunilor ce pot justifica interceptarea, noua reglementare asimilând acest concept, fiind inclusă în categoria infracțiunilor pentru care legea prevede pedeapsa de 5 ani sau mai mare.

Apreciem că, legiuitorul a cuprins în categoria faptelor penale ce pot fi supuse autorizării și infracțiunile de evaziune fiscală, lărgind astfel sfera faptelor cu caracter penal pentru care se pot autoriza măsurile speciale de supraveghere, datorită recomandărilor Curții Europene referitoare la existența criteriilor clare și obiective care să definească categoriile și natura infracțiunilor ce pot justifica supravegherea, în vechea legislație, evaziunea fiscală fiind absorbită de conceptul ”alte infracțiuni grave” , text mult prea vag, care putea da naștere la arbitrar, criteriu discutabil, fiind supus aprecierilor organului judiciar.

În mod concret, pentru autorizarea interceptării, art.139 alin.1 CPP al României, prevede necesitatea existenței unei suspiciuni rezonabile cu privire la pregătirea unei infracțiuni de evaziune fiscală, coroborată cu proporționalitatea măsurii de restrângere a drepturilor și libertăților

fundamentale, date fiind particularitățile cauzei, importanța informațiilor ori a probelor ce urmează a fi obținute sau gravitatea infracțiunii. Mai mult, se impune ca probele ori localizarea și identificarea bănuțului sau inculpatului să nu poată fi obținute în alt mod, ori obținerea lor ar presupune dificultăți deosebite ce ar prejudicia cercetarea cauzei, ori există un pericol pentru siguranța persoanelor sau a bunurilor de valoare.

Practica demonstrează că există numeroase situații în care evaziunea este comisă de voiajori, care folosindu-se de date false, se prezintă la diferite societăți comerciale beneficiare, unde, aferent bunurilor livrate (care de cele mai multe ori provin din comiterea unor alte infracțiuni precum înșelăciunile cu instrumentele de plată, delapidări, furturi sau spălările de bani), emit documente fictive, în numele unor societăți de tip "fantomă", pe care de altfel nu le înregistrează în contabilitatea acestor societăți. În acest mod, pe de o parte autorii se sustrag de la plata taxelor și impozitelor datorate față de bugetul de stat, iar pe de altă parte introduc în circuitul economic în mod ilegal, produse obținute din zona "gri" de activitate. În aceste cazuri, tocmai pentru a putea identifica aceste persoane, sunt necesare măsurile speciale de supraveghere, în vederea identificării și localizării lor.

O altă situație utilă identificării evaziunii fiscale prin utilizarea supravegheților tehnice este cea a întocmirii în fals a unor situații de lucrări nereale, înregistrate atât în contabilitatea furnizorului, cât și a beneficiarului, însă care au caracter fictiv, scopul lor fiind diminuarea bazei impozabile a beneficiarului. Și aceste fapte sunt greu de probat, întrucât nici unul dintre reprezentanți societăților aparent implicate nu recunosc comiterea infracțiunilor imputate, motiv pentru care se impune interceptarea convorbirilor dintre presupuși "parteneri", în vederea probării faptului că relațiile comerciale derulate au un caracter pur fictiv.

Interceptările sunt utile și pentru a identifica administratorul faptic al societății, întreprinderii, întrucât, de cele mai multe ori, în vederea sustragerii de la răspunderea penală, bănuții înființează societăți comerciale în numele unor persoane cu o stare materială precară și un nivel intelectual redus, pe care ulterior le utilizează la comiterea evaziunii fiscale.

Cu toate acestea, potrivit unei opinii exprimate în doctrină, autorizarea interceptării și înregistrării trebuie să fie dată numai atunci când acest lucru este imperios necesar în economia probatoriului ce se administrează într-o cauză penală [65, p.141]. Legiutorul a urmărit prin această formulare și evitarea unor abuzuri ale organelor judiciare în administrarea probei nominalizate.

Aceste măsuri trebuie utilizate doar în situații excepționale, principiul subsidiarității impunând folosirea unor mijloace mai puțin invazive, care pot conduce la aceleași rezultate, dacă utilizarea lor nu presupun impedimente de ordin practic.

Sunt și situații în care, datorită lipsei textului legal care să delimiteze forma infracțiunii de evaziune fiscală, nu este cuantificată gravitatea acesteia. Se ajunge la concluzia că, efectuarea interceptărilor se poate utiliza chiar dacă se constată existența unor acte preparatorii sau a unei tentative neincriminate, aspect ce pune în discuție atât respectarea principiului proporționalității, cât și a echității procesului penal. Din acest motiv, organul de urmărire penală este obligat să adune un minim de date referitoare la activitatea infracțională desfășurată de bănuț, și numai după obținerea acestora să solicite judecătorului de drepturi și libertăți, interceptarea lui, pe considerentul că, condiția privitoare la existența unei suspiciuni cu privire la pregătirea unei infracțiuni, poate fi considerată a fi în opoziție cu principiul constituțional al legalității incriminărilor, dat fiind că legislația penală consacră principiul neincriminării actelor pregătitoare. Pe cale de consecință, în cazul infracțiunilor de evaziune fiscală care nu sunt incriminate în faza actelor pregătitoare, organul de urmărire penală nu poate fi îndreptățit să solicite dispunerea unui procedeu probatoriu de supraveghere, decât în cazul existenței unor suspiciuni rezonabile cu privire la punerea în executare a hotărârii de a comite infracțiunea de evaziune fiscală. Efectuarea unor astfel de solicitări ar putea genera abuzuri și în situația în care aceștia și-ar întemeia solicitarea pe motivarea că, obținerea probelor într-o anumită cauză presupune dificultăți deosebite ce ar prejudicia ancheta, ori când există pericol pentru siguranța persoanelor sau a bunurilor, întrucât, există riscul ca în orice cauză în care se cercetează infracțiuni de evaziune fiscală să se procedeze la solicițarea unor astfel de măsuri.

Alte opinii expuse în literatura de specialitate impun ca infracțiunea să fie determinată, adică să privească o anumită faptă și anumiți făptuitori, persoana bănuță că a comis ori pregătește comiterea unei infracțiuni să utilizeze posturi telefonice sau alte mijloace electronice de comunicare [121, p.146], ori ca urmărirea penală să fie începută, cel puțin cu privire la faptă [46, p.216].

Supravegherea tehnică poate fi continuă, în cazul interceptării și înregistrării convorbirilor telefonice sau secvențială, în cazul înregistrărilor audio-video efectuate în mediul ambiant, efectuate de organele de urmărire penală pentru valorificarea momentelor operative.

Se apreciază în doctrină că înregistrările de sunet sau imagine pot fi folosite în cazul tuturor infracțiunilor susceptibile, prin natura lor, să fie săvârșite în flagrant [69, p.214]. O modalitate de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală ce poate fi depistată în flagrant este cea utilizată în

vederea comercializării ”la negru” a produselor supuse accizării, tocmai în vederea sustragerii de la plata accizelor aferente. În aceste cazuri, se recomandă ca întreg procesul de constatare să fie filmat sau înregistrat, pentru că ulterior înregistrarea să poată furniza elemente probatorii suplimentare, constituind totodată o probă suplimentară ce atestă respectarea cerințelor procesual penale.

După obținerea autorizațiilor privind interceptarea, structurile specializate, din dispoziția organului judiciar, efectuează interceptările convorbirilor, pe care le stochează pe un suport informatic. Acest suport, pe care se află stocate datele informatice privind interceptarea și înregistrarea comunicațiilor ori a oricărui alt tip de comunicare, stă la baza întocmirii de către procuror sau organul de cercetare penală a unui proces-verbal pentru fiecare activitate de supraveghere tehnică, în care este obligatoriu a se consemna rezultatele activităților efectuate care privesc fapta ce formează obiectul cercetării sau contribuie la identificarea ori localizarea persoanelor, datele de identificare ale suportului care conține rezultatul activităților de supraveghere tehnică, numele persoanelor la care se referă, dacă sunt cunoscute, sau alte date de identificare, precum și, după caz, data și ora la care a început activitatea de supraveghere și data și ora la care s-a încheiat.

Pentru a putea fi utilizate în procesul penal, aceste interceptări trebuiesc fixate de către organul de urmărire penală în acte de procedură penală. Asemenea activități sunt consemnate amănunțit de către acesta în procesele-verbale corespunzătoare, care sunt obligați să respecte etapizarea acțiunilor derulate.

De altfel, înregistrarea comunicărilor pe diferite suporturi, precum și păstrarea acestora în condițiile dispuse de prevederile Codului de procedură penală român a fost reglementată în vederea asigurării posibilității de a fi ascultate sau vizualizate ulterior, dar și cu scopul de a se asigura, la nevoie, verificarea corespondenței între conținutul înregistrărilor și cel al proceselor-verbale.

Operațiunea de interceptare nu este susceptibilă de a fi fixată pe un anumit suport, prin urmare ceea ce se conservă este înregistrarea [69, p.218].

Autorul A.Sava susține în sens contrar opiniei majoritare, că întocmirea procesului-verbal și consemnarea în scris, reprezintă doar o garanție și o certificare că înregistrările au fost efectuate în mod corect, precum și prezintă un mijloc de a facilita consultarea lor, însă acesta nu reprezintă un mijloc de probă [123, p.145].

În ceea ce privește redarea în scris a conținutului convorbirilor, acestea trebuie să fie efectuate în anumite condiții. Astfel, redarea se face în forma literară a conținutului convorbirii, cu

păstrarea, în limite admisibile, a specificului vorbirii persoanelor implicate, putând fi păstrate regionalismele, termenii argotici sau de jargon, particularitățile de pronunție etc.[67, p.6].

Așa cum bine precizează autorul D.Stanciu în lucrarea *Considerații teoretice și practice privind interceptările și înregistrările audio și video în procesul penal român*, rațiunea înregistrării convorbirilor sau comunicărilor pe diverse tipuri de suporturi constă în necesitatea ascultării sau vizualizării ulterioare, în mod repetat, a informațiilor stocate, în vederea redării convorbirilor în formă scrisă, a verificării corespondenței dintre conținutul convorbirilor și redarea în scris a acestora și a certificării pentru autenticitate, cu prilejul administrării mijloacelor de probă sau expertizării.

În opinia autorului, nu trebuie neglijată nici modalitatea de utilizare a semnelor de punctuație și a frazeologiei în redarea nuanțelor de exprimare sau chiar al tonului vocii, care, în anumite situații, ar putea conduce la o conotație diferită a convorbirii raportat la sensul mesajului transmis de interlocutori [126, p.13-14].

De precizat că, organele de urmărire penală sunt obligate să transcrie în întregime relațiile existente în înregistrări, fără a utiliza trunchieri, adăugiri, înlocuiri de fraze, respectiv să întocmească procesul-verbal de redare conform prevederilor Codului de procedură penală, întrucât, în situația nerespectării acestor aspecte, intervine nulitatea acestuia.

