

**INSTITUTUL DE CERCETĂRI JURIDICE, POLITICE ȘI
SOCIOLOGICE**

Cu titlu de manuscris
C.Z.U: 343.7: 004.56

BUSUIOC NADEJDA

**INVESTIGAREA INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ:
CADRUL PROCESUAL ȘI TACTICO-METODOLOGIC**

**Specialitatea științifică: 554.04 – Criminalistică, expertiză judiciară,
investigații operative**

Rezumatul tezei de doctor în drept

CHIȘINĂU, 2020

Teza de doctorat a fost elaborată în cadrul Institutului de Cercetări Juridice, Politice și Sociologice

Conducător științific:

CUȘNIR VALERIU, doctor habilitat, profesor universitar

Referenți oficiali:

1. **MORARU Victor**, doctor în drept, profesor universitar, Universitatea de Stat din Moldova
2. **COJOCARU Radion**, doctor în drept, conferențiar universitar, Academia „Ștefan cel Mare” a MAI

Componența Consiliului științific specializat:

1. **BARBĂNEAGRĂ Alexei**, președinte, doctor habilitat în drept, profesor universitar
2. **RUSU Vitalie**, secretar științific, doctor în drept, conferențiar universitar
3. **GHEORGHITĂ Mihail**, doctor habilitat în drept, profesor universitar
4. **GOLUBENCO Gheorghe**, doctor în drept, profesor universitar
5. **ODAGIU Iurie**, doctor în drept, conferențiar universitar
6. **GUȚANU Eugen**, doctor în drept, conferențiar universitar

Susținerea va avea loc la 6 martie 2020, ora 14-00, în ședința Consiliului Științific Specializat D 554.04.-103 din cadrul Institutului de Cercetări Juridice, Politice și Sociologice. Adresa: MD-2001, mun. Chișinău, bd. Ștefan cel Mare și Sfânt, 1, aud. 109.

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

Rezumatul a fost expediat la 5 februarie 2020.

Secretar științific al

Consiliului științific specializat, dr., conf. univ. _____ **RUSU Vitalie**

Conducător științific, dr.hab., prof. univ. _____ **CUȘNIR Valeriu**

Autor: _____ **BUSUIOC Nadejda**

© BUSUIOC Nadejda, 2020

CUPRINS

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII.....	
CONȚINUTUL TEZEI.....	
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	
BIBLIOGRAFIE.....	
ADNOTARE (în limbile română, rusă și engleză).....	

REPERE CONCEPTUALE ALE TEZEI

Actualitatea și importanța problemei investigate. La moment, infraționalitatea fiscală se caracterizează prin tendințe dinamice de reacționare la schimbările în legislația așezată pe tărâmul relațiilor de piață. Fenomenul evaziunii fiscale îmbarcă variate modalități de comitere în sfera relațiilor economico-financiare, alimentând economia tenebroasă și erodând principiile economiei de piață, fiind o sursă de acumulare a banilor murdari, dar și câmp favorabil pentru reintroducerea capitalului obținut ilegal în circuit (faptic, se realizează legalizarea veniturilor obținute pe care infrațională). Evaziunea fiscală reprezintă unul dintre fenomenele economico-sociale complexe cu care statele se confruntă și ale cărei consecințe nefaste caută să le limiteze cât mai mult, eradicarea fiind practic imposibilă.

Prejudiciul cauzat oricărui stat prin faptele de evaziune fiscală impun elaborarea și aplicarea măsurilor privind prevenirea și combaterea unor asemenea fapte, inclusiv la scară internațională. Micșorarea bruscă a volumului de producție, reținerea plăților salariale, a pensiilor și indemnizațiilor, reducerea locurilor de muncă, șomajul și sărăcirea unei părți considerabile a populației au marcat viciile social-economice în societate, au generat creșterea stării infraționale, în special a celei economice, au demonstrat incapacitatea instituțiilor statale de a lupta eficient cu aceste fenomene antisociale.

Fiscalitatea – ansamblul legilor, reglementărilor și modalităților de impozitare - este domeniul cu un rol determinant la formarea bugetului public național și, atunci, faptele ce aduc atingere bugetului public național, în speță evaziunea fiscală, se răsfrâng negativ asupra vieții întregii societăți. Fenomenul evazionist este în strânsă legătură cu legislația fiscală, fiind sensibil la evoluția acesteia, oscilând în funcție de apariția unor noi raporturi juridice fiscale. Faptul este absolut firesc, deoarece, actualmente, baza venitului la bugetul de stat este constituită din perceperile fiscale. Totodată, suntem nevoiți să constatăm că în ultima perioadă de timp au căpătat o răspândire largă faptele de evaziune fiscală comise atât de către persoanele juridice, cât și de persoanele fizice. Acest lucru nu este întâmplător, deoarece economia de piață, de fapt ca și oricare alt fenomen complex de natură socială, este vulnerabilă în raport cu factorul criminogen.

Infrațiunile de evaziune fiscală creează nu doar probleme financiare, ci cauzează și daune morale. Prejudiciul financiar este cu mult mai evident în situațiile în care de la achitarea impozitelor și taxelor se eschivează marea majoritatea a cetățenilor, dar și întreprinderile, instituțiile și organizațiile la scară largă. Problemă morală se acutizează în cazurile când povara impozitelor este în creștere din contul cetățenilor contribuabili de bună credință, care sunt nevoiți să achite și pentru cei care se eschivează de la obligațiunile fiscale. Și dacă aceștia din urmă nu sunt sancționați, faptul dat influențează desigur într-un mod negativ asupra subiecților de bună credință, conștiincioși, care, pierzând încrederea în echitatea sistemului fiscal, încep și ei a se

eschiva de la achitarea taxelor și impozitelor. Organele fiscale au un anumit grad de responsabilitate față de contribuabilii de bună-credință, ea fiind și una morală pe sens. Oricum, aceste organe urmează să întreprindă toate eforturile pentru încasarea deplină a taxelor și impozitelor de la toți cetățenii și întreprinderile-contribuabili.

Departate de a fi perfectă este și funcția regulativă a impozitelor. Politica economică și fiscală, promovată de stat, plasează frecvent contribuabilii în condiții de inegalitate, oferind unor înlesniri sau scuriri din contul celorlalți. Din acest considerent, eschivându-se de la achitarea taxelor și impozitelor, cei vinovați consideră, că în acest mod, se opun unei politici fiscale inechitabile și incorecte. Nu le provoacă deranj nici posibila survenire a urmărilor negative, deoarece organele fiscale, practicând formele și metodele de control disponibile, nu sunt în stare de a verifica fiecare persoană fizică și juridică, cu atât mai mult corectitudinea fiecărui document contabil, legat de achitarea și transferul taxelor și impozitelor. În acest context, eficacitatea activității de urmărire penală în cauzele de evaziune fiscală rămâne a fi una de împlinire redusă. Una dintre cauzele acestei stări a lucrurilor se prezintă a fi elaborarea insuficientă a metodologiei descoperirii și investigării faptelor de evaziune fiscală comise de către persoanele juridice și fizice.

Desigur, pe parcursul ultimei perioade de timp au fost efectuate anumite cercetări în materia infracțiunilor de evaziune fiscală. Însă este extrem de redus numărul cercetărilor științifice destinate anume problematicii investigării acestor categorii de infracțiuni. Ca urmare a acestui fapt s-a creat o stare de insuficiență a nivelului de pregătire profesională a funcționarilor din cadrul organelor judiciare în privința investigării și soluționării cauzelor penale din această categorie. Starea de lucruri în domeniul vizat necesită eforturi continue privind abordarea științifică a problematicii metodologiei investigării infracțiunilor de evaziune fiscală, precum și dezvoltării caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale acestor categorii de fapte.

Scopul tezei de doctorat îl reprezintă analiza și evaluarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală. **Obiectivele** propuse spre realizare prin intermediul acestei cercetări științifice sunt următoarele:

- analiza doctrinei în domeniul prevenirii și combaterii infracțiunilor de evaziune fiscală;
- conturarea conceptului infracțiunii de evaziune fiscală, a caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale acestea;
- corelaționarea elementelor infracțiunii de evaziune fiscală cu circumstanțele care urmează a fi dovedite în procesul penal;
- reliefaarea particularităților de încadrare juridică a faptelor de evaziune fiscală;
- argumentarea cadrului metodologic general de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală;

- trecerea în revistă a particularităților sesizării și pornirii urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală;
- caracterizarea situațiilor tipice la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală;
- evidențierea trăsăturilor controlului financiar-fiscal și a aplicării cunoștințelor speciale la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală;
- definirea și tratamentul fazelor inițiale și ulterioare de investigare a faptelor de evaziune fiscală;
- identificarea particularităților efectuării unor acțiuni de urmărire penală (cercetarea la fața locului; percheziția și ridicarea; audierea martorilor, bănușilor, învinușilor, inculpașilor; expertiza judiciară) la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală;
- formularea propunerilor de *lege ferenda* privind perfecționarea cadrului procesual, precum și a *recomandărilor* în vederea perfecționării cadrului tactic-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, comise de persoanele fizice și juridice.

Ipooteza de cercetare. Conținutul prezentei lucrări este axat pe relevarea esenței cadrului procesual și tactic-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, care nu poate fi dedus totalmente prin simpla familiarizare cu normele de drept procesual-penal ori prin lecturarea doctrinei de specialitate, precum și prin unele presupuneri, convingeri, sau identificat în temeiul unor spețe din practica judiciară națională și internațională. Conturarea ipotezei de cercetare are caracter *reactiv* și *pro-activ*, fiind, astfel, asigurată prin efectuarea unor investigații *anti-delictum* sau *investigații speciale*, utilizabile inclusiv înainte ca o anumită infracțiune să fi fost săvârșită sau constatată. Indispensabilitatea cadrului de investigare propus spre analiză și cercetare științifică este fundamentată pe tezele științei criminalistice, având menirea să contribuie la prevenirea și combaterea infracțiunilor de evaziune fiscală, cu luarea în calcul a situațiilor în care mijloacele (metodele) clasice de urmărire penală se dovedesc a fi insuficiente.

Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese. Suportul metodologic al cercetării este constituit din principiile și metodele de cercetare științifică unanim recunoscute: în mod creativ au fost aplicate metoda analizei statice, analizei dinamice, analizei calitative și cantitative, metodele observării, comparării, sintezei, deducției și inducției. Temelia filosofică a acestei teze de doctorat o reprezintă prevederile dialecticii materialiste. Mai mult, printre sarcinile urmărite se identifică nu doar determinarea, ci și utilizarea consecutivă a anumitor noțiuni, categorii și concepte științifice. În acest fel, baza metodologică a cercetării este constituită din metodele și tehnicile contemporane ale cunoașterii, aprobate de știință.

Premiza metodologică de bază a prezentei cercetări constă în materializarea unei interpretări proprii privind activitatea infracțională a autorilor și altor participanți la evaziunea fiscală în contextul particularităților metodologice de investigare a infracțiunilor în cauză. În

procesul de elaborare a tezei de doctorat a fost analizat și evaluat un volum considerabil de surse doctrinare, de acte normative, instructiv-metodice, de control financiar-fiscal și alte materiale, care caracterizează conținutul cantitativ și calitativ al cercetării.

Baza teoretică a studiului întreprins o constituie lucrările științifice din domeniul criminalisticii, a dreptului penal și procesual penal. În mod distinct, evidențiem următorii cercetători, la ale căror lucrări am făcut referință: M. GHEORGHITĂ, A. BARBĂNEAGRĂ, S. BRÎNZĂ, V. BERLIBA, V. CUȘNIR, V. STATI, I. VREMEA, A. ARMEANIC, A. DONCIU, EM. STANCU, C. SUCIU, V. BERCHEȘAN, C. VOICU, A. LAZĂR, S. ALĂMOREANU, R. CONSTANTIN, P. DRAGHICI, M. IONIȚĂ, A. MĂNĂILĂ, C. MIHEȘ, I. MIRCEA, E. АВЕРЬЯНОВА, P. БЕЛКИН, Ю. КОРУХОВ, Е. РОССИНСКАЯ, И. АЛЕКСАНДРОВ, Д. ГЛЕБОВ, А. РОЛИК, Л. ДРАПКИН, В. КАРАГОДИН, Е. ИЩЕНКО, А. ТОПОРКОВА, Н. ЯБЛОКОВ ș.a.

CONȚINUTUL TEZEI

Introducerea pune în evidență semnificația și actualitatea temei cercetate, denotă scopul și obiectivele lucrării, ipoteza de cercetare, reflectă baza teoretico-metodologică și noutatea științifică a tezei de doctorat. În introducere se expune noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute, problemă științifică importantă soluționată, tezele științifice principale prezentate spre susținere, valoarea teoretică și aplicativă a lucrării, aprobarea și implementarea rezultatelor obținute, precum și sumarul compartimentelor tezei.

Capitolul I, intitulat „*Dimensiunea doctrinară a infracționalității fiscale*” cuprinde 3 paragrafe: Acest capitol al tezei se referă la expunerea materialelor științifice cu implicații asupra subiectului cercetării științifice, materiale publicate atât peste hotare, cât și în spațiul geografic al Republicii Moldova. Capitolul se finalizează cu concluziile expuse, referitoare la spectrul și suficiența surselor bibliografice din domeniu, la realizarea scopurilor și obiectivelor tezei de doctorat, la problemă științifică de importanță majoră soluționată.

1.1. Infracțiunile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din Republica Moldova. 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 și taxe, în limbajul fiscal modern s-a încetățenit denumirea „evaziune fiscală”. Cu toate acestea, legislatorul nu dă o definiție legală a evaziunii fiscale la general și a evaziunii fiscale penale în special, oferind această posibilitate doctrinei juridice [39, p. 24]. După cum indică autorul I. VREMEA, evaziunea fiscală este caracterizată teoretic ca o sustragere de la impunere a materiei impozabile și ca o încălcare a egalității în fața impozitului și prin impozit, având ca consecință financiară micșorarea veniturilor publice [40, p. 259].

Examinând problematica infracțiunilor de evaziune fiscală, savanții V. CUȘNIR și V. BERLIBA, în lucrarea „*Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic. Chișinău, 2002*” menționează că dacă este cazul de a examina structura relațiilor fiscale la nivelul reflectării celor mai importante funcții, atunci este lesne de observat că anume obiectele impozabile constituie un element structural al acestor relații și îndeplinește rolul de obiect material al relațiilor respective. Esența relațiilor fiscale constă în formarea bugetului public național pe baza obligațiilor fiscale înaintate. Aceste obligații fiscale presupun în mod obligatoriu existența unui obiect impozabil. Deci, relațiile fiscale pot exista doar în legătură și pe baza unui obiect impozabil existent [13, p. 68-69].

După părerea cercetătorului V. STATI, preocupat și el de subiectul infracțiunilor de evaziune fiscală, expusă în lucrarea „*Infrațiuni economice. Note de curs. CEP USM. Chișinău, 2014*”, politicile de impozitare sunt determinate de un șir de factori și necesită atingerea unui echilibru între colectarea veniturilor suficiente pentru acoperirea cheltuielilor publice de bază și necesitatea de a asigura un mediu favorabil activității de întreprinzător. Monitorizarea îndeplinirii de către contribuabili a obligațiilor fiscale a devenit una dintre prioritățile statului. În acest plan, realizarea unei politici social-economice și bugetare eficiente este asigurată printr-un set întreg de măsuri, inclusiv cele de natură juridico-penală [35, p. 248-249].

După cum menționează autorii S. BRÎNZĂ și V. STATI, într-o lucrare comună de applitudine - „*Tratat de drept penal. Partea specială. Volumul ÎI. Chișinău, 2016*” - fapta de nesocotire de către făptuitor a prevederilor legislației fiscale poate adopta forma eschivării de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit numai în cazul sustragerii categorice și definitive de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit, caz în care intră sub incidența art. 244¹ CP RM. În situația în care o astfel de sustragere are un caracter limitat în timp, răspunderea se va aplica în baza alin. 2, art. 260 din Codul fiscal [7, p. 161].

O valoare științifică aparte comportă și lucrarea realizată de un grup de autori - BARBĂNEAGRĂ A., ALECU Gh., BERLIBA V. ș.a. - *Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. Centrul de Drept al Avocaților. Chișinău, 2009*. În cadrul acesteia, subiectul infracțiunilor de evaziune fiscală este tratat de către cercetătorul V. BERLIBA, în opinia căruia subiectul evaziunii fiscale nu coincide cu subiectul activ al infracțiunii; în sensul art. 244 C.pen.RM, subiect al impunerii (contribuabil) poate fi numai persoana juridică, iar subiect activ al infracțiunii – persoana juridică și cea fizică responsabilă, ajunsă la vârsta de 16 ani, care posedă anumite calități speciale. Contribuabil, subiect al impunerii este persoana care, conform legislației fiscale, are obligată să calculeze și/sau să achite la buget orice impozite și taxe, penalitățile și amenzile respective; persoana care, conform legislației fiscale, are obligată să

rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite la buget plățile indicate [3, p. 518]. Autorul V. BERLIBA pune accent și pe faptul că infracțiunea de cauzare de pagube materiale prin înșelăciune sau abuz de încredere are un conținut mai vast decât evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, prima normă jucând rolul general pentru cea din urmă – norma specială. Concursul ideal între aceste două fapte prevăzute de legea penală nu poate exista [3, p. 518].

Un accent aparte revine lucrării „*Tratat de metodică criminalistică. CEP USM. Chișinău, 2015*”, autor savantul M. GHEORGHÎȚA. În raport cu investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală sunt valoroase opiniile autorului M. GHEORGHÎȚA în sensul că fiecare infracțiune se reflectă în realitatea obiectivă printr-o serie de urme materiale și ideale, însușiri și intermedieri, care individualizează actul ilicit. Metodologic, cercetarea se desfășoară de la urmele infracțiunii spre stabilirea circumstanțelor și a mediului săvârșirii ei, spre identificarea bănuțului, complicilor lui, acțiunilor acestora. [19, p. 51].

Un suport incontestabil privind cadrul metodologic de investigare a infracțiunilor servește lucrarea „*Tratat de criminalistică. Chișinău, 2017*” a aceluiași autor M. GHEORGHÎȚA. Pentru cercetarea noastră au fost valorificate viziunile autorului privind modelul criminalistic și caracteristica criminalistică, referitor la situațiile tipice, la versiuni, la acțiunile inițiale și ulterioare de investigare, precum și la alte teze științifice promovate de autor [20].

1.2. *Infracțiunile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din alte state.* Un loc deosebit în sistemul surselor doctrinare în materia studiată o are lucrarea „*Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional. Editura Economică. București, 2007*”, elaborată de autorul D. PĂTROI. Conform lui, evaziunea fiscală reprezintă o stare de fapt a economiei, ca urmare a comportamentului economico-social al indivizilor și a cărei geneză constă și în principiile conviețuirii sociale. Deoarece se află dincolo de frontierele legalității, din punct de vedere al reglementărilor fiscale, evaziunea fiscală antrenează riscuri ridicate, dar, în același timp, asigură o remunerare superioară pentru expunerea la aceste riscuri (comparativ cu economia oficială). [30, p. 95].

Subiectul evaziunii fiscale a fost cercetat și de autorii C. VOICU și A. BOROI, în a căror opinie obiectul infracțiunii de evaziune fiscală este constituit din relațiile 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 la bugetul național consolidat [38, p. 152].

Următoarea lucrare folosită în procesul de elaborare a tezei de doctor a fost cea cu genericul „*Expertiza criminalistică a documentelor. Aspecte tactice și tehnice. Ed. LUMINA LEX. București, 2008*”, avându-i în calitate de autori pe LAZĂR A. și ALĂMOREANU S. Este

de reținut că în viziunea acestor cercetători, practica de urmărire penală a relevat că pentru dovedirea laturii obiective a unei infracțiuni de evaziune este esențială informația privind existența anumitor înscrisuri falsificate, a unor înregistrări inexacte sau omisiuni, cu știință, de a evidenția în actele contabile veniturile obținute, dar nu actele de control fiscal care reflect analize economice cu caracter general, adeseori contestate ulterior prin expertize contabile [21, p. 21].