Procesul-verbal constituie mijloc de probă scrisă cu privire la faptele și împrejurările constatate cu ocazia interceptării. La acesta se atașează copia suportului ce conține înregistrarea convorbirii, într-un plic sigilat cu sigiliul organului de urmărire penală. Suportul sau o copie certificată a acestuia se păstrează la sediul parchetului, în locuri speciale, în plic sigilat și va fi pus la dispoziția instanței, la solicitarea acesteia, iar după sesizarea instanței, copia suportului care conține activitățile de supraveghere tehnică și copii de pe procesele-verbale se păstrează la greșa instanței, în locuri speciale, în plic sigilat, la dispoziția exclusivă a judecătorului sau completului investit cu soluționarea cauzei.

În legătură cu realizarea de copii ale suportului de stocare a datelor informatice ce conține rezultatul activităților de supraveghere tehnică, subiecții autorizați care efectuează această operațiune au posibilitatea să verifice integritatea datelor incluse în suportul original și, după efectuarea copiei, să semneze datele incluse în aceasta, utilizând o semnătură electronică extinsă bazată pe un certificat calificat eliberat de un furnizor de servicii de certificare acreditat și care permite identificarea neambiguă a persoanei autorizate, aceasta asumându-și astfel responsabilitatea în ceea ce privește integritatea datelor.

Subiecții autorizați care pot efectua copii ale suportului de stocare a datelor informatice ce conține rezultatul activităților de supraveghere tehnică pot fi, în ordinea firească și rațională a efectuării activității de supraveghere, persoana care realizează activități de supraveghere tehnică, în baza prevederilor art. 142 alin. (1) din CPP român, adică procurorul sau organul de cercetare penală delegat de către acesta ori lucrătorii specializați din cadrul altor organe specializate ale statului; orice persoană autorizată care transmite date rezultate din activitățile de supraveghere tehnică, în baza prezentei legi; orice persoană autorizată care primește date rezultate din activitățile de supraveghere tehnică, în baza prezentei legi.

Dacă în cursul activității realizate se descoperă infracțiuni noi, altele decât cele pentru care s-a solicitat autorizarea sau alte categorii de infracțiuni pentru care se poate dispune interceptarea și înregistrarea audio-video, organele de urmărire penală sunt obligate să se sesizeze, procesului-verbal constituind actul de sesizare pentru infracțiunile nou descoperite.

În literatura de specialitate se recomandă ca transcrierea convorbirilor, comunicărilor sau conversațiilor purtate într-o altă limbă decât cea română să se realizeze în 2 etape, respectiv etapa I – redarea în limba în care s-au purtat convorbirile, comunicările sau conversațiile și etapa a II-a – traducerea de către interpretul autorizat introdus în cauză a respectivelor transcrieri, în mod evident acesta va trebui să asculte personal înregistrarea [136, p.194-195].

Operațiunea de interceptare nu este susceptibilă de a fi fixată pe un anumit suport, prin urmare, ceea ce se conservă este înregistrarea [69, p.141].

Deși opinia majoritară, cu care suntem pe deplin de acord susține că, procesul-verbal în care sunt consemnate interceptările și înregistrările comunicațiilor și convorbirilor constituie mijloc de probă, în doctrină sunt și opinii contrare.

Astfel, se susține că întocmirea procesului-verbal și consemnarea în scris, reprezintă în esență doar o garanție și o certificare că înregistrările au fost efectuate în mod corect, precum și un mijloc de a facilita consultarea lor, însă acesta nu reprezintă un mijloc de probă [125, p.145], opinie pe care nu o susținem. La formularea acestei opinii, s-a arătat că legiuitorul acceptă și înregistrări audio sau video prezentate de părți, pentru care nu sunt prevăzute autorizarea organului judiciar și nici întocmirea unui proces-verbal.

De asemenea, în literatura de specialitate s-a conturat și opinia potrivit căreia valoarea probatorie a transcrierilor convorbirilor în procesul-verbal este foarte scăzută, trebuind înlăturate în lipsa altor probe legale [106, p.5]. Suntem pe acord cu aceste susțineri, întrucât, în lipsa unor alte

mijloace materiale de probă, nu se poate reține vinovăția unei persoane bănuite de comiterea unei infracțiuni, doar avându-se în vedere diverse discuții purtate cu acesta, întrucât nu întotdeauna ceea ce se exprimă verbal este însoțit, mai devreme sau mai târziu, de un act exterior de conduită, și nu se materializează ori obiectivează în realitate.

Pentru propriile gânduri nicio persoană nu poate fi condamnată, iar dacă gândurile sunt exprimate verbal într-o convorbire telefonică interceptată și înregistrată, sau în scris printr-un mesaj interceptat și înregistrat, dar nu se materializează într-o acțiune sau inacțiune incriminată de legea penală, simpla redare a comunicărilor respective într-un proces-verbal și stocarea pe un suport de memorie externă, nu poate satisface exigențele unei acuzații fondate despre comiterea unei infracțiuni.

Se impune examinarea întregului ansamblu de comportament exterior de conduită al suspectului sau inculpatului și pe o perioadă relevantă de timp, ceea ce presupune cunoașterea (ascultarea ori vizionarea) întregului ansamblu de înregistrări audio-video, din perioada supusă monitorizării și depunerea la dosarul cauzei, precum și prezentarea suspectului sau inculpatului a unui număr cât mai mare de înregistrări, pentru ca acuzarea ce-i este adusă să fie convingătoare, atât pentru el, cât și pentru orice observator obiectiv.

În literatura de specialitate s-a apreciat în mod corect faptul că procesele verbale de redare, având în vedere poziția și calificarea persoanelor care le întocmesc, oferă un grad mai mare de încredere, fără însă a avea, din punct de vedere legal, un regim deferențiat față de celelalte înscrisuri și, implicit față de celelalte mijloace materiale de probă [62, p.246].

De asemenea, în ceea ce privește redarea convorbirilor, s-a statuat atât la nivel teoretic, cât și practic există posibilități ipotetice de alterări, distorsionări, modificări, înserări de voci computerizat, intercalări de cuvinte, fraze sau alte elemente de contrafacere, adăugiri, ștersături, pe suportul de memorie externă, de către persoanele care intră în contact cu suportul ce stochează comunicările ori imaginile interceptate și înregistrate [118, p.188].

Cu titlu de exemplu, într-un raport de expertiză criminalistică realizat la I.N.E.C., expertul criminalist oficial a oferit următoarele ipoteze: “Cu privire la înregistrările audio obținute prin interceptarea comunicațiilor, acestea sunt stocate pe hard-disk-uri și alți suporti digitali și este posibilă intervenția asupra unei astfel de înregistrări fără a lăsa urmă, prin editarea (în prealabil) a conținutului audio și/sau a proprietății fișierelor ce conțin înregistrarea în litigiu, prin modificarea datei și orei la care acestea au fost create, modificate sau accesate”[136, p.382–385].

După întocmire, procesul-verbal de redare este supus certificării pentru autenticitate de către procuror. Activitatea de certificare pentru autenticitate, prevăzută de art.143 alin. (4), teza ultimă din CPP român, se materializează prin rezoluția procurorului, aplicată pe fiecare proces-verbal în parte, se referă la mai multe aspecte, care vizează atât problemele privind suportul fizic de memorie externă pe care se află stocate convorbirile, comunicările sau conversațiile interceptate și înregistrate, cât și cele privind mențiunile scriptice consemnate în conținutul procesului verbal respectiv, precum și aspectele de formă și fond, pe care trebuie să le îndeplinească potrivit dispozițiilor legale [48, p.34–60].

Certificarea poate fi efectuată doar după parcurgerea a două etape, respectiv, verificarea suportului de memorie externă, ce conține rezultatul activității de interceptare și înregistrare a convorbirilor, comunicărilor sau conversațiilor, obligatorii și care presupun ascultarea personal de către procuror a semnalelor sonore stocate pe respectivul suport fizic. Verificarea suportului în discuție este absolut necesară, pentru că, pe de o parte, pe acesta sunt stocate convorbirile, comunicările sau conversațiile propriu zise, iar pe de altă parte, semnalele sonore existente pe suport au fost transcrise pe un suport de hârtie și redată în formă scrisă, cu semne literale și cifrice, ortografice, ortoepice și de punctuație.

A doua etapă o presupune verificarea aspectelor privind mențiunile scriptice, consemnate în conținutul procesului-verbal respectiv, referitoare la conținutul convorbirilor, comunicărilor sau conversațiilor interceptate și înregistrate, precum și cele care privesc imaginile stocate cu prilejul operațiunilor de video–filmare ori fotografiere.

Datele rezultate din măsurile de supraveghere care nu privesc fapta ce formează obiectul cercetării sau care nu contribuie la identificarea ori localizarea persoanelor, dacă nu sunt folosite în alte cauze penale, se arhivează la sediul parchetului, în locuri speciale, cu asigurarea confidențialității, fiind distruse după un an de la soluționarea definitivă a cauzei, de către procuror, care întocmește un proces-verbal în acest sens.

De precizat că noua reglementare, respectiv art.145 CPP al României, stabilește în sarcina organului de urmărire penală obligația de a încunoștiința persoana supravegheată, în termen de 10 zile de la data încetării măsurii tehnice, despre activitatea de supraveghere tehnică efectuată, dând dreptul acesteia, ca la cerere, în termen de 20 zile de la încunoștințare să asculte convorbirile, comunicările, respectiv, să ia la cunoștință de conținutul proceselor verbale de redare.

În sarcina persoanelor care au luat cunoștință cu conținutul înregistrărilor, incubă obligația de confidențialitate. Cu toate acestea, nu există o garanție certă că datele respective, privind aspecte de natură profesională, extraprofesională, din viața privată ori de natură infracțională, dar care să nu se circumscrie infracțiunilor prevăzute de art. 139 alin. (2) din CPP, nu pot fi, ipotetic, folosite ca date informative, ori investigative, ori în scop șantajist sau ca material compromițător la adresa imaginii persoanei în discuție. Considerăm că pentru aceste situații, legiuitorul nu a oferit, prin textele Codului de procedură penală, soluții optime și dincolo de orice suspiciune, atunci când a reglementat regimul juridic al datelor rezultate din măsurile de supraveghere, care nu privesc fapta ce formează obiectul cercetării sau care nu contribuie la identificarea ori localizarea persoanelor, dacă nu sunt folosite în alte cauze penale.

3.9. Concluzii la capitolul III

Analizând particularitățile tactice ale efectuării unor acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații în aria acestui capitol al tezei de doctorat, aducem 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, 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 documete 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.

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 bănuitului, 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 învinutului (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 disjugarea 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 judecății 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

Surse în limba română

1. Aionițoaie, C., Bercheșan, V. și alții, Tratat de metodică criminalistică, Ed. Carpați, București, 1994, 376p., ISBN 973-95706-2-3.
2. Aionițoaie, C., Butoi, T., Evaluarea probei testimoniale în procesul penal, Editura Junimea, Iași, 1979, 291 p.
3. Alecu, Gh. – Analiza elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, și a efectelor acesteia. Revista Legea și viața, nr.7/2008, p.7-9, ISSN 1810-309X.
4. Alecu, Gh. - Drept fiscal român, Editura Ovidius University Press, Constanța, 2007, 284 p., ISBN 978-973-614-338-5.
5. Apetrei, M. Dreptul Procesual Penal. București. Editura Victor, 2001, 423 p., ISBN 973-8128-11-0.
6. Armeanic, A. ș.a., Drept fiscal. Chișinău: Museum, 2001, 200 p., ISBN 9975-75-127-X.
7. Armeanic, A., Fiscalitatea în statele contemporane. Note de curs. Chișinău: Centrul editorial al USM, 2003, 167 p., ISBN 9975-70-257-0.
8. Armeanic, A., Drept Financiar, Chișinău, Editura ASEM, 2006, 299 p., ISBN 978-9975-75-361-6.
9. Balaban, C., Evaziunea fiscală. Aspecte controversate de teorie și practică judiciară. București: Editura Rosetti, 2003, 160 p., ISBN 973-8378-47-8.
10. Banca de date statistice Ministerul Justiției. Infracțiuni. [http://www.just.ro/date-statistice/\(vizitat](http://www.just.ro/date-statistice/(vizitat) la 02.08.2018).
11. Barbăneagră, A. ș.a., Codul penal comentat și adnotat. Chișinău: Cartier Juridic, 2005, 656 p., ISBN 9975-79-338-X
12. Barbăneagră, A. ș.a., Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. Chișinău: Centrul de drept al avocailor, 2009, 860 p., ISBN 978-9975-105-20-0.
13. Berliba, V., Răspunderea penală pentru delictele fiscale, Chișinău, 2009.
14. Berliba, V., Locul delictelor/delictualității fiscale în cadrul infracțiunilor/infracționalității din sfera economică. În: Materialele Conferinței științifico-practice internaționale "Reformele cadrului legal și instituțional din Republica Moldova prin prisma practicilor europene". Chișinău, USEM, 2010, p.28-38.
15. Berliba, V., Delictul Fiscal, concept și manifestări, Monografie, Chișinău 2010, 200 p., ISBN 978-9975-4080-0.
16. 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, Pitesti, 1998, 274 p.
17. Bercheșan, V., Sandu, I.E., Tratat de tactică criminalistică, Ed. Carpați, Craiova 1992, 327 p. ISBN 973-95283-6-8.
18. Bercheșan, V. Cercetarea penală. (Criminalistica-teorie și practică). Îndrumar complet de cercetare penală. Editura și tipografia ICAR.- București, 2002, 420 p., ISBN 973-606-012-8
19. Bișa, C., Utilizarea paradisurilor fiscale între evaziune fiscală legală și fraudă fiscală, Editura BMT Publishing House, București, 2005, 594p., ISBN 973-87371-0-9.
20. Bîrle, V., Frauda fiscală, Editura Teora, București, 2005, 128p., ISBN 973-20-0883-0.

21. Bîrsan, C., Convenția europeană a drepturilor omului. Comentariu pe articole. Vol.I Drepturi și libertăți, Ed.All Beck, București 2005, 643 p., ISBN 973-655-663-9
22. Bogdan, T., Curs de Psihologie Judiciară.Tipografia Învățământului, București, 1957, 644p.
23. Boroș, A., Rusu I., Legea nr.241/2005 pt. prevenirea și combaterea evaziunii fiscale: în Dreptul nr.2/2006, p.9-16., ISSN 1018-0435
24. Borș, V., Drept financiar. Curs universitar. Bucuresti: Editura ALL Beck, 2005, 424p., ISBN 973-655-860-6.
25. Brânză, S. ș.a.,Drept penal. Partea specială.Vol.II. Chișinău:Cartier juridic, 2005, 804 p., ISBN 9975-79-325-8.
26. Bujor, V., Pop, O., Criminalitatea în domeniul fiscal. Timișoara: Editura MIRTON, 2002, 90 p., ISBN 973-585-763-4.
27. Bulai, C., Drept penal român, partea generală, vol.I, Casa de Editură și Presă Șansa, București, 1992, 351 p., ISBN 973-955-5624.
28. Bulai, C., Explicații teoretice ale codului procesual penal român, vol.I, București, 1975, 237 p.
29. Butoi, T. ș.a., Psihologie judiciară, Tratat universitar, Editura Fundației România de mâine, București 2001, 315p.
30. Butoi, T. citat de Pletea C., Criminalistica, Elemente de anchetă penală, Editura Little Star, București, 2003, p.155., ISBN 973-97665-5-2.
31. Carașciuc, L., Ciubotaru, M., Pătiuc, N., Bejan, L. (Carașciuc, L. ș.a. Coruptia și evaziunea fiscală. Chișinău: Transparency International-Moldova, 2003, 75 p., ISBN 9975-9776-3-4.
32. Carașciuc L., Combaterea evaziunii fiscale drept cale de ameliorare a problemei deficitului bugetar / Economie și sociologie, 1998, p. 17-24.
33. Codul fiscal al Republicii Moldova. Chișinău:Ediție specială, actualizat la 01.09.2015, ISBN 978-9975-3050-4-4.
34. Codul de procedură penală a României adoptat în baza legii nr.135 din 1 iulie 2010 privind Codul de procedură penală. Publicat în Monitorul Oficial nr.486 din 15 iulie 2010.
35. Codul Penal al României adoptat în baza legii nr.286 din 17.07.2009. Publicat în Monitorul Oficial nr.510 din 24.07.2009.
36. Codul de procedură penală al Republicii Moldova, publicat la 07.06.2003 în M.O. nr.104-110, art. nr.447, actualizat la 02.10.2017.- Chișinău: Farmec-Lux, 2017, 256 p., ISBN 978-9975-104-60-9.
37. Codul de procedură penală. Comentariu. Ed. a II-a.Chișinău,2005, 767 p., ISBN 9975-79-373-8.
38. Codul penal al Republicii Moldova, publicat la 14.04.2009 în M.O., nr.72-74, art.nr.195, în conformitate cu ultimele modificări și completări,-Chișinău: Farmec-Lux, 2014, 158 p;
39. Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu./ Sub red. prof. A.Barbăneagră.- Chișinău: Centrul de Drept al Avocaților, 2009, 859 p., ISBN 9975-73-083-3.
40. 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.
41. Ciopraga, A., Criminalistica: Tratat de tactică, Editura Gama, Iași 1986, 481p., ISBN 973-951-202-X.
42. Ciopraga, A., Iacobuță, I., Criminalistica, Ed.Junimea, 1997, 437 p., ISBN 973-9237-21-5.

43. Charles, McLure, Prețurile de transfer și Paradisurile fiscale, Hoover Institution Publishing, California, 2004 p.
44. Clocotici, D., Gheorghiu, Gh., Dolul, fraudă și evaziunea fiscală. București: Lumina Lex, 1996, 160 p., ISBN 973-9186-85-8.
45. 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.
46. Coca, G., Instituții de drept procesual penal, Vol.I, Partea generală, Ed. Wolters Kluwer România, București, 2010, 288p., ISBN 978-606-8201-24-5.
47. 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.
48. Cristescu, D.I., Enescu, V., Prolegomene privind administrarea și expertizarea probelor multimedia, Ed. Solness, Timișoara, 2013, 224p., ISBN 978-973-729-378-7.
49. Cristuș, N., Evaziunea fiscală și spălarea banilor – Practică Judiciară, Editura Hamangiu, București 2006, 448 p., ISBN 973-8957-54-0.
50. 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.
51. CSM, Ghid de bune practici în domeniul combaterii infracțiunilor de evaziune fiscală, București, 2015, 34 p.
52. Decizia penală nr.554/1979 a Tribunalului Județean Constanța, în RRD nr.2/1980, p. 61.
53. Decizia penală nr.237/1981 a Tribunalului Județean Prahova, în RRD nr.9/1981, p.32.
54. 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.
55. Decizia penală nr.1730/1982 a Tribunalului Suprem, secția penală, în C.D., p.296.
56. Decizia penală nr.2334/2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României – Secția Penală, www.juridice.ro.
57. Decizia penală nr.242/2013 a Curții de Apel Craiova, Secția Penală, www.juridice.ro.
58. Decizia penală nr.339/F/2014 a Curții de Apel București, Secția I penală, www.juridice.ro.
59. Dicționar român de criminalistică. Tipografia TRIUMF, București, 2012, ISBN 978-973-0-11589-5.
60. Dicționar Explicativ al Limbii Române. Ed. Univers Enciclopedic Gold, București, 2012, 1230 p., ISBN 978-606-8358-20-8.
61. Dinga, E.C., De la evaziune fiscală la fraudă fiscală, în: Tribuna economică, Iași 1999, nr.10, p. 65-67., ISSN 1018-0451.
62. Dinga, E.C., Ioniță, N., Controlul fiscal: activitate economică și instrument economic, în: Tribuna economică, 20.05.1998, nr.20, p.43 - 44., ISSN 1018-0451.
63. Dinga, E.C., Ioniță, N., Evaziunea fiscală. Distincții conceptuale în: Tribuna economică, 3.06.1998, nr.22, p. 45-46., ISSN 1018-0451.
64. Dolea Ig., Roman D. și alții. Drept procesual penal. Ed. a III-a, revăzută și completată. Chișinău, 2009, 784 p., ISBN 978-9975-78-833-5.
65. Drăgan, C.M., Noua contabilitate economică a agenților economici, editia a II-a, Editura "Hercules", București, 1994, 336p.