O contribuție esențială în cadrul cercetării realizate a avut-o și lucrarea autorului E. STANCU, intitulată „*Tratat de criminalistică. Ediția a IV-a. Ed. Universul Juridic. București, 2007*”. Cu această ocazie, a fost luat în calcul momentul că pentru descoperirea și probarea infracțiunilor din domeniul afacerilor, investigația penală trebuie să realizeze o demonstrație minuțioasă a manevrelor folosite de făptuitor, care se situează adesea la frontiera îngustă dintre licit și ilicit. Este dificil de stabilit un cadru tip de cercetare în această materie. Investigația în domeniul afacerilor este caracterizată de complexitate, ea trebuind să fie efectuată cu hotărâre, cu multă răbdare, tenacitate, perspicacitate și curaj. Nici unul dintre aceste atribute nu trebuie să lipsească, dacă se dorește restabilirea echilibrului între dispozițiile penale încă insuficiente și abilitarea delincvenților din lumea afacerilor, unii deținând poziții sociale, politice, economice sau având relații deosebite [33, p. 589].

Despre specificul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, în special, în latura dispunerii și efectuării expertizelor judiciare contabile, fiscale și financiare, se expun autorii CONSTANTIN R., DRĂGHICI P., IONIȚĂ M. În lucrarea acestora, intitulată „*Expertizele – mijloc de probă în procesul penal. Ed. Tehnică. București, 2000*” se constată că expertizele contabile constau în cercetarea situației economice a unor societăți, în cercetarea operațiunilor de evidență contabilă, a concordanței dintre documentele primare de evidență contabilă și realitate, fiind des utilizate în materie civilă, penală sau comercială. Examinând trăsăturile caracteristice care dau o configurație specifică acestui mijloc de probă se trage concluzia că obiectul acestei expertize îl formează lămurirea unor împrejurări de fapt a căror cunoaștere reclamă o competență specială – în speță contabilă. Asupra acestor împrejurări se vor purta cercetările expertului și tot cu privire la ele expertul va formula concluzii motivate [12, p. 98].

Remarcăm că o atenție specială a fost acordată investigării faptelor de evaziune fiscală de autorii MOISE A. C. și STANCU E. în lucrarea „*Criminalistica. Elemente metodologice de investigare a infracțiunilor. Ed. Universul Juridic. București, 2017*”. Făcând referire la modalitățile de realizare a evaziunii fiscale, ei trec în revistă faptul că aceasta se realizează cu ajutorul următoarelor categorii de impozite și taxe: 1) *Evaziunea fiscală în cazul impozitului pe profit*; 2) *Evaziunea fiscală în cazul impozitului pe venit*; 3) *Evaziunea fiscală în cazul accizelor* etc. [26, p. 70-71].

O valoare științifică aparte comportă și lucrările științifice consacrate metodologiei investigării infracțiunilor de evaziune fiscală editate în Federația Rusă. O primă sursă în acest sens, asupra căreia am dori să atragem atenția, o constituie cercetarea autorilor E. IȘCENCO și A. TOPORCOVA, cu titlul *„Криминалистика. Учебник. Издание 2-е, дополненное и переработанное. Изд. ИНФРА-М. М., 2010”*. Conform opiniei autorilor vizați, Impozitele reprezintă atributul, elementul obligatoriu al oricărui stat. În condițiile actuale ele figurează în calitate de pârghii de bază prin intermediul cărora sunt reglementate procesele economice și sociale care au loc în societate. Totodată, în acest context, este necesar controlul stării faptice a fiecărui subiect al activității economice, deoarece baza părții de venituri la bugetul de stat o reprezintă anume impozitele încasate [46, p. 252].

Semnificativă s-a dovedit a fi și lucrarea *„Криминалистика. Учебник для вузов. 4-е издание. НОРМА ИНФРА-М. М., 2016”* elaborată de autorii T. AVERIANOVA, R. BELCHIN, IU. CORUHOV și E. ROSSINSCAIA. Potrivit opiniilor acestor autori, caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală trebuie să includă în sine informații referitoare la obiectul atentatului infracțional, la circumstanțele și împrejurările tipice de comitere a infracțiunii (locul, timpul), referitoare la urmele materiale ale infracțiunii și la modalitățile de depistare și descoperire a acestor fapte infracționale [42, p. 753].

Semnificativă este și lucrarea autorilor O. Ș. PETROSEAN, IU. V. TRUNȚEVSCI, E. N. BARICAEV și A. J. SARCHISEAN (*Экономические и финансовые преступления. Второе издание. Изд. Закон и Право. М., 2011*) în al cărei conținut se afirmă că obiectul infracțiunii de evaziune fiscală a persoanelor juridice și persoanelor fizice îl constituie relațiile economice în domeniul stabilirii și încasării impozitelor și taxelor în conformitate cu legea fiscală. În calitate de obiect material al acestei infracțiuni figurează mijloacele bănești sub forma impozitelor și taxelor care urmează a fi achitate de către persoanele în cauză [51, p. 17].

Autorul ALEXANDROV I. în lucrarea *„Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования. Юридический Центр Пресс. СПб, 2002”* evidențiază că optimizarea fiscală se prezintă a fi o varietate absolut legală a activității pentru care sunt selectate doar modalitățile legale. Ca absolut contrară celor menționate se prezintă a fi „pseudooptimizarea” a cărei esență o constituie ficțiunea, înșelăciunea, crearea unei aparențe externe cu scopul de a ascunde situația economică, prezentă în realitate [43, p. 91]. Toate impozitele, în funcție de modalitatea ilicită de neachitare a lor, se împart în: 1) impozite aflate în interiorul sinecostului; 2) impozite plasate în afara sinecostului; 3) impozite aflate de asupra sinecostului [43, p. 96]. Într-o altă lucrare a sa, *„Расследование налоговых преступлений. Учебное пособие. Красноярск, 2002”* același autor susține și argumentează opinia că planul de investigare a infracțiunilor fiscale reprezintă instrumentul care ordonează

procesul, îl face logic, economic și capabil de a asigura la maximum stabilirea tuturor împrejurărilor care formează obiectul probatoriului. Prezența planului de investigare, acceptat în practica organelor judiciare permite, de asemenea, de a controla corectitudinea activităților efectuate în cadrul urmăririi penale [44, p. 284].

În concluzie, la investigarea dimensiunii doctrinare a infracționalității fiscale am constatat următoarele: 1) În cadrul doctrinar din Republica Moldova subiectul metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală este cercetat fragmentar, iar cantitatea publicațiilor din acest domeniu este redusă; 2) Evaziunea fiscală este consecința deficiențelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și a neprevederii și nepriceperii legiuitorului în politicile de prevenire și combatere a evaziunii fiscale; 3) Evaziunea fiscală este incriminată din necesitatea asigurării încasării conforme a impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri publice. 4) Gradul prejudiciabil al infracțiunilor fiscale este determinat de semnificația deosebită a impozitelor în dezvoltarea societății; 5) Sinteza dimensiunii doctrinare a metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală indică asupra faptului că doctrina juridică, în special cea autohtonă, nu a acordat, de fiecare dată, atenția cuvenită acestui subiect; 6) Subiectul metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală a fost abordat de către autorii din Republica Moldova mai modest în comparație cu lucrările din acest domeniu din alte state; 7) Sesizăm realizările reușite ale doctrinei din Federația Rusă în materia metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală, remarcându-se lucrările mai multor cercetători notorii, recunoscuți pentru contribuțiile pe care le-au avut în domeniul criminalisticii și al activității speciale de investigații; 8) Cercetarea științifică fragmentară a subiectului metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală pe care am constatat-o urmare a examinării materialelor științifice publicate în Republica Moldova justifică necesitatea amplificării cercetării subiectului vizat.

Capitolul al II-lea, cu titlul *„Infracțiunea de evaziune fiscală: caracteristica criminalistică și circumstanțele ce urmează a fi dovedite în procesul investigării”* este structurat în patru paragrafe.

2.1. Conceptul infracțiunii de evaziune fiscală și formele ei de manifestare. Dicționarul explicativ al limbii române definește noțiunea de evaziune fiscală ca fiind „sustragerea de la o obligațiune fiscală [29, p. 444]”. Etimologic, termenul de „evaziune” provine din limba franceză – *evasion* și lat. *evasion* [6, p. 73]. O formulă adecvată a evaziunii fiscale constă în sustragerea contribuabilului prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și/sau oricăror altor sume datorate bugetului public [16, p. 414]. Evaziunea fiscală reprezintă unul dintre fenomenele economico-sociale complexe de maximă rezonanță cu care statele se confruntă și ale cărei consecințe nedorite caută să le limiteze cât mai mult, eradicarea fiind

practic imposibilă [17, p. 34]. Evaziunea fiscală reprezintă o stare de fapt a economiei, ca urmare a comportamentului economico-social al indivizilor și a cărei geneză constă și în principiile conviețuirii sociale [30, p. 95]. Evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și altor obligații față de bugetul public de către persoanele fizice sau juridice [28, p. 60]; acțiunile concentrate ale unui contribuabil privind încălcarea unor reglementări legale, în scopul sustragerii de la plata unor impozite sau taxe. Această sustragere produce efecte atât pe termen scurt, cât și pe termen lung. Prin această sustragere statul este lipsit de resursele financiare necesare satisfacerii unor nevoi sociale [23, p. 36]. Apărută ca manifestare social-economică odată cu impozitul, evaziunea fiscală reprezintă sustragerea de la impunere a unei părți mai mari sau mai mici din materia impozabilă, fiind întâlnită peste tot acolo unde există activitate economică și obligații fiscale. După modul în care poate fi săvârșită, evaziunea fiscală are două forme de manifestare: a) evaziunea fiscală realizată la adăpostul legii; b) evaziunea fiscală frauduloasă [2, p. 207].

Evaziunea fiscală redă fenomenul de evitare (ocolire, eschivare, eludare, sustragere) prin orice mijloace, integral sau parțial, a onorării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor obligațiuni puse în sarcină legal, față de bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile speciale, extrabugetare, de către persoanele fizice și juridice, rezidente și nerezidente [36, p. 48]. Evaziunea fiscală infracțională reprezintă fapta (acțiune sau inacțiune) prejudiciabilă, săvârșită cu intenție, ilegală și penal condamnabilă a persoanei, care constă în disimularea materiei impozabile sau în folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat [40, p. 260].