66. Dinu, D., Tactica interceptării și înregistrării comunicărilor. Teza de doctor în drept. Chișinău, 2010, www.cnaa.md.
67. Gârbuleț, I., Grădinaru S., Valoarea probatorie a înregistrărilor audio sau video efectuate în cauzele penale, Curentul juridic, nr.1/2012, București, p.12-13., ISSN 1224-9173.
68. Gârbuleț, I., Traficul de persoane. Practică judiciară comentată, legislație conexă, doctrină, decizii ale Curții Constituționale, recursuri în interesul legii, jurisprudență CEDO Editura Universul Juridic, București, 2010, 460p., ISBN 978-973-127-385-3.
69. Grofu, N., Înregistrările audio sau video și înregistrările de sunet și imagine – distincții în cazul constatării infracțiunii flagrante, Revista Dreptul, nr.9/2009, 218 p.
70. Gheorghiță, 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
71. Gheorghiță, M., Tratat de Criminalistică. Chișinău: S.n., 2017,(F.E.-P. "Tipografia Centrală), 872 p.,ISBN 978-9975-53-834-3
72. Gheorghiță, M., Ghid de expertize judiciare. Chișinău, 2005, 104 p., ISBN 9975-9817-0-2.
73. Gheorghiță, 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.
74. Gheorghiță, M., Aspecte conceptuale privind metodică cercetării unor categorii de infracțiuni. Revista română de Criminalistică, nr.2/2015, p.1968-1970, ISSN 1454-3117.
75. Gliga, I., Drept financiar public, Editura All, București, 1994, 328 p., ISBN 973-9156-63-0.
76. Goicea, G. ș.a., Evaziunea fiscală între abuz și rațiune economică, Editura Național, 2011, 448 p., ISBN 978-973-659-159-4.
77. Golunski, S.A., Criminalistica, Editura Științifică, București,1961, 566 p.
78. Gușanu, A.M., Noua lege privind evaziunea fiscală, în Revista de Drept Penal, nr.2/2006, 31 p., ISSN 1019-0435.
79. Hoantă, N., Evaziunea Fiscală, Editura Tribuna Economică, București 1997, 442 p., ISBN 973-97666-7-6.
80. Hoantă, N., Instituția impozitului. În impozite și taxe, octombrie-noiembrie 1996, nr.10-11, p.131-136., ISSN 1223-5180.
81. Hoantă, N., De la filosofia fiscală la politica fiscală. În: Tribuna economică, 11.03.1998, nr.10, p. 63-65., ISSN 1018-0451.
82. Hoantă, N., Dincolo de frontierele legalității. Economia subterană-evaziunea fiscală-corupție. În: Tribuna economică, 1998, nr.29, p. 70-72., ISSN 1018-0451.
83. Hoantă, N., Evaziunea fiscală: evaluări, sancțiuni, prevenire. În: Impozite și taxe, mai 1996, nr.5, p. 67-77., ISSN 1223-5180.
84. Hoantă, N., Inechitatea fiscală. În: Impozite și taxe, ianuarie-februarie 1997, nr.1-2, p.142-144.
85. Hotărârea de Guvern a României nr.349/1992 cu privire la înregistrarea fiscală a agenților economici plătitori de impozite și taxe.
86. Hotărâre de Guvern a României nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.
87. James, R. Hines, Jr., Prosperă paradisurile fiscale?, Editura University of Michigan&NBER, Michigan, 2004.
88. Jidovu, N., Drept procesual penal, ediția a II a, Ed. C.H. Beck, București, 2007, 712p., ISBN 978-973-115-161-8.

89. Legea României nr.12/1990 cu privire la protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite, publicată în Monitorul Oficial nr.97 din 08.08.1990.
90. Legea României nr.82/1991 cu privire la contabilitate și Regulamentul de aplicare a Legii contabilității publicată în Monitorul Oficial nr.265 din 27.12.1991.
91. Legea României nr.87/1994 cu privire la combaterea evaziunii fiscale, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr.299 din 24.10.1994, abrogată la data de 26.08.2005.
92. Legea României nr.656/2002 cu privire la prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării terorismului, publicată în Monitorul Oficial nr.904 din 12.12.2002.
93. Legea României nr.241/2005 cu privire la prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr.672 din 27.07.2005.
94. **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.,
95. **Lică, F.I.**, Practica de eludare a fiscoi 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.
96. **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.
97. **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.
98. **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.
99. **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.
100. **Lică, F.I.**, Prin paradisurile fiscale// Studii juridice universitare, ULIM 2012, nr.3-4, p.198-203, ISSN 1857-4122.
101. **Lică, F.I.**, Efectuarea interceptărilor în cazul cercetării infracțiunilor fiscale//Legea și viața, Chișinău, 2018, p.7-13, ISSN 1810-309X.
102. Martinez, J.C., La fraude fiscale. Que sais-je? Paris: Presses Universitaires de France, 1984, 108, boulevard Saint-Germain, Paris., ISBN-10: 2130384757.
103. Martinez, J.C., La fraude fiscale. Paris: PUF, 1990.
104. Martinez, J.C., La fraude fiscale. Que sais-je? Paris: Presses Universitaires de France, 1984, 127 p., ISBN: 9782130384755.
105. Mateuț, G., Tratat de procedură penală – Partea generală, volumul I, Editura C.H. Beck, București, 2007, 800 p., ISBN 978-973-115-154-0
106. Mateuț, Gh., Mijloacele de probă obținute în mod ilegal, www.mateut-budusan.ro.
107. Minea, M., Costas, C., Dreptul finanțelor publice. Cluj-Napoca: Accent, 2005, 502 p., ISBN 973-8445-70-1.

108. Minea, M., Chiriac I, Ionescu, D., Legea evaziunii fiscale, București, Editura C.H.Beck, 2006, 236 p.ISBN 973-655-913-0.
109. Moraru, D., Nedelescu, M., Voinea, C., Finanțe publice, Editura Economica, București, 2005, 408 p.
110. Mrejeru, T., Evaziunea fiscală (practică judiciară – legislație aplicabilă), Editura S.C. Tribuna economică, București, 2000, 286 p.
111. Neagu, I., Drept procesual penal. Tratat, Ed. Global Lex, București, 2002, 885p., ISBN 973-85116-3-8.
112. Noul Cod penal și Noul Cod de procedură penală a României, București: Universul juridic, 2014, 712 p., ISBN 978-606-673-295-6.
113. Oancea, I., Curs de drept penal general, vol.I-III, Editura All București, 1994, 352 p., ISBN 973-571-009-9.
114. Olteanu, G.I., Voicu, C., Păun, C., Pletea, C., Lazăr, E., Ciucă, E., Răscol, R., Ascultarea persoanei în cadrul anchetei judiciare , Editura AIT Laboratories, București, 2008, 224 p., ISBN 978-973-88201-7-3.
115. Olteanu, G.I., Ruiu, M., Tactica Criminalistică, București: Ed.AIT Laboratories, 2010, 346 p., ISBN: 978-973-88201-4-2.
116. Pamfil, M.L., Drept procesual penal. Partea generală, Ed.Venus, Iași, 2005, 269p., ISBN 973-7960-57-2.
117. Păvăleanu, V., Drept procesual penal. Editura Pro Universitaria, București, 2016, 713p., ISBN 978-606-26-0589-6.
118. Petre, A., Grigoraș, C., Înregistrările audio și audio–video, mijloace de probă în procesul penal. Expertiza judiciară, Ed. C.H. Beck, București, 2010, 244p., ISBN 978-973-115-748-1.
119. Percebois, J., Aben, J., Euzeby, A., Dictionnaire de finances publiques, Ed. Armand Colin, Paris,1999, 208p., ISBN 2200215258.
120. Pletea, C., Criminalistica – Elemente de anchetă penală, Edit. Little Star, București, 2003, 384p., ISBN 979-97-665-5-2.
121. Poiană, I., Păcurariu I., Drept procesual penal. Note de curs, Ed.Universul Juridic, București, 2011, 320p., ISBN 978-973-127-688-5.
122. Rusu, I., Percheziția.Ridicarea de obiecte și înscrisuri, în Revista Dreptul nr.1/2005, 232-239p., ISSN 1018-0435.
123. Sava, A., Aprecierea probelor în procesul penal, Ed.Junimea, Iași 2002, 214p., ISBN 973-37-0734-1.
124. Stanciu, D., Considerații teoretice și practice privind interceptările și înregistrările audio și video în procesul penal român, pe www.univnt.ro.
125. Stancu, E., Tratat de Criminalistică, Universul Juridic, București, 2008, 744p.,ISBN 978-973-127-008-1.
126. Stancu, E., Tratat de Criminalistică, Ed. Actami, București 2001, 736p.
127. Stati V. Infrațiuni economice. Ghid metodic.Ed. a II-a rev. și actualizată.- Chișinău; CEP USM, 2016, 205 p., ISBN 978-9975-71-806-6.
128. Stati, V. Infrațiuni economice. Note de curs. Ed. a II-a rev.și actualizată.-Chișinău: CEP USM, 2016, 622 p., ISBN 978-9975-71-807-3.
129. Suciu, C., Criminalistica, Ediția a II-a, București, 2010, 352p.
130. Șaguna, D.D., Tutungiu M., Evaziunea fiscală pe înțelesul tuturor. București: Editura OSCAR PRINT, 1995, 195p., ISBN 973-96685-6-9.

131. Șaguna, D.D., Șova D., Drept fiscal, Editura CH Beck, București, 2006, 396p., ISBN 973-655-802-9.
132. Șaguna, D.D., Drept financiar și fiscal - tratat, Editura Eminescu, București, 2000, 1159 p., ISBN 973-22-0807-4.
133. Talpoș, I., Finanțele României. Vol.1, Timișoara: Colecția LITEC, Editura Sedona, 1995, 328 p., ISBN 973-960-131-5.
134. Theodoru, G., Tratat de drept procesual penal, Ed. Hamangiu, București, 2007, 1020 p., ISBN 973-8957-97-8
135. Toma, M., Finanțe și credit în comerț, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1976, 256 p.
136. Tudoran, M.V., Teoria și practica interceptărilor și înregistrărilor audio sau video judiciare, Ed. Universul Juridic, Biblioteca profesioniștilor, București, 2012, 356p., ISBN 978-973-127-872-8.
137. Ungureanu, A., Ciopraga, A., Dispoziții penale din legi speciale române, comentate și adnotate cu jurisprudență și doctrină, Editura Lumina Lex, București, 1996, 816 p.
138. Ungureanu, A., Drept penal român, partea generală, București, Lumina Lex, 1995, 464 p., ISBN 973-918-615-7.
139. Văcărel, I., Anghelache, G., Bercea, F., Finanțe publice, Ediția a III-a, Editura Didactică și Pedagogică R.A, București, 2002, 759p., ISBN 973-302-271-4-6.
140. Văduva, N. Criminalistică. Curs universitar de tactică și metodică. Craiova :Universitaria, 2004, 411 p., ISBN 973-8043-541-1
141. Voicu C., Boroi A. Dreptul penal al afacerilor, Ediția 3, Editura C.H.Beck, București, 2006, 684p., ISBN 973-655-943-2.
142. Volonciu, N. citat de C. Pletea. Criminalistica, Elemente de anchetă penală, Editura Little Star, București, 2003, 254 p., ISBN 973-97665-5-2.
143. Voicu, C., Militaru, G.C., Ardelean, I. Investigarea infracțiunilor de Evaziune Fiscală, Editura Patru Ace, București, 2015, 56p., ISBN 978-606-93968-5-8.
144. Vreamea, I., Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (aspecte juridico-penale). Monografie. Chișinău: CE USM, 2003, 145 p., ISBN 9975-70-241-4.

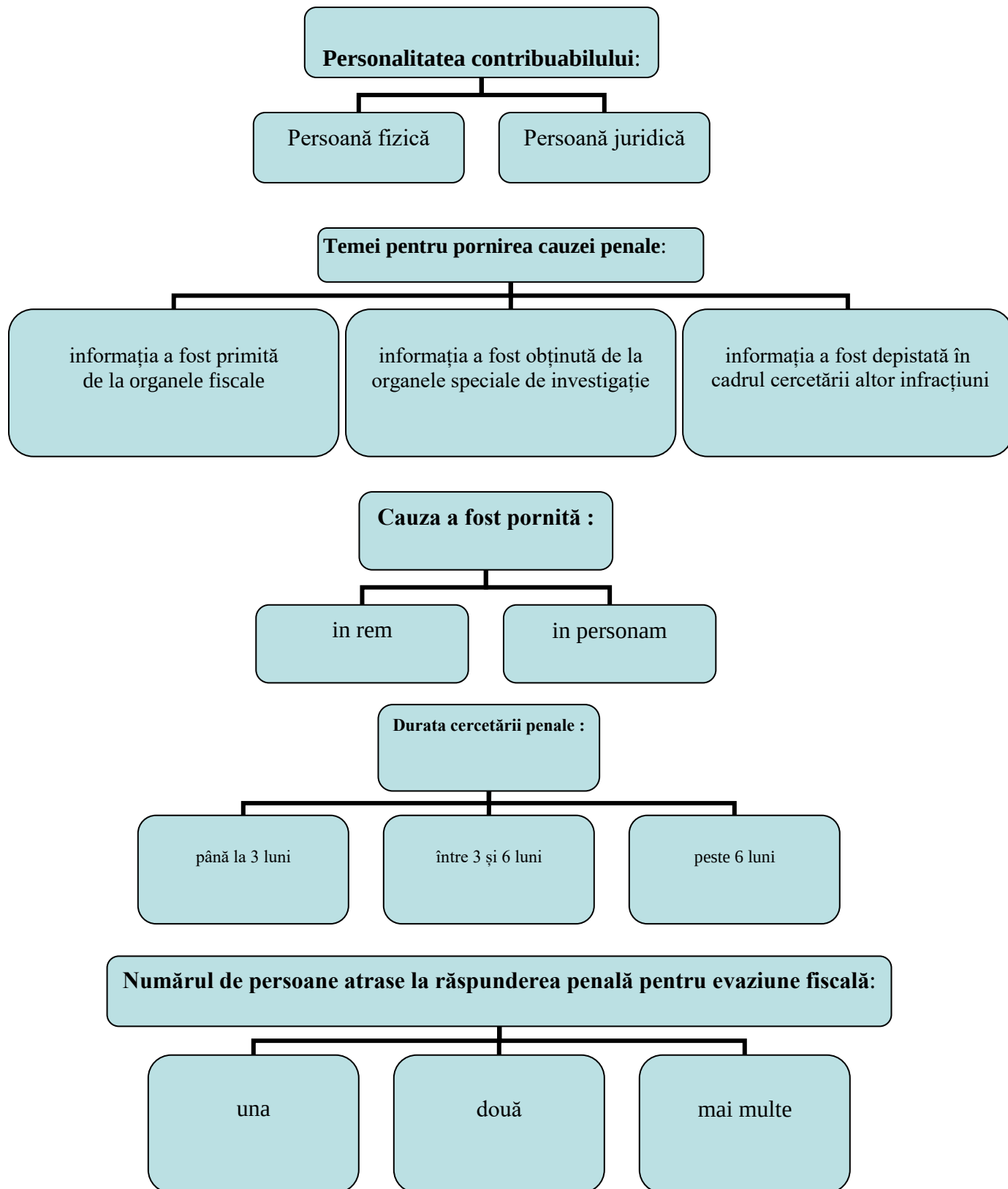
Surse în limba rusă:

145. Абчук, В.А., Емельянов, Л.А. и др. Введение в теорию выработки решений. Москва: Воениздат, 1972, 215 с.
146. 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
147. Большая Советская Энциклопедия. Том 31, Москва, 1955, 542 с.
148. Воронина, С., Борьба с налоговой преступностью, проблемы и решения / Налоговая полиция, -М.: 2001, с.54-56
149. Георгицэ, М. Возможности судебных экспертиз: криминалистическое обеспечение. Науч.-практ. пособие. Междунар. независимый ун-т Молдовы. Кишинэу, 2008, 200 с., ISBN 978-9975-78-654-6
150. Ищенко Е.П., Топорков А.А. Криминалистика: Учебник/Под ред. Е.П.Ищенко.- М.: Юрид. фирма «Контракт», Инфра, М., 2003, 748 с., ISBN 5-900785-58-0.

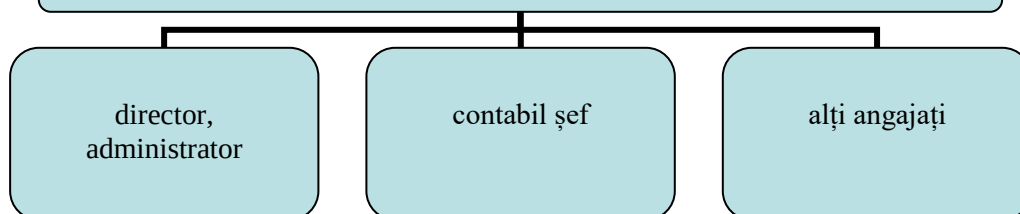
151. Ищенко, Е.П., Образцов В.А. Криминалистика: Учебник,-М.: Изд-во «Эксмо»,2005, 480 с., ISBN 5-699-10766-5.
152. Журавлев С.Ю. Расследование экономических преступлений М., Изд-во Юрлитинформ, 2005, 496 с., ISBN 5-93295-148-6.
153. Комментарий к Уголовному Кодексу Российской Федерации / Под ред. Ю.И.Скуратова, В.М.Лебедева. Издание 2-е, Москва, 1999, 655 с.
154. Комментарий к Уголовному Кодексу Российской Федерации, под ред. Н.Ф.Кузнецовой, Изд-во, «Зерцало», Москва, 1998, 456 с.
155. Коновалова, В.Е. Расследования хищений государственного и общественного имущества. Харьков, 1984, 306 с.
156. Коротков, А.П., Преступления в сфере экономической деятельности как угроза экономической безопасности России, Науч.-практ. издание/ Под. ред. Б.Д.Завидова, Москва, 2002, 292 с.
157. Криминалистика: Учебник/ Под ред. Н.П.Яблокова. 3-е изд., перераб. и допол.,-М.: Юристъ, 2005,781 с., ISBN 5-7975-0728-5.
158. Криминалистика/Под ред. д-ра юрид.наук, проф. В.А.Образцова,-М.:Юристъ, 1997, 760 с., ISBN 5-7975-0002-7.
159. Криминалистика: Учебник для студентов вузов/ Под ред. А.Ф. Волынского, В.П.Лаврова, 2-е изд.,перераб.и доп.,-М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2013, 943 с., ISBN 978-5-238-01398-5.
160. Криминалистика: Учебник/ М.В. Савельева, А.В. Смушкин, 2-е изд.,-М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К.», 2013, 608 с.,ISBN 978-5-394-01643-1.
161. Криминалистика: Учебник/ Под ред. Л.Я.Драпкина, В.Н. Карагодина,-М.: Юрид.лит., 2004, 896 с., ISBN 5-7260-1030-2.
162. Кучеров, И.И., Налоговые преступления, Москва, 1997, 224 с., ISBN 5-89158-009-8.
163. Ларин, А.М. Расследование по уголовному делу: планирование, организация. Москва, Изд-во Юридическая литература,1986, 160 с., Л.25. 67.99(2)93.
164. Соловьев, И.Н., Налоговые преступления и преступления,-М: «Экзамен»,2006, 195 с.
165. Топорков, А.А. Криминалистика: Учебник,-М,: Юрид.фирма «Контракт-Инфра», 2013. 464 с., ISBN 978-5-98209-111-6.
166. Шейфер, С.А. Следственные действия. Основания, процессуальный порядок и доказательственное значение. М., Изд-во Юрлитинформ, 2004, 184 с., ISBN 5-93295-142-7.
167. Энциклопедический словарь. Москва, 1983, с. 381;
168. Якунин, М.И. Основы планирования и организации расследования государственных преступлений. – Москва: ВШ, 1975, 272 с.

A N E X E

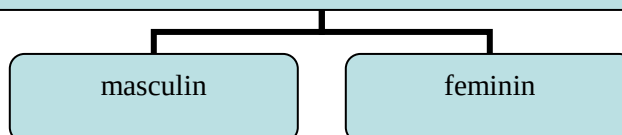
Anexa 1. Chestionar pentru studierea dosarelor penale de evaziune fiscală



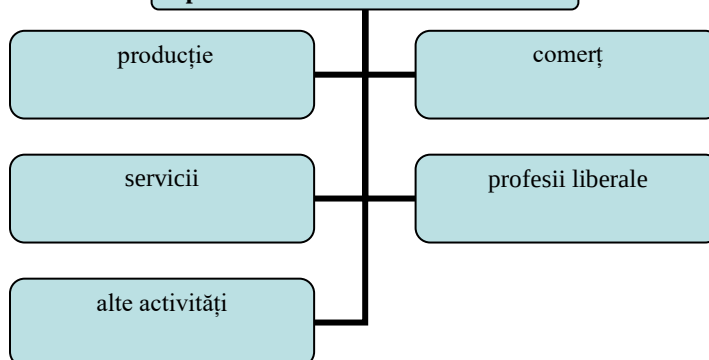
Funcția persoanelor atrase la răspunderea penală pentru evaziune fiscală:



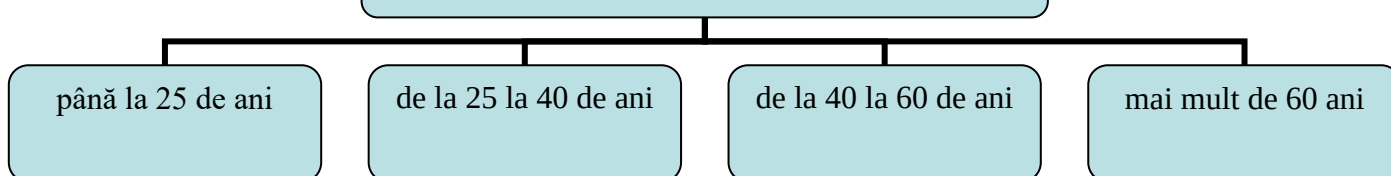
Sexul bănuțitului (inculpatului) de evaziune fiscală:



Tipul de activitate a contribuabilului:



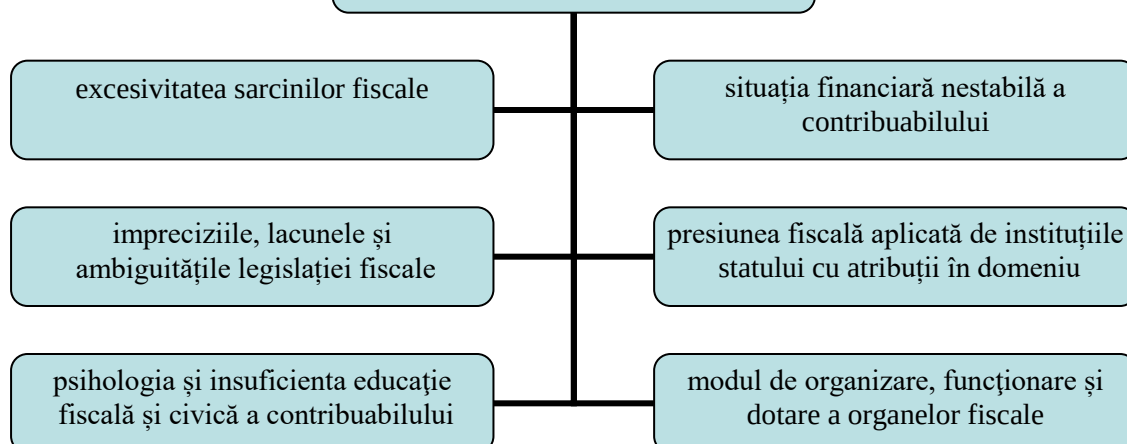
Vârsta persoanelor trase la răspundere penală:



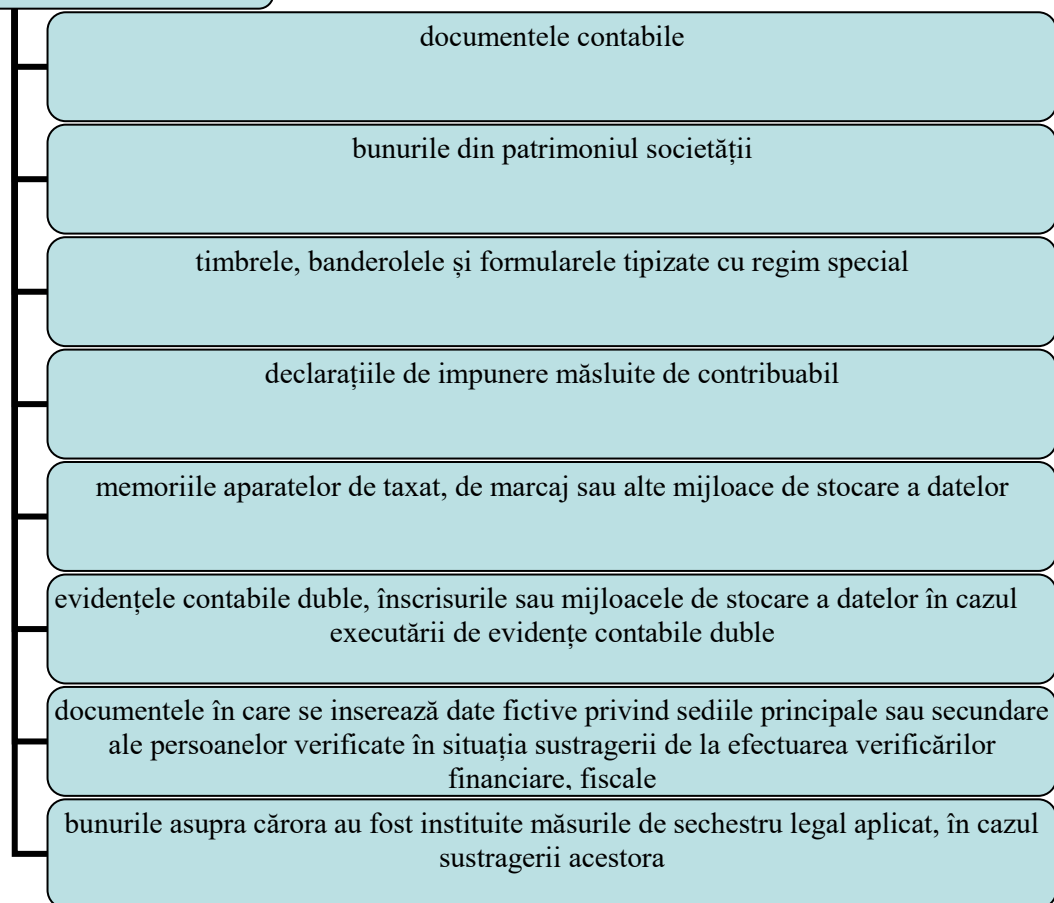
Modul de operare la comiterea evaziunii fiscale:



Cauza evaziunii fiscale:



Obiectul infracțiunii de evaziune fiscală:



Mărimea prejudiciului stabilit în cauză:

până la 50.000 Euro

peste 50.000 Euro

A fost recuperat prejudiciul cauzat:

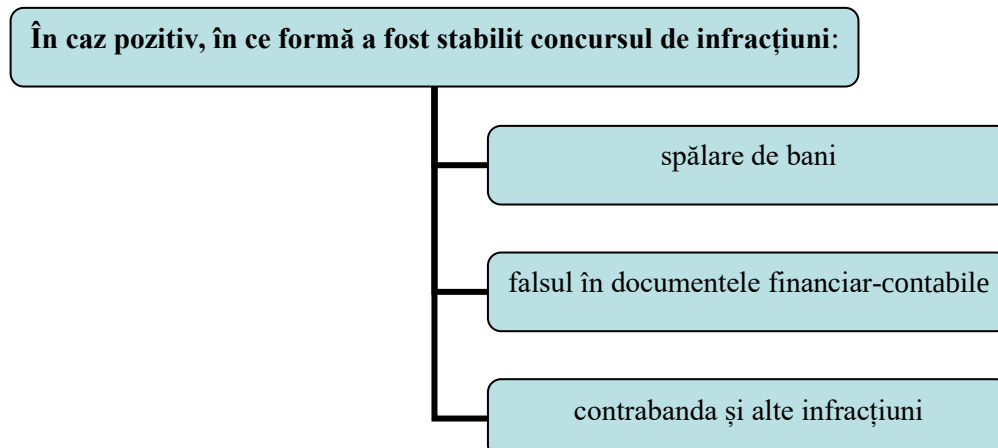
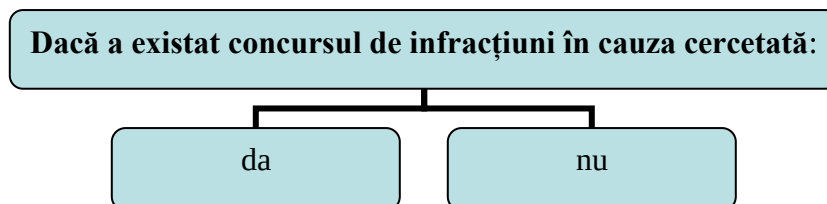
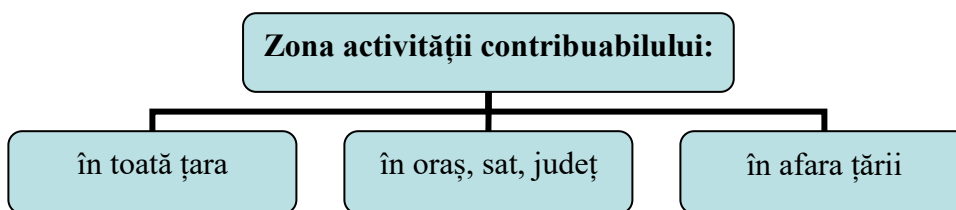
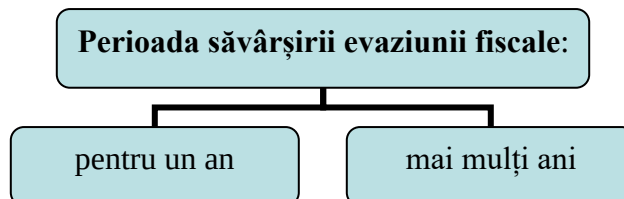
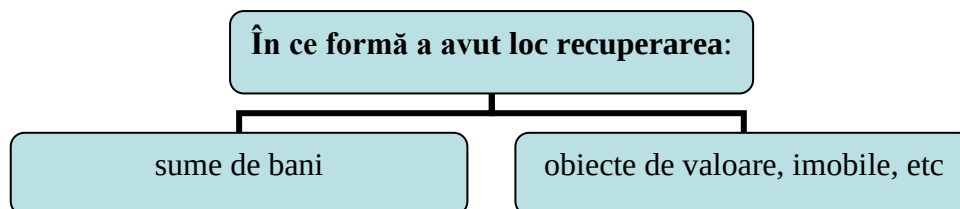
Da

Nu

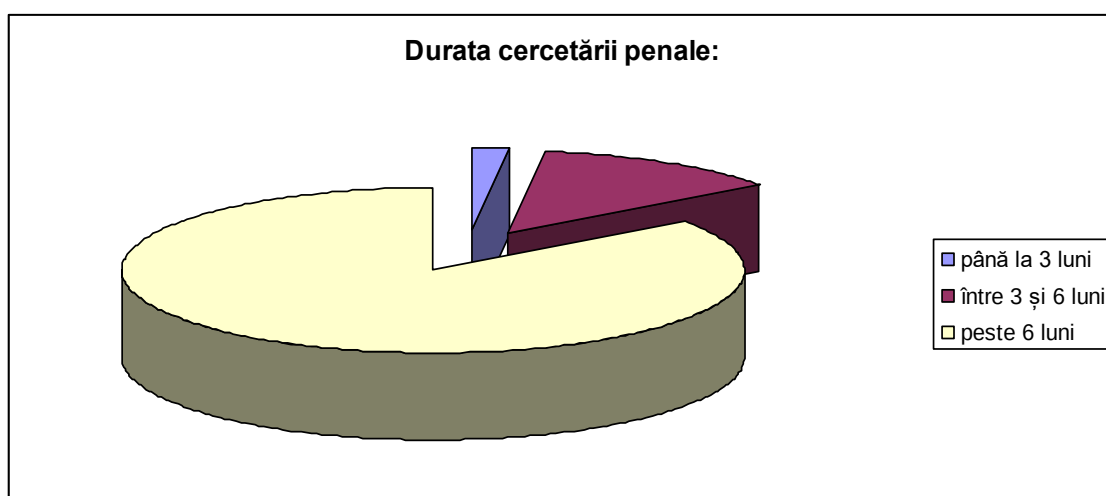
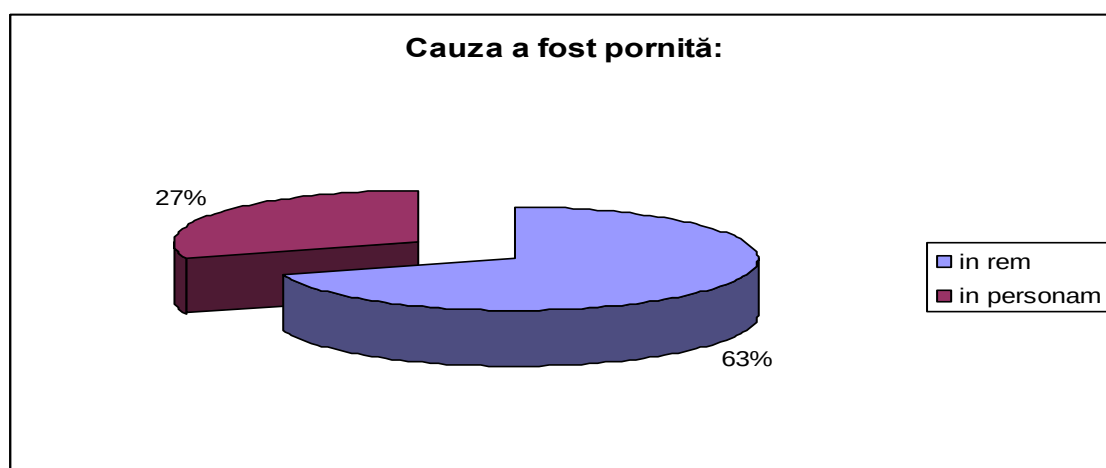
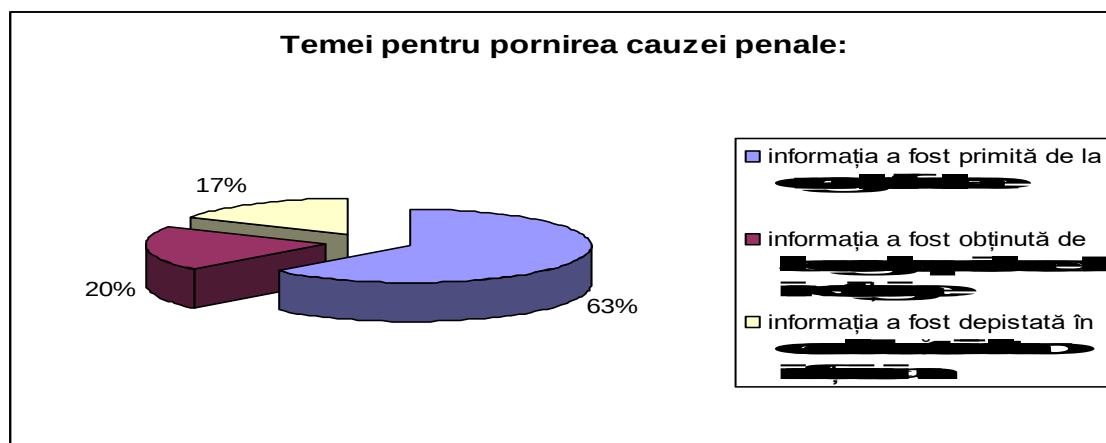
În caz pozitiv, în ce proporții a fost recuperat prejudiciul:

integral

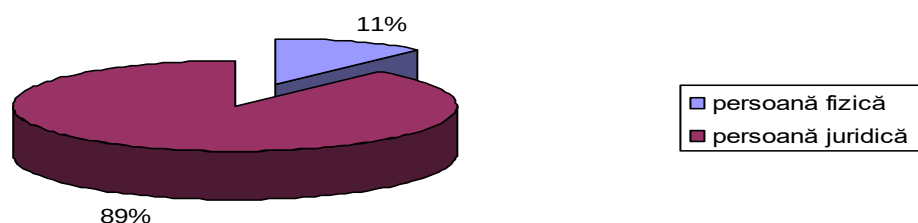
parțial



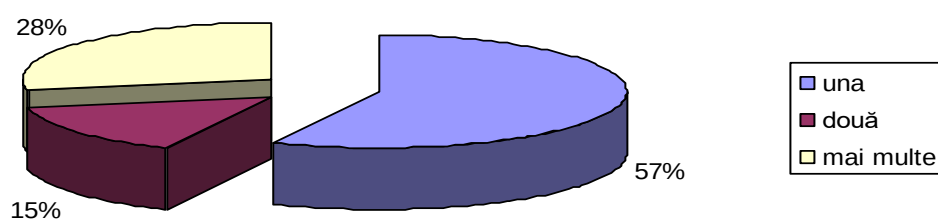
Anexa 2. Rezultatele studiului dosarelor penale de evaziune fiscală



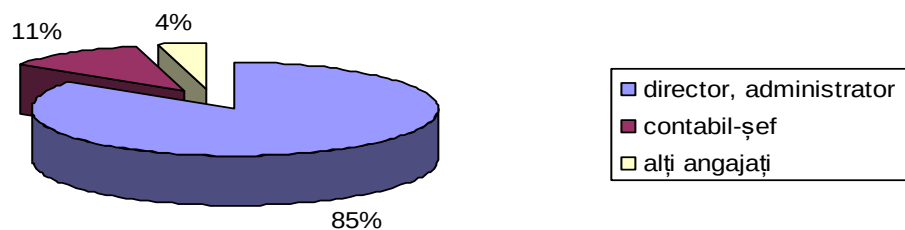
Personalitatea contribuabilului:



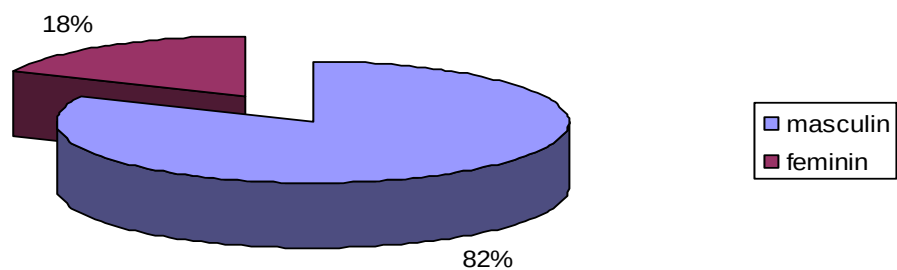
Numărul de persoane atrase la răspunderea penală



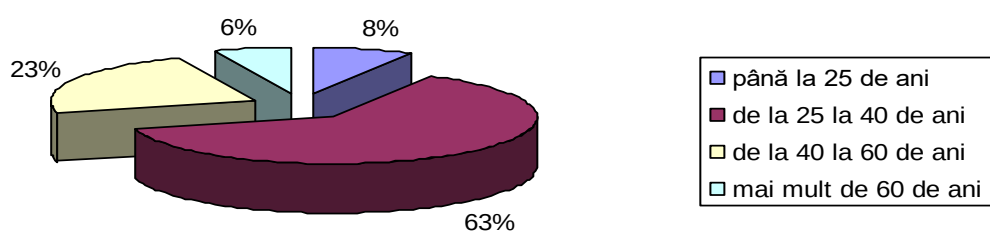
Funcția persoanelor atrase la răspunderea penală pentru



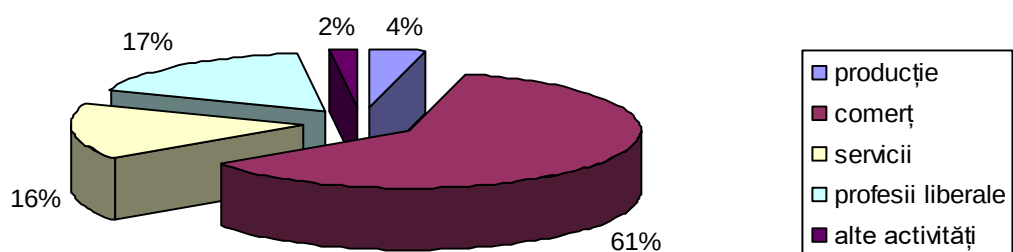
Sexul bănuitalui (inculpatului) de evaziune fiscală:



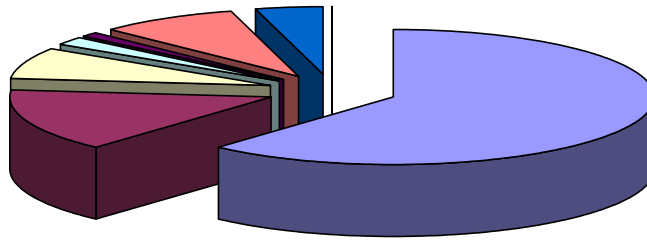
Vârsta persoanelor trase la răspundere penală:



Tipul de activitate al contribuabilului:



Obiectul infracțiunii de evaziune fiscală:



■ documentele contabile

■ bunurile din patrimoniul societății

■ timbrele, banderolele și formularele tipizate cu regim special

■ declarațiile de impunere măsluite de contribuabil

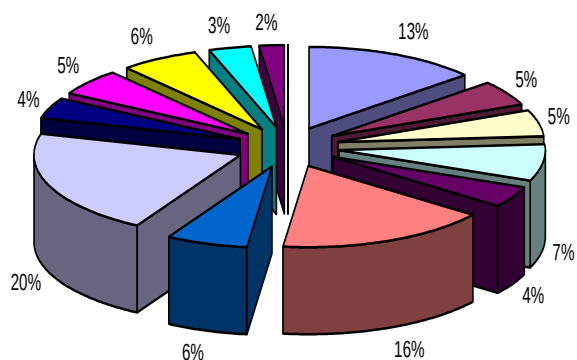
■ memoriile aparatelor de taxat, de marcaj sau alte mijloace de stocare a datelor

■ evidențele contabile duble, înscrisurile sau mijloacele de stocare a datelor în cazul executării de evidențe contabile duble

■ bunurile asupra cărora au fost instituite măsurile de sechestru legal aplicat, în cazul sustragerii acestora

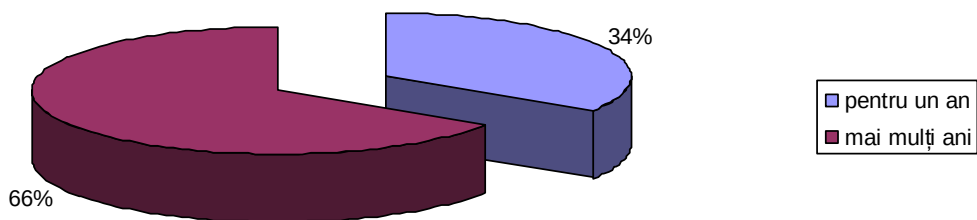
■ documentele în care se inserează date fictive privind sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate în situația sustragerii de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale

Modul de operare la comiterea evaziunii fiscale:

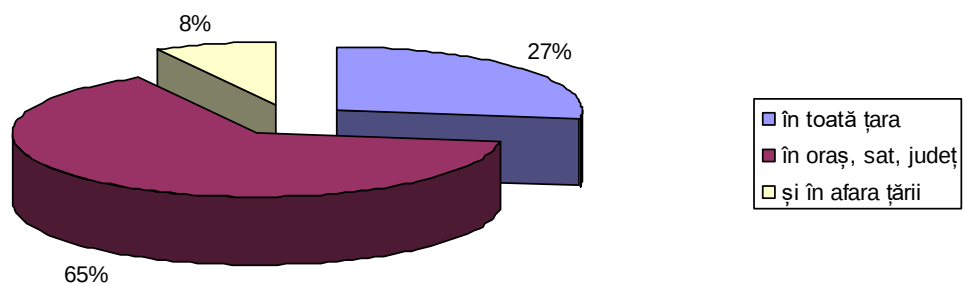


ascunderea obiectului impozabil
falsificarea datelor despre obiectul impozabil
mărirea deducerilor fiscale care micșorează obligațiile fiscale
prezentarea unei informații false despre împrejurările care nu influențează asupra formării obiectului impozabil sau asupra scutirilor fiscale
diminuarea procentului de adaos comercial practicat după încheierea operațiunilor comerciale prin folosirea de venit duble
neînregistrarea integrală a veniturilor realizate
transferul veniturilor impozabile la societăți nou-create scutite de plata impozitelor
emiterea către beneficiari a facturilor fiscale ce nu atestă operațiunile reale (diminuând sumele, volumul mărfurilor, serviciilor operaționale)
necalcularea de către organizația, fundația non-profit a impozitului aferent
ținerea unor evidențe contabile duble ori alterarea memoriilor aparatelor de taxat, de marcaj sau a altor mijloace de stocare a datelor
disimularea obiectului impozabil, la subevaluarea cuantumului materiei impozabile sau la folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului
manipulările insignifiante care se concretizează în efectuarea unei serii de modificări în contabilitate
declaraarea în cazul autentificării actelor de înstrăinare a imobilelor, a unui preț de vânzare înscris în actul de vânzare – cumpărare autentificat inferior celui practicat în
alte modalități