2.2. Caracteristica criminalistică și modelul criminalistic ale infracțiunii de evaziune fiscală. Este cunoscut faptul că fiecare infracțiune se reflectă în realitatea obiectivă printr-o serie de urme materiale și ideale, însușiri și intermedieri. Anume ele individualizează fiecare act ilicit. Metodologic, investigația se desfășoară de la urmele infracțiunii spre stabilirea circumstanțelor și a mediului săvârșirii ei, spre depistarea bănuțului, complicilor lui, acțiunilor acestora. Studiarea și generalizarea practicii de combatere a unor categorii de infracțiuni a permis reprezentanților științei să determine legitățile concrete de apariție și evoluție a infracțiunilor. Unii savanți au propus ca aceste date să fie întrunite în noțiunea de caracteristică criminalistică a infracțiunilor [19, p. 51]. Alții operează cu noțiunea de model criminalistic. Fiecare metodică particulară de cercetare a anumitei categorii de infracțiuni se bazează pe generalizarea experienței organelor de urmărire penală și are o structură unică, care asigură, în cea mai mare măsură, consecutivitatea respectivă, obiectivitatea, oportunitatea, plinătatea activităților procesuale și tactice, care corespund etapelor de bază ale investigării cauzelor penale. O astfel de structură a metodicilor particulare înglobează, pe lângă alte componente, și modelul criminalistic

(sau caracteristica criminalistică) a categoriei respective de infracțiuni. Totodată, în opinia autorului M. Gheorghită, termenii „model” și „caracteristică” au conținut propriu și nu se pot substitui [20, p. 722-723], acesta pledând pentru noțiunea de model criminalistic al anumitor categorii, tipuri de infracțiuni [20, p. 730].

Caracteristica criminalistică a infracțiunii reprezintă sistemul de informații privind semnele criminalistice importante ale unui anumit grup de infracțiuni, care reflectă legăturile firești dintre ele, fiind, în același timp, și baza, temelia cercetării infracțiunilor vizate [47, p. 17]. Savantul N. P. Iablocov menționează următoarele: „Caracteristica criminalistică reprezintă un sistem dinamic (cumul) al semnelor corespunzătoare, generale și individuale a faptelor infracționale, corelate intern, care se reflectă în modalitatea și mecanismul faptei infracționale, în particularitățile individuale ale subiectului infracțiunii, având o importanță enormă pentru elaborarea metodologiei criminalistice de cercetare [58, p. 16]”. Același autor își precizează poziția în privința caracteristicii criminalistice, indicând că prin ea se mai subînțelege „un sistem informațional care conține date referitoare la infracțiune și circumstanțele ei, care au importanță pentru cercetare [48, p. 122].

Caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală reprezintă descrierea sistematizată a semnelor stabile din structura criminalistică a acestor infracțiuni: conținutul obligațiunii fiscale, locul și timpul comiterii faptei actelor de evaziune fiscală, modalitățile de comitere a infracțiunii și urmele tipice a folosirii acestor modalități, subiecții care au atribuții la comiterea faptei evazioniste și alte elemente ale acestei structuri, precum și corelația internă și reciproc determinată a lor. Caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală trebuie să includă în sine informații referitoare la obiectul atentatului infracțional, la circumstanțele și împrejurările tipice de comitere a infracțiunii (locul, timpul), referitoare la urmele materiale ale infracțiunii și la modalitățile de depistare și descoperire a acestor fapte infracționale [42, p. 753].

2.3. Circumstanțele care urmează a fi dovedite la investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală. Legislația procesual-penală stabilește, chiar dacă la nivel general, obiectul probatoriului într-o cauză penală, în baza căruia metodologia de investigare este direcționată spre împrejurările ce urmează a fi clarificate. Legislația în vigoare, dar și doctrina dreptului procesual-penal stabilesc șirul, ordinea și succesiunea activităților de urmărire penală pe care trebuie să le îndeplinească organele împuternicite să cerceteze faptele penale în vederea cunoașterii și probării adevărului. În metodologiile particulare de cercetare a unei sau altei categorii de infracțiuni trebuie să se țină cont de prevederile doctrinei și ale legislației procesual-penale în vigoare, atunci când se elaborează algoritme ale acțiunilor de urmărire penală [15, p. 515-516; 14, p. 4].

Ansamblul faptelor și a împrejurărilor de fapt ce trebuie cunoscute, pentru soluționarea echitabilă și legitimă a unor cauze penale, poartă denumirea de obiect al probatoriului. Principalele elemente ale acestuia sunt enumerate în mod expres în art. 96-97 CPP al RM. Enumerarea în lege a elementelor obiectului probatoriului nu este una exhaustivă [15, p. 522-523; 33, p. 515].

În urma cercetărilor efectuate în cadrul acestui capitol, au fost propuse următoarele concluzii: 1) Caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală reprezintă descrierea sistematizată a semnelor stabile din structura criminalistică a acestor infracțiuni: conținutul obligațiunii fiscale, locul și timpul comiterii faptei actelor de evaziune fiscală, modalitățile de comitere a infracțiunii și urmele tipice a folosirii acestor modalități, subiecții etc.; 2) Evaziunea fiscală este consecința deficiențelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și a neprevederii și nepriceperii legiuitorului; 3) Evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli, neavând la bază operațiuni reale, presupune că făptuitorul simulează efectuarea unor manopere pentru a justifica cheltuielile pe care le-a făcut; în acest caz, falsitatea vizează realitatea, efectuarea efectivă a operațiunilor; 4) Tănuirea trebuie înțeleasă în sens larg, nelimitând-o doar la cazurile de tănuire a întregului obiect impozabil; poate fi tănuită și o parte a obiectului impozabil dacă, desigur, proporțiile sunt cele prevăzute în legea penală; 5) Prin omisiunea evidenței, în total sau în parte, în documente contabile a operațiunilor comerciale sau a veniturilor realizate, se înțelege omisiunea de a lua la evidență veniturile în documentele contabile oficiale sau în alte documente legale; 6) Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor săvârșita prin punerea la evidență a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat urmează a fi deosebită de optimizarea fiscală. În cazul optimizării fiscale, contribuabilul recurge la metode – permise sau neinterzise de legislație – de reducere a mărimii impozitului pe care-l achită.

Capitolul al III-lea – „Cadrul de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală” este structurat în 5 paragrafe, inclusiv concluziile la acest capitol.

3.1. Cadrul metodologic general al investigării penale în domeniul evaziunii fiscale. Practica judiciară a infirmat posibilitatea elaborării unei metodici universale de cercetare a oricărui act infracțional. O infracțiune săvârșită este o faptă individuală atât după obiectul nemijlocit al atentării, condițiile și împrejurările în care a avut loc, cât și după caracteristicile persoanelor implicate și modul acestora de a opera în vederea realizării scopului infracțional. Aceasta nu înseamnă, însă, că diferite infracțiuni, clasificate în aceleași categorii, nu au indici comuni care ar asigura formularea unor recomandări metodice-tip de investigare. Conținutul acestor recomandări constituie de fapt, partea cea mai importantă a compartimentului

metodologic al criminalistici și concomitent „produsul” acestuia. Mai mult ca atât, metodologiile particulare reunesc realizările altor compartimente ale criminalisticii, ajustându-le la conținutul și particularitățile cercetării categoriei respective de infracțiuni și la condițiile în care organul de urmărire penală își desfășoară activitatea [15, p. 513-514].

Investigația penală în domeniul afacerilor este caracterizată de complexitate, fiind asistată de echipe formate din experți în domeniul financiar, experți contabili, criminaliști, procurori, polițiști, experți în investigarea criminalistică a sistemelor informatice, care au ca obiective, desfășurarea investigațiilor, trimiterea în judecată a infractorilor în vederea condamnării acestora și confiscarea bunurilor care provin din săvârșirea infracțiunilor [26, p. 65]. Pentru descoperirea și probarea infracțiunilor din domeniul afacerilor, investigația penală trebuie să realizeze o demonstrare minuțioasă a manevrelor folosite de făptuitor, care se situează adesea la frontiera îngustă dintre licit și ilicit. În literatura de specialitate s-a afirmat că este dificil de stabilit un cadru tip de cercetare în această materie [59].

3.2. *Sesizarea și pornirea urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală.* Atât începerea, cât și desfășurarea urmăririi penale presupun că organele abilitate să ia cunoștință despre săvârșirea infracțiunii. În marea majoritate a cazurilor, sesizarea organelor de urmărire penală are loc *in rem*. Deci nu este doar de un simplu act de informare a organelor de urmărire penală, or sesizarea trebuie făcută în condițiile expres prevăzute de lege [4, p. 45]. Pentru adoptarea unor soluții legale și temeinice în cadrul procesului penal se fac necesare probe, iar aceste probe, atât cu privire la faptă, cât și la făptuitor, sunt colectate de către organele judiciare în faza de urmărire penală. În acest scop este necesar ca urmărirea penală să fie declanșată ori de câte ori există indicii că a fost săvârșită o infracțiune, înseși începerea urmăririi penale fiind pornirea aceluia motor care pune în funcțiune, în cele mai multe dintre cauze, întreg angrenajul procesului penal. În vederea începerii urmăririi penale se impune ca organele de urmărire să aibă cunoștință despre săvârșirea unei infracțiuni și să fie sesizate conform legii [31, p. 102].

În literatura de specialitate se apreciază că urmărirea penală are trei etape procesuale, și anume: etapa de investigare a faptei (*in rem*), cea de investigare a persoanelor și aceea de rezolvare a cauzei de către procuror [37, p. 1]. Începerea urmăririi penale presupune, în mod obligatoriu, ca organele de urmărire penală să aibă cunoștință despre comiterea infracțiunii și să fie sesizate în conformitate cu dispozițiile legale. Sesizarea organelor judiciare reprezintă punctul de plecare al urmăririi penale, fără de care aceasta nu poate începe, și conține atât elementul de informare, cât și temeiul legal de desfășurare a activității de investigare [31, p. 85]. În acest context, materialele controalelor efectuate cu ocazia verificării activității financiar-fiscale a contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în situațiile în care conțin semnele

infrafracțiunilor fiscale permit de a începe urmărirea penală fără efectuarea cărorva operațiuni suplimentare de verificare.

La pornirea urmării penale în privința faptului comiterii infracțiunii fiscale (*in rem*) este suficient un cumul al datelor autentice și veridice referitoare la: locul săvârșirii infracțiunii, diminuarea în documentele contabile a veniturilor (încasărilor) sau majorarea nejustificată a cheltuielilor, fie tănuirea obiectelor impozitării, suma cumulativă a impozitului, taxei prevăzute de Codul fiscal, contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii sau primei de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente unui an fiscal depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei, în cazul evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, iar în cazul evaziunii fiscale a persoanelor fizice suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat depășește 2500 de unități convenționale. Deja la acest moment, de frecvente ori, este cunoscută modalitatea de comitere a infracțiunii, deoarece în conținutul actului de verificare fiscală este expus caracterul acțiunilor de denaturare a documentelor de evidență contabilă privitor la venituri, cheltuieli sau la tănuirea obiectelor impozabile [46, p. 594].

3.3. Situații tipice de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală. Activitatea infracțională în cazul evaziunii fiscale este constituită din acțiuni contabile și economice ilegale, efectuate sub forma celor legale, în vederea eschivării de la achitarea impozitelor și taxelor. În baza nivelului de organizare și de experiență infracțională a făptuitorilor, putem determina trei varietăți ale acesteia: 1. *Activitatea la nivel de diletant*, atunci când evaziunea fiscală este comisă, de regulă, prin intermediul tănuirii operațiunilor financiar-economice, în particular, prin nimicirea documentelor de evidență; 2. *Activitatea de nivel semi profesional*. Eschivarea de la achitarea impozitelor este realizată, de regulă, prin intermediul reflectării în documentația contabilă a activității financiar-economice denaturate; 3. *Activitatea de nivel profesional*, în cadrul căreia, evaziunea fiscală se realizează simultan prin intermediul tănuirii și voalării urmelor [52, p. 38-39].

3.3.1. Faza investigațiilor inițiale. Activitățile de urmărire penală, constituind fondul metodic al cercetării unei categorii de infracțiuni, trebuie conformate etapelor de investigare. În criminalistică s-a stabilit ordinea, conform căreia investigația penală se desfășoară în două etape: inițială și ulterioară. Etapa inițială cuprinde perioada de timp de la începerea urmării penale până la stabilirea făptuitorului și punerea acestuia sub învinuire. Etapa inițială este etapa desfășurării activităților imediate, adică a celor ce nu suferă amânare, deoarece, îndepărtate în timp, devin ineficiente. Acțiunile inițiale planificate pot fi organizaționale, speciale de investigații și de urmărire penală. La categoria acțiunilor dispuse imediat după începerea

urmăririi penale, se atribuie: revizia documentară; inventarierea; interpelări în adresa organelor fiscale, a organizațiilor ierarhic-superioare și a centrelor de informare și evidență [42, p. 761].

Etapa în cauză este menită să creeze condiții informative favorabile activității de investigare ulterioară a cauzei [15, p. 123-124].

În etapa inițială, activitățile de investigare se desfășoară neîntrerupt, impunând persoanelor investite cu urmărirea penală o conduită pro-activă în vederea soluționării problemelor specifice acestei etape, și anume: 1) Determinarea naturii juridice a faptei și a împrejurărilor în care a fost săvârșită infracțiunea, mai ales în cazurile în care din informația colectată este clar caracterul faptei; 2) Depistarea, fixarea, și ridicarea probelor materiale ale infracțiunii (acestea putând degrada ca urmare a activității umane sau a factorilor naturali) și crearea unei baze necesare pentru planificarea urmăririi penale; 3) Elaborarea versiunilor tipice care derivă din materialele în baza cărora s-a decis începerea urmăririi penale; 4) Luarea măsurilor imediate pentru reținerea pe „urme proaspete” a persoanelor implicate în actul infracțional; 5) Asigurarea recuperării prejudiciului cauzat prin infracțiune [15, p. 525].

3.3.2. Faza investigațiilor ulterioare. Etapa în cauză este în funcție, pe de o parte, de rezultatele activităților de procedură desfășurate la etapa inițială, iar, pe de altă parte, de declarațiile persoanelor învinuite, de atitudinea pe care aceștia o au în raport cu învinuirea. Sarcinile acestei etape constau în clarificarea împrejurărilor rămase nestabilite la prima etapă, aprecierea datelor și a probelor (inclusiv pe cale științifică) fixate la etapa inițială a urmăririi penale, administrarea de noi date probatorii cu privire la vinovăția învinuiților etc. [15, p. 525-526].

Faza investigațiilor ulterioare presupune precizarea versiunilor, după caz corectarea și/sau completarea planului investigațiilor/acțiunilor de urmărire penală, conținutul, consecutivitatea și termenele de efectuare a acțiunilor ulterioare. În acest context, susținem părerea savantului M. GHEORGHITĂ, potrivit căreia complexitatea și specificul investigației impune organului de urmărire penală organizarea lizibilă a activității sale, înțelegerea perspectivei, premeditarea fiecărei activități de urmărire penală și a sistemului în întregime. Aceste cerințe se vor realiza prin planificarea la timp, deplină și exactă a cercetării cazului infracțional constat [18, p. 76].

3.4. Controlul financiar-fiscal și cunoștințele speciale la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală. Controlul, ca activitate necesară și obiectivă de urmărire a realizării unor indicatori prestabiliți, reprezintă o funcție a managementului conștientă și programată, parte componentă a sistemului general și de conducere [32, p. 14]. În condițiile economiei de piață, controlul economic, indiferent dacă acesta este de factură financiară, contabilă, administrativă, gestionară, fiscală sau de altă natură, dobândește o însemnătate deosebită, fiind exercitat în virtutea dreptului inalienabil al societății de a-și apăra interesele sale generale, fundamentale [11,

p. 43]. Sub aspect conceptual, în sursele doctrinare, controlul financiar este definit în mod diferit. Potrivit unor autori din Federația Rusă, controlul financiar reprezintă controlul asupra legalității și raționalității în sfera formării, repartizării și utilizării fondurilor bănești; controlul asupra activității financiare a agenților economici [50, p. 32].

În doctrina română, controlul financiar este definit ca fiind o latură componentă a controlului economic că are, în principal, ca obiective, cunoașterea de către stat a modului cum sunt administrate mijloacele materiale și financiare de către agenții economici, modul de realizare și cheltuire a banului public, el urmărind, totodată, asigurarea și consolidarea echilibrului financiar, asigurarea eficienței economico-financiare, în final, dezvoltarea economiei naționale [24, p. 168; 11, p. 43]. Controlul financiar prezumă verificarea prin comparare prevederile normative prevăzute în legi, hotărâri, ordine, norme metodologice etc. cu realitatea, legalitatea, oportunitatea și eficiența operațiilor consemnate în acte și documente, stabilind erorile, abaterile, lipsurile și deficiențele din activitatea economico-financiară [32, p. 21].

Deținând cunoștințe speciale determinate și experiență, aplicând în măsura necesităților metode științifice și mijloace tehnice, specialiștii observă, de frecvente ori, ceea ce este imposibil sau dificil să rețină investigatorul (ofițerul de urmărire penală, procurorul). De frecvente ori, specialiștii asigură descoperirea rapidă a indicilor infracțiunii, efectuează analiza minuțioasă a acestora, ceea ce oferă posibilitatea formării unei reprezentări corecte asupra actului infracțional investigat, obținerii răspunsurilor prealabile la o multitudine de întrebări aflate în vizorul organului de urmărire penală [57, p. 14].

În opinia autorului N. A. SELIVANOV, datorită participării în cadrul cercetărilor, specialistul ajută ofițerul de urmărire penală de a soluționa două sarcini importante: a) de a obține și de a introduce în cauză penală materialul judiciar probator, care are o importanță hotărâtoare pentru cercetare; b) de a efectua, în baza datelor obținute, planificarea justificată și bine determinată a ulterioarei cercetări, determinând cu certitudine direcția investigațiilor ulterioare de administrare a probelor. Specialistul acordă ajutor nu doar în descoperirea rapidă, ci și în fixarea calificată și competentă a corpurilor delictive, asigurând păstrarea și folosirea lor în procesul de examinare a cauzelor penale. În rezultatul participării specialistului la acțiunile de urmărire penală cercetarea devine, de regulă, mai ordonată, deplină, rapidă și obiectivă [54, p. 5].

În urma analizei cadrului de investigare al infracțiunilor de evaziune fiscală, au fost formulate următoarele concluzii: 1) Pentru pornirea urmăririi penale în privința faptului comiterii infracțiunii fiscale (*in rem*) este suficient un cumul de date autentice și veridice referitoare la: locul săvârșirii infracțiunii, diminuarea în documentele contabile a veniturilor (încasărilor) sau a cheltuielilor fie tănuirea obiectelor impozitării, când suma cumulativă a impozitului, taxei

prevăzute de Codul fiscal, contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii sau primei de asigurare obligatorie de asistență medicală aferente unui an fiscal depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărîrea de Guvern în vigoare la momentul săvîrșirii faptei, în cazul evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, iar în cazul evaziunii fiscale a persoanelor fizice suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat depășește 2500 de unități convenționale; 2) La urmele comiterii infracțiunii de evaziune fiscală pot fi atribuite: a) deplina necorespondere între operațiunea financiară realizată și reflectarea documentară a ei; b) necoresponderea înscrisurilor în conținutul documentelor primare, de evidență și de raportate a activității; c) prezența falsurilor materiale în documentele legate de calculul mărimii veniturilor și a sumei impozitelor; 3) La faza investigațiilor inițiale se selectează informații din bazele de date criminalistice și informaționale referitor la persoanele bănuite și modalități similare de săvârșire a infracțiunii; 4) Sarcinile etapei ulterioare constau în clarificarea împrejurărilor rămase nestabilite la faza inițială, în aprecierea datelor și a probelor fixate la faza inițială și administrarea de noi date probatorii privind vinovăția făptuitorilor etc.; 5) În calitate de temeiuri de pornire a urmăririi penale în privința faptelor de evaziune fiscală figurează, de regulă, comunicările (înștiințările) în scris a organelor fiscale și de control cu privire la încălcările fiscale, expediate organelor competente; 6) Cercetarea cauzelor de evaziune fiscală este, practic, imposibilă fără utilizarea cunoștințelor speciale din domeniul fiscalității. Deținând cunoștințe speciale și experiență, aplicând în măsura necesităților metode științifice și mijloace tehnice, specialistul identifică ceea ce este imposibil sau dificil pentru organul de urmărire penală.

Capitolul IV – „Particularitățile efectuării unor acte de urmărire penală la investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală” - conține 6 paragrafe.

4.1. Cercetarea la fața locului. În cauzele privind evaziunea fiscală cercetarea la fața locului nu deține primatul, cu unele excepții, determinate de caracterul evaziunii, modul și mijloacele de operare ale făptuitorilor.

Cercetarea la fața locului în cazul infracțiunilor din domeniul afacerilor se dispune atunci când este necesară constatarea directă în scopul determinării sau clarificării unor aspecte legate de mijloacele infracționale, de monoperele făptuitorilor la comiterea actului investigat, de stabilirea faptelor prin raportare la statutul bănuitului și la comportamentul acestuia, anturajul său, de stabilirea altor circumstanțe ale activității infracționale și a prejudiciului cauzat [26, p. 68]. Cu ocazia investigării faptelor de evaziune fiscală pot fi efectuate cercetări a încăperilor de serviciu, a depozitelor, secțiilor de producere, a porțiunilor de teren și mijloacelor de transport, în vederea descoperirii mărfurilor, materiei prime și producției neluate la evidență, a mijloacelor de transport și a instalațiilor care nu se afla la balanța întreprinderii, instituției, organizației.

Cercetarea instalațiilor tehnologice, a dispozitivelor, a aparatelor de control permite de a evalua posibilitățile tehnice ale întreprinderii, instituției, organizației în domeniul procesului de producție și de tănuire a obiectului impozabil de la impozitare

Cercetarea la fața locului este efectuată în scopul aflării adevărului în condiții mai lesnicioase și pentru a avea o imagine fidelă asupra împrejurărilor concrete ale cauzei [1, p. 114]. Prin această activitate, organul de urmărire penală urmărește: 1) Să constate situația la locul săvârșirii infracțiunii; 2) Să descopere și să fixeze urmele infracțiunii; 3) Să stabilească poziția și starea mijloacelor materiale de probă; 4) Să stabilească împrejurările în care infracțiunea a fost comisă [10, p. 93].

4.2. Efectuarea de percheziții și ridicări. Una dintre cele mai vechi metode de găsire a unor bunuri, valori sau înscrisuri, chiar în afara sistemului judiciar, în scopul recuperării acestora, dar și pentru a face dovada că ele sunt deținute de către persoana la care s-au găsit, este percheziția. Dacă activitatea de căutare a unor categorii de urme necesită din partea celui care o exercită anumite cunoștințe referitoare la modul în care acestea se prezintă, cum se formează și evoluează și pe această bază ce interpretare i se poate da mesajului lor, cunoștințe care, în timp, prin acumulare și diversificare, au fost însumate în ceea ce numim tactica cercetării locului săvârșirii infracțiunii și percheziția, ca activitate de căutare a unor bunuri, valori sau înscrisuri, au avut o evoluție finalizată cu stabilirea unui cadru legal, dar și a unei tehnici și tactici care i se aplică în efectuare [10, p. 171].

În cadrul investigărilor penale în domeniul afacerilor se efectuează toate tipurile de *percheziții*: domiciliare; corporale; informatice; vehiculelor. Astfel, în cazul efectuării perchezițiilor domiciliare, investigatorii trebuie să urmărească: locurile unde sunt ascunse mărfurile sustrate de la obligațiile fiscale; locurile unde se fabrică diferite produse prin încălcarea dispozițiilor legale; locurile unde sunt ascunse evidențele contabile duble, precum și alte documente neînregistrate; locurile unde se găsesc documentele care demonstrează activitățile economice desfășurate și persoanele implicate în aceste activități; sumele de bani care provin din activitatea infracțională etc. Investigatorii infracțiunilor din domeniul afacerilor trebuie să caute probe și în sistemele informatice și în alte suporturi de stocare a datelor informatice. În acest sens, se vor autoriza de organele judiciare competente efectuarea unor percheziții informatice [26, p. 68].

Deși asemănătoare cu percheziția, ridicarea de obiecte și înscrisuri este o instituție de sine stătătoare și nu trebuie confundată cu aceasta, dar nici cu activitatea de căutare, relevare, fixare și ridicare a urmelor, desfășurată cu ocazia cercetării locului faptei [25, p. 304]. Ea se constituie într-o activitate de sine stătătoare, deși vizează același scop ca și cercetarea la fața locului sau percheziția, respectiv căutarea, fixarea și ridicarea mijloacelor de probă. Dar, spre deosebire de

activitățile menționate, ridicarea de obiecte și înscrisuri are o identitate proprie datorită faptului că organul de urmărire penală cunoaște obiectele și înscrisurile ce prezintă valoare pentru cauză. Pe de altă parte, în afară de datele și informațiile deținute privind existența lor, organul de cercetare penală cunoaște atât locurile unde se află bunurile sau înscrisurile respective, cât și persoanele – fizice ori juridice – care le dețin [4, p. 284].

4.3. Audierea martorilor. Organul de urmărire penală cunoaște în urma actului de sesizare datele necesare privind timpul, locul și condițiile în care fapta a fost săvârșită, existența unor persoane care au perceput fapta. În raport cu specificul infracțiunii pe care o cercetează, la dosar pot exista procese-verbale de cercetare a locului faptei și planșe, procese-verbale de percheziție, expertize de diferite genuri (criminalistice, contabile etc.), declarații ale persoanelor ascultate de către același organ de urmărire penală sau de altele, procese-verbale de constatare a infracțiunii flagrante etc. Înainte de efectuarea ascultării persoanei, conținutul tuturor acestor mijloace de probă trebuie cunoscute în detaliu de către cel care urmează să efectueze activitatea [10, p. 111-112].

Persoanele ascultate în cadrul cauzelor penale privind comiterea faptelor de evaziune fiscală pot fi clasificate în următoarele categorii: 1) martorii-specialiști; 2) inspectorii fiscali, revizorii, auditorii; 3) contabilii și alți angajați care au luat parte la întocmirea documentelor primare; 4) alți salariați ai întreprinderii, instituției, organizației; 5) reprezentanții întreprinderilor-parteneri de afaceri; 6) rudele, vecinii, foștii angajați; 7) conducătorul și contabilul-șef al întreprinderii, instituției, organizației.

În funcție de persoana audiată sunt aplicate și adaptate procedeele tactice de audiere a acesteia [55, p. 83-84].

4.4. Audierea bănușilor, învinușilor, inculpașilor. Audierea suspecșilor sau a inculpașilor în cazul infracșunilor din domeniul afacerilor se realizează în scopul obșinerii de informașii referitoare la modul de operare utilizat, bunurile obșinute din activitatea infracșională, durata activitășii ilicite, precum și privitor la posibila participare a altor persoane la activitatea infracșională etc [26, p. 69]. Audierea bănușilor, învinușilor în comiterea evaziunii fiscale urmează a fi efectuată cu luarea în calcul a rolului acestora în cadrul grupului criminal, a nivelului de pregătire profesională, a intenșiei urmărite prin eschivarea de la achitarea taxelor și impozitelor. Respectiv, este necesar de a proceda la o pregătire minușioasă pentru audierea calitativă și cu succes a acestor persoane. În procesul studierii persoanei celui audiat se recomandă folosirea rezultatelor activitășii speciale de investigașii. Prin intermediul acestora, este posibil de a clarifica cine anume din cadrul cercului partenerilor de afaceri a avut anumite tangenșe cu afacerile bănușilor, învinușilor.

Conducătorul și contabilul-șef al organizației posedă, realmente, informații depline privind activitatea economico-financiară, organizarea și ținerea evedenței cantabile, dar și în privința achitării taxelor și impozitelor. Scopul ofițerului de urmărire penală este de a înfrânge „rezistența” acestor persoane și de a obține informația probatorie necesară [52, p. 124-125].

Audierea bănuiților (învinuiților) în comiterea infracțiunilor fiscale trebuie să fie efectuată cu luarea în calcul a rolului acestora în raport cu cauza investigată, a nivelului de pregătire profesională, a caracterului celor comise. Este necesar de a lua în calcul și momentul că bănuitul (învinuitul) în comiterea faptei de evaziune fiscală este pregătit pe segmentul explicării motivate și justificării acțiunilor sale ilegale, justificându-și detaliat linia de comportament pe durata urmăririi penale [46, p. 260]. Obiectul ascultării învinuitului sau inculpatului îl constituie relatarea unor fapte sau împrejurări de fapt referitoare la activitatea infracțională pe care a desfășurat-o personal [10, p. 153]. Audierea învinuitului sau inculpatului este activitatea procesuală și de tactică criminalistică efectuată de către organul de urmărire penală în scopul stabilirii unor date cu valoare probatorie, necesare pentru aflarea adevărului în cauza care face obiectul cercetării penale [27, p. 236].

4.5. Expertizele judiciare. Una dintre cele mai importante forme ale folosirii cunoștințelor speciale în procesul cercetării faptelor infracționale de evaziune fiscală o reprezintă, fără de echivoc, expertiza judiciară. Constatăm cu absolută certitudine că faptul complexității cauzelor de evaziune fiscală, care formează obiectul unor investigații sau litigii, depășește adesea volumul, structura și nivelul de cunoștințe sau competența investigatorului – ofițer de investigații, ofițer de urmărire penală, procuror, judecător, astfel încât pentru elucidarea acestor cauze se recurge la experți. Necesitatea expertizei este determinată și de existența unor interpretări diferite ale unei probleme, impunându-se opinia motivată a unui expert, precum și de faptul că, în unele situații, cercetarea se poate efectua numai în afara instanței, cu ajutorul unor mijloace speciale [17, p. 143]. Expertiza judiciară este mijlocul special de a transmite sau a aduce în proces noțiuni tehnice sau obiecte de probă pentru relevarea cărora se cer cunoștințe speciale sau abilitare tehnică [4, p. 224]. Expertiză, fiind o activitate de cercetare științifică a mijloacelor materiale de probă, presupune existența unor instituții cu personal specializat în diverse domenii, dotate cu aparataj, utilaj și materiale necesare examinării [21, p. 64].

Expertiza judiciară este acțiunea procesual-penală efectuată în baza ordonanței organului de urmărire penală sau a încheierii instanței de judecată, care constă în cercetarea materialelor și obiectelor din cadrul cauzei penale în vederea formulării de concluzii de către persoanele care posedă cunoștințe și deprinderi speciale în anumite domenii [52, p. 101]. Particularitatea expertizei, în calitate de mijloc de probă, constă în faptul că cercetării sunt supuse acele obiecte care sunt administrate de organul de urmărire penală. Din acest considerent, eficacitatea ei este

determinată de caracterul activ al antrenării acestuia din urmă în descoperirea și ridicarea obiectelor și documentelor, în obținerea mostrelor pentru cercetarea comparativă [53, p. 92].

În procesul cercetării infracțiunilor fiscale, de cele mai frecvente ori sunt dispuse expertize judiciare, orientate spre clarificarea conținutului veridic al documentației contabile. Fără o analiză specială a faptelor depistate este imposibil de a dovedi vinovăția persoanelor care au comis infracțiunea de evaziune fiscală. În cazurile în care, concluziile expuse în actul de control fiscal generează anumite dubii sau neclarități sau dacă pentru analiza acestora sunt necesare cunoștințe speciale, se purcede la dispunerea, în cadrul cauzelor penale, a expertizelor judiciare contabile, fiscale, financiar-economice și complexe [46, p. 263].

La finele acestui capitol venim cu următoarele concluzii: 1) Uneori este necesar de a efectua cercetarea încăperilor de serviciu, a porțiunilor de teren, a mijloacelor de transport și a ambalajelor în vederea descoperirii materiei prime nereflectate documentar, a mărfurilor, utilajelor și mijloacelor de transport nereflectate la balanța întreprinderii, precum și în scopul obținerii informațiilor referitoare la termenele și volumul desfășurării activității economico-financiare și de producție; 2) Percheziția urmărește scopul depistării înscrisurilor în ciornă, a documentelor provizorii, întocmite în vederea acoperirii operațiunilor economico-financiare efectuate fără de documente, a purtătorilor electronici de informații, a mărfurilor neperfectate documentar; 3) Pentru ridicarea completă și bine determinată a documentelor și consultarea în acest sens, este necesară invitarea unui specialist din domeniul fiscal (contabil, economist, auditor, revizor, inspector fiscal); 4) Prin audierea contabililor și a altor persoane (casieri, expeditori, magazinieri), care au introdus date denaturate referitoare la obiectele impozabile în documentele de evidență primară întocmite de ei, urmează a se clarifica cauzele, împrejurările și proporțiile acestor denaturări. Persoanele vizate pot descrie mecanismul depozitării, înregistrării și al realizării bunurilor materiale, al transmiterii sumelor bănești încasate, pot indica locul unde se păstrează înscrisurile în ciornă; 5) În calitate de cele mai optime procedee tactice de audiere sunt recunoscute: prezentarea documentelor contabile și a altor documente în calitate de probă de bază și prezentarea materialului probator care se referă la împrejurările de „mâna a doua” (secunde); 6) La etapa ulterioară a investigării cauzelor de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor urmează a fi dispuse expertize direcționate spre clarificarea conținutului autentic al documentației contabile. În această din urmă sunt acumulate cele mai prețioase informații referitoare la modalitățile de comitere a infracțiunilor fiscale.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Rezultatele obținute în cadrul acestei teze de doctorat au fost concretizate în următoarele: identificarea particularităților investigării infracțiunilor de evaziune fiscală [7, p. 159-165] și a

formelor ei de manifestare [7, p. 159-160]; caracteristica modalităților de săvârșire a evaziunii fiscale [7, p. 160]; stabilirea obiectului probatoriului în cazul investigării faptelor de evaziune fiscală [7, p. 161-162]; identificarea cadrului metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală [7, p. 159-161]; analiza particularităților efectuării acțiunilor de urmărire penală la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală [7, p. 162-165]; proiectarea situațiilor tipice și metodologiei de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală [8, p. 58-62]; expunerea particularităților încadrării juridice a faptelor de evaziune fiscală [9, p. 42-46].

În rezultatul cercetării temei tezei de doctorat, a fost soluționată **problema științifică de importanță majoră**, care constă în conturarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a faptelor de evaziune fiscală în baza legii procesual-penale, tacticii și metodologiei criminalistice, fapt de natură să contribuie la eficientizarea procesului de prevenire, cercetare și combatere a infracțiunilor fiscale.

Problema științifică importantă a fost demonstrată prin concluziile elaborate în baza ipotezei de cercetare. Rezultatele analizei cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, au determinat formularea următoarelor concluzii:

1. Evaziunea fiscală este consecința deficiențelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și a neprevederii și nepriceperii legiutorului (*A se vedea; Capitolul 2, Subcapitolul 2.1.*).

2. Evaziunea fiscală poate fi caracterizată ca sustragerea de la impunere a materiei impozabile și ca încălcare a egalității în fața impozitului și prin impozit, având ca consecință financiară micșorarea veniturilor publice (*A se vedea; Capitolul 2, Subcapitolul 2.1.*).

3. Metodologia investigării faptelor infracționale de evaziune fiscală este fundamentată pe știința criminalistică, pe caracteristica criminalistică și modelul criminalistic ale acestor categorii de infracțiuni, completată și dezvoltată prin analiza unor noi cauze penale, în baza cărora se perfecționează cadrul procesual și tactico-metodologic de investigare (*A se vedea; Capitolul 2, Subcapitolul 2.2.*).

4. Caracteristica criminalistică a faptei de evaziune fiscală se deosebește printr-un specific esențial care o evidențiază în categoria infracțiunilor economice. La particularitatea importantă a caracteristicii criminalistice a faptei de evaziune fiscală se atribuie legătura informațional-metodologică a ei cu caracteristica criminalistică a infracțiunilor economice (*A se vedea; Capitolul 2, Subcapitolul 2.2.*).

5. Elementele structurale de bază ale caracteristicii criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală sunt: obiectul material al atentatului infracțional, locul, timpul, motivele, modul de operare la comiterea faptei de evaziune, obiectul nemijlocit al infracțiunii, urmele și subiecții

infracțiunii. Elementele caracteristicii criminalistice sunt legate reciproc și interdependente (*A se vedea; Capitolul 2, Subcapitolul 2.2.*).

6. Clasificarea modalităților de evaziune fiscală ilegală constituie o premisă pentru crearea unui sistem formalizat de evidență criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală după „modul de operare a evaziunii” (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.1.*).

7. Documentele reprezintă purtătorii de bază al informațiilor cu privire la fapta de evaziune fiscală comisă, deoarece anume ele reflectă tabloul real al infracțiunii săvârșite. În marea lor majoritate, aceste urme se atribuie la categoria falsului intelectual, ceea ce complică descoperirea acestei categorii de infracțiuni (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.1.*).

8. Nivelul de latență înalt al infracțiunilor de evaziune fiscală dictează necesitatea optimizării modalităților de descoperire a acestora, printre care mijlocul de bază îl reprezintă verificarea documentației contabile (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.1.*).

9. Depistarea semnelor faptelor de evaziune fiscală poate fi una de succes doar în contextul interacțiunilor corespunzătoare dintre organele fiscale și organele de drept. În procesul efectuării în comun a acțiunilor de control și a măsurilor speciale de investigații crește eficiența și indicatorul de rezultat a documentării acțiunilor infracționale comise de contribuabili (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

10. În procesul efectuării măsurilor speciale de investigații în cazurile de evaziune fiscală este realizată acumularea, administrarea, sistematizarea și fixarea informațiilor (datelor faptice) cu privire la persoane și actele infracționale comise. Această informație este acumulată, stocată în dosare speciale (dosare de evidență specială) (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

11. Pentru pornirea urmăririi penale privind fapta de evaziune fiscală (*in rem*) este suficient un cumul de date autentice și veridice referitoare la: locul săvârșirii faptei incidente legii penale, includerea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile, fie tănuirea intenționată a unor obiecte impozabile etc., dacă suma cumulativă a impozitului, taxei, contribuției, primei depășește 50 salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei, în cazul evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, iar în cazul evaziunii fiscale a persoanelor fizice suma impozitului pe venit care trebuia să fie achitat depășește 2500 de unități convenționale (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.2.*).

12. Faza inițială de investigare se caracterizează prin operativitate, ceea ce permite a efectua, într-o perioadă relativ scurtă de timp, (nu în detrimentul calității) un volum cât mai mare de acțiuni coordonate de urmărire penală. Trăsătura dominantă a fazei inițiale a cercetării o reprezintă caracterul problematico-situațional al acesteia, generat de insuficiența informațiilor de valoare probatorie (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

13. Planificarea justă a urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală va asigura respectarea strictă a legislației, operativitatea acțiunilor de urmărire penală, stabilirea completă, multiplă și obiectivă a circumstanțelor ce urmează a fi supuse probării în acțiunea în cauză. Într-o accepțiune mai simplă, planificarea este un atribut necesar în efectuarea urmăririi penale pe cauzele de evaziune fiscală (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

14. Sarcină principală la faza inițială de investigare ține de asigurarea ridicării documentelor contabile, fiscale și/sau financiare, purtătorilor electronici în vederea cercetării lor ulterioare. Măsurile întreprinse trebuie realizate prin surprindere pentru persoanele bănuite (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

15. Etapa ulterioară este în funcție, pe de o parte, de rezultatele activităților de investigare desfășurate în etapa inițială, iar, pe de altă parte, de declarațiile persoanelor învinuite, de poziția pe care aceștia o iau în raport cu învinuirea adusă (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

16. Sarcinile fazei ulterioare constau în clarificarea împrejurărilor rămase nesoluționate la prima etapă, aprecierea datelor și a probelor (inclusiv sub aspect științific) fixate la faza inițială a urmăririi penale, administrarea de noi date probante necesare demascării învinuiților, a declarațiilor mincinoase ale acestora etc. (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

17. Destinația de bază a planului de investigare și planificării activităților în cauzele de evaziune fiscală constă în ordonarea, eficientizarea, fundamentarea științifică și organizarea, cu economie de timp și forțe, a procesului de investigare a lor. (*A se vedea; Capitolul 3, Subcapitolul 3.3.*).

18. În legătură cu creșterea numărului faptelor de evaziune fiscală, comise cu folosirea rețelelor informaționale internaționale, se prezintă necesar a stabili, la nivel legislativ, standarde unice de păstrare și acumulare a informațiilor referitoare la comunicările transmise prin intermediul rețelelor de comunicații electronice.

19. Este oportună elaborarea unor cerințe unice în privința volumului și nomenclatorului informațiilor contabile, fiscale, financiare electronice care urmează a fi păstrate în mod obligatoriu, cu determinarea termenului maxim de păstrare, procedurii de utilizare și de distrugere.

Descrierea contribuțiilor personale cu sublinierea semnificației teoretice și valorii practice. Contribuțiile personale se exprimă în conturarea noțiunii și a caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală, delimitarea acestora de modelul criminalistic. Unei abordări consistente a fost supus specificul investigațiilor la pornirea urmăririi penale pe această categorie de cauze penale, a fost descrisă importanța și a tehnologia efectuării analizei criminalistice a documentelor în calitate de metodă de bază a identificării infracțiunilor de evaziune fiscală. De asemenea, s-a operat sistematizarea recomandărilor metodologice privind

organizarea și desfășurarea activității de investigare la etapa pornirii urmăririi penale și în cadrul fazei investigațiilor ulterioare privind faptele de evaziune fiscală, conturându-se conceptul cadrului metodologic de investigare a faptelor infracționale de evaziune fiscală, fiind integrată și caracteristica criminalistică a acestor categorii de infracțiuni, precum și relevându-se spectrul de probleme care urmează a fi clarificate cu ocazia investigării faptelor de evaziune fiscală. Totodată, au fost luate în vizor particularitățile, conținutul și tactica acțiunilor de urmărire penală efectuate în procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală. Trecem la contribuții și faptul că s-au argumentat propunerile de *lege ferenda*, expuse în temeiul propriilor cercetări și concluzii, și, de asemenea, recomandările în vederea perfecționării mecanismului metodologic de investigare a faptelor de evaziune fiscală - *algoritmul acțiunilor de investigare* a cauzelor de evaziune fiscală.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute derivă din sistematizarea riguroasă a semnelor obiective și subiective ale componentelor de infracțiune prevăzute de art. 244 și 244¹ CP al RM, din tratamentul de amplitudine al cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, din specificarea caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunilor de acest gen și din conturarea problemelor ce urmează a fi clarificate în cauzele penale de evaziune fiscală. De asemenea, posedă o nuanțată semnificație științifică situațiile tipice de investigare a infracțiunilor fiscale și particularitățile utilizării cunoștințelor speciale la investigarea acestor categorii de infracțiuni. Pline de relevanță științifică sunt și particularitățile efectuării unor acțiuni de urmărire penală la investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice (cercetarea la fața locului, percheziția, ridicarea, audierea martorilor, bănuiților, învinuiților, inculpaților și efectuarea expertizelor judiciare).

Baza legală și empirică a cercetării este formată din: a) normele prevăzute la art. 244 și 244¹ din CP al RM; b) normele de procedură penală, relevante pentru efectuarea acțiunilor de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații la investigarea faptelor de evaziune fiscală; c) reglementările procesual-penale în domeniul probatoriului, privind sesizarea organelor de urmărire penală și începerea urmăririi penale; d) practica judiciară națională și internațională în materia infracțiunilor de evaziune fiscală.

Baza științifică a cercetării este constituită din lucrările autorilor autohtoni și ale celor din alte state în materie de drept penal, drept procesual penal, criminalistică, drept fiscal și activitate specială de investigații. La elaborarea tezei de doctorat au fost utilizate materiale empirice puse la dispoziție de către Colegiul penal al Curții Supreme de Justiție și de către Judecătoria sect. Centru, mun. Chișinău.

Semnificația teoretică a tezei se manifestă în soluționarea problemelor teoretico-normative ale metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală. Importanța acestor soluții

constă în conturarea cadrului procesual al investigației, precizarea conținutului și esenței caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunilor de evaziune fiscală, tratarea metodologiei de cercetare a acestei categorii de infracțiuni. Rezultatele teoretice ale cercetării pot figura în calitate de suport pentru proiectarea și perfecționarea, la general și în parte, a metodologiei de investigare a faptelor de evaziune fiscală.

Valoarea practică a tezei constă în identificarea și interpretarea caracteristicii criminalistice a infracțiunii de evaziune fiscală, conturarea problemelor ce urmează a fi clarificate în cauzele penale de evaziune fiscală, delimitarea situațiilor tipice și fazelor de investigare, susținerea tezelor promovate cu spețe de practică judiciară. Utilitatea practică a rezultatelor cercetării se mai manifestă și din următoarele perspective: descrierea conținutului și structurii criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală pune la dispoziția organului de urmărire penală procedee eficiente de investigare a faptelor nominalizate, contribuie la formarea „imaginațiilor și reprezentărilor” privind fapta concretă investigată, contribuie la orientarea și aprecierea corectă a circumstanțelor cauzei în contextul informației inițiale parvenite. Determinarea de către autor a cumulului de semne care indică asupra prezenței faptei de evaziune fiscală face posibilă evitarea încălcării prevederilor legii în cazul începerii urmăririi penale. Rezultatele obținute în cadrul cercetării pot fi utilizate în procesul de studii în instituțiile de învățământ cu profil juridic, precum și în scopul formării profesionale continue a funcționarilor organelor de drept.

Date privind aprobarea rezultatelor. Concluziile și recomandările formulate au fost materializate în conținutul mai multor publicații științifice și pot servi drept bază teoretico-metodologică pentru efectuarea unor cercetări ulterioare. Totodată, unele concepte, idei, opinii ce au constituit rezultatul cercetării, au făcut obiectul unor publicații în formă de rapoarte și comunicări la conferințe științifice internaționale, inclusiv: a) Conferința științifică internațională anuală a tinerilor cercetători cu genericul „Republica Moldova în contextul geopolitic contemporan și perspectivele integrării europene”, Ediția a IV-a, Chișinău, 16 aprilie, 2010; b) Conferința științifică internațională a tinerilor cercetători cu genericul „Edificarea statului de drept și punerea în valoare a patrimoniului cultural și istoric al Moldovei în contextul integrării europene”, Ediția a V-a, Chișinău, 31 martie, 2011; c) Conferința științifică internațională a tinerilor cercetători cu genericul „Tendințe contemporane în evoluția patrimoniului istoric și juridic al Republicii Moldova”, Edificarea statului de drept și punerea în valoare a patrimoniului cultural și istoric al Moldovei în contextul integrării europene”, Ediția a VI-a, Chișinău, 12 aprilie, 2012.

Indicarea limitelor rezultatelor obținute. Limitele rezultatelor obținute se rezumă la: a) realizarea unor cercetări privind fundamentarea metodologiei investigării infracțiunilor de

evaziune fiscală, prin relevarea caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală, a circumstanțelor ce urmează a fi dovedite la investigarea acestor infracțiuni, prin identificarea conceptului de infracțiune de evaziune fiscală și a formelor de manifestare, precum și prin corelaționarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a evaziunii fiscale și evidențierea particularităților acțiunilor de urmărire penală pe categoria vizată de dosare; b) susținerea empirică a mecanismului de investigare a faptelor de evaziune fiscală în baza practicii judiciare din domeniu.

Pe marginea cercetării realizate ținem să formulăm următoarele **recomandări**:

De lege ferenda în vederea perfecționării **cadrului procesual** de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, recomandăm după cum urmează:

1. Completarea art. 87 CPP RM cu un nou aliniat, 2¹, expus în următoarea redacție „Specialistul poate fi antrenat pentru participare la audierea persoanelor specializate în anumite domenii de activitate”.

2. Completarea art. 118 CPP RM cu un nou aliniat, 4¹, cu următorul conținut: „În caz de necesitate de descoperire, clarificare a împrejurărilor cauzei, de stabilire a informației electronice concrete, de importanță pentru cauză, în calculatoare, în sistemul informațional al rețelei de calculatoare (mediului de păstrare a informației fiscale electronice), organul de urmărire penală întocmește o ordonanță în acest sens și, respectiv, înaintează demers judecătorului de instrucție în vederea autorizării cercetării calculatoarelor și al sistemului informațional sau rețelei de calculatoare (mediului de păstrare a informației electronice)”.

3. Expunerea alin. 7 din art 128 CPP RM în următoarea redacție: „La efectuarea percheziției sau ridicării de obiecte și documente, persoana care efectuează urmărirea penală are dreptul: a) să deschidă încăperile și depozitele încuiate, dacă proprietarul refuză să le deschidă benevol, evitându-se deteriorarea nejustificată a bunurilor; b) să acceseze calculatoarele, alte dispozitive electronice ale sistemului informațional și ale rețelei de calculatoare (mijloace de păstrare a informației fiscale electronice)”.

4. Completarea art. 262 din CPP al RM, cu aliniatul 6, în următoarea redacție: „În cazul sesizării organului de urmărire penală privind bănuiala rezonabilă în comiterea unei infracțiuni prevăzute la art. 223, art. 224 alin. (1), art. 227 alin. (1), art. 228 lit. a) și b), art. 241, 242, 244, 244¹, 246, 246¹, 250, 257, 258, 262, 263 CP, organele cu atribuții de control asupra activității de întreprinzător sau orice alt organ competent în exercitarea controlului respectării prevederilor legislației în domeniul în care a fost săvârșită fapta, în mod obligatoriu, anexează actul de control, decizia asupra cazului de încălcare a legislației și materialele ce țin de controlul efectuat”.

În vederea perfecționării cadrului tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, **recomandăm** după cum urmează: **algoritmul acțiunilor de investigare a cauzelor de evaziune fiscală:** *a) faza inițială:* analiza și aprecierea juridică a informațiilor primare (sesizării); elaborarea versiunilor prealabile și planului acțiunilor de verificare, precizare și completare a informațiilor primare, inclusiv prin măsuri speciale de investigații; declanșarea urmăririi penale; cercetarea locului (la întreprindere, instituție, organizație) săvârșirii evaziunii fiscale și ridicarea documentelor, înscrisurilor, purtătorilor de informații; percheziții la locul de trai și de muncă al bănușilor; organizarea și efectuarea controlului documentar (fiscal, contabil); cercetarea și evaluarea materialelor deținute (actelor de control contabil, fiscal, revizie documentară, registrelor și evidențelor electronice, înscrisurilor în ciornă, etc.); audierea martorilor; audierea bănușilor; precizarea versiunilor, planului de acțiuni