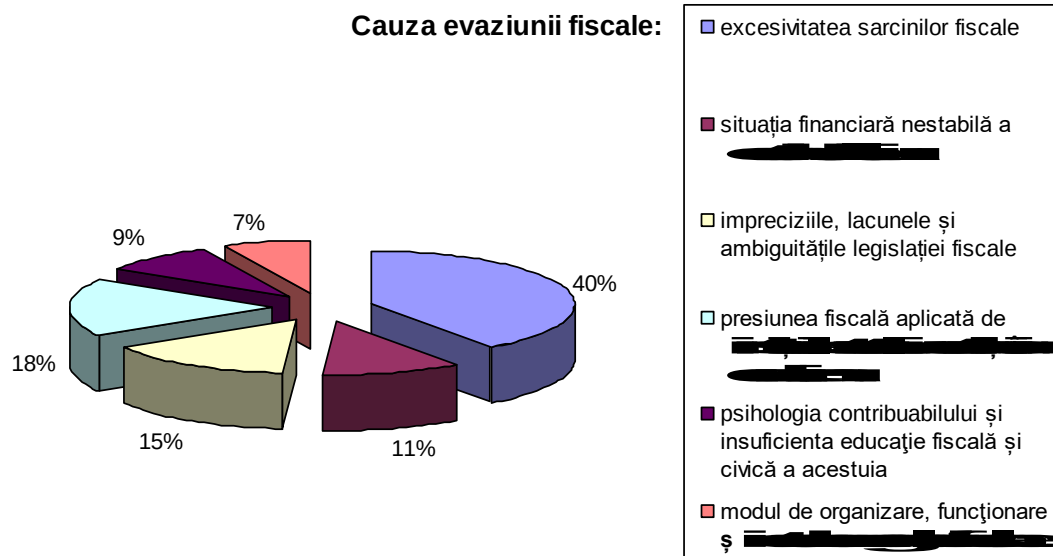
Perioada săvârșirii evaziunii fiscale:



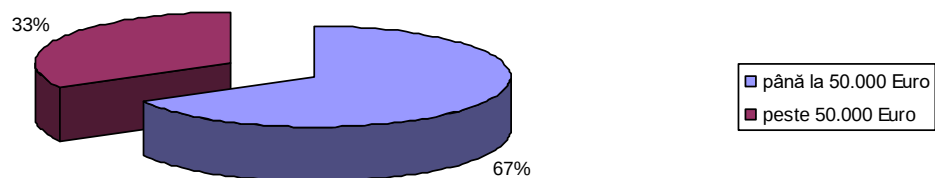
Zona activității contribuabilului:



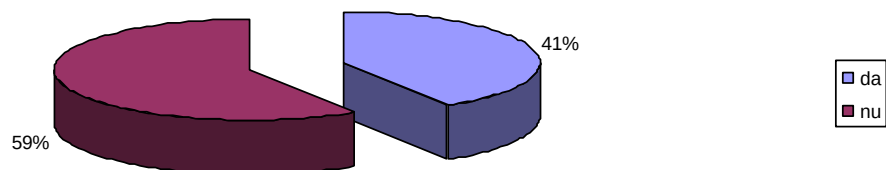
Cauza evaziunii fiscale:



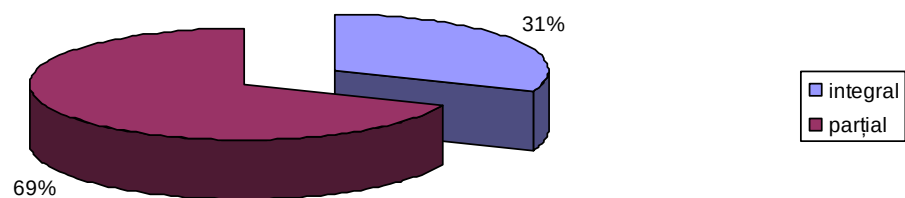
Mărimea prejudiciului stabilit în cauză:



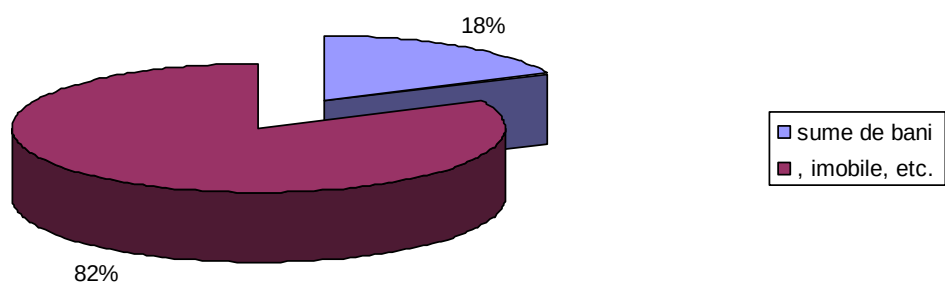
A fost recuperat sau nu prejudiciul cauzat:



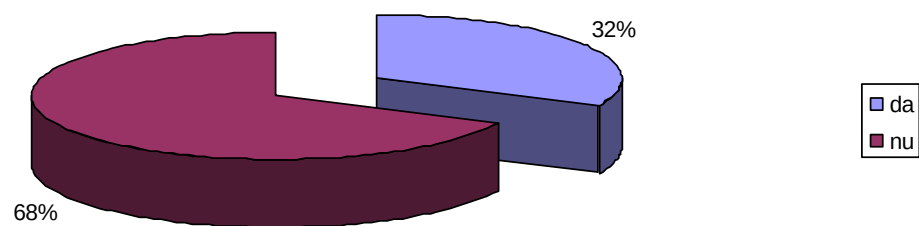
În caz pozitiv, în ce proporții a fost recuperat prejudiciul:



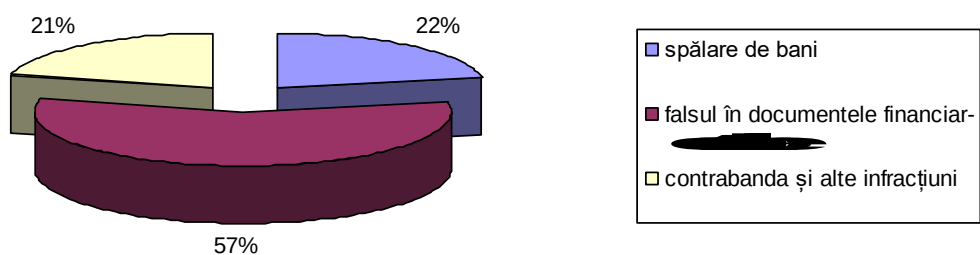
În ce formă a avut loc recuperarea:



Dacă a existat concursul de infracțiuni în cauza cercetată:



În caz pozitiv, în ce formă a fost stabilit concursul de infracțiuni:



Anexa 3. Act de implimentare a rezultatelor științifice în calitate de material didactic și activitatea practică a organelor de urmărire penală



Ministerul Afacerilor Interne al Republicii Moldova
Inspectoratul General al Poliției
Direcția generală urmărire penală



MD-2012, mun. Chișinău, str. Columna, nr. 130, tel.: (373-22) 255549, fax: (373-22) 255553, email: secretariat.dgup@igp.gov.md
pagina WEB: www.igp.gov.md, c/f 1013601000495, Ministerul Finanțelor, Trezoreria de Stat

Nr. 34/11-585 din 13 februarie 2019

A C T de implementare

Prin prezentul, se adeverește că rezultatele obținute în urma investigațiilor științifice ale doctorandului LICĂ Florin Ilie cu genericul: "Cercetarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală" au fost utilizate în cadrul Direcției generale urmărire penală în formă de prelegere în fața șefilor secțiilor urmărire penală ale IGP al MAI și în calitate de material didactic la elaborarea recomandării metodice cu titlul: „Analiza juridico-penală și metodică cercetării evaziunii fiscale”, care a fost expediată ofițerilor de urmărire penală pentru aplicare în activitatea practică.

Șef adjunct al Direcției generale
urmărire penală a IGP al MAI,
comisar șef

Ruslan OJOG

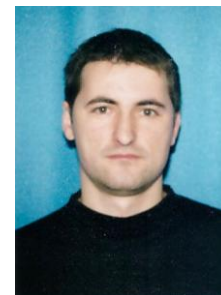
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnatul Lică Florin Ilie declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Lică Florin Ilie

Data

CV-ul AUTORULUI



Informații personale:

Nume – **Lică**

Prenume – **Florin-Ilie**

Cetățenie – română

Studii:

- 2002-2006: Facultatea Drept a Universității „Dimitrie Cantemir” Tg.Mureș, licențiat în științe juridice, specializarea „drept”;
- 2007-2009: cursuri postuniversitare masterat în cadrul Universității „Hyperion”, specializarea „Dreptul penal al afacerilor”;
- 2009-2014: Universitatea Liberă Internațională din Moldova, or. Chișinău, Doctorat la specialitatea Drept penal.

Activitatea profesională: ofițer de poliție în cadrul Inspectoratului de poliție Județean Mureș.

Domeniile de interes științific: Criminalistică, drept penal, drept procesual penal.

Participări la foruri științifice internaționale:

1. 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.
2. Lică F.I., Practica de eludare a fiscoi 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.
3. 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.
4. Lică F.I., Măsuri asiguratorii în procesul penal// Conferința Internațională ”Reforme de drept în fostele țări sovietice: rezultate și probleme. Chișinău, 28-29 martie 2014.
5. 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.

Articole științifice în reviste de profil recunoscute:

1. Lică F.I., Investigarea criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală// Revista Română de Criminalistică, Ed.Asociația Criminaliștilor din România, București, nr.5 octombrie 2014.
2. Lică F.I., Prin paradisurile fiscale// Studii juridice universitare, ULIM 2012, nr.3-4.
3. Gheorghită M., Lică F.I. Situațiile, versiunile și acțiunile inițiale la cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală. Revista Studia Universitatis Moldaviae, nr.6/2018

4. Lică F.I. Efectuarea interceptărilor în cazul cercetării infracțiunilor fiscale. Revista Legea și viața, nr.6/2018.

Cunoașterea limbilor străine:

- engleză – bine

Date de contact:

Adresă – mun.Reghin, județ Mureș, România

Telefon: +(40) 740-028-004

E-mail: florinlica82@yahoo.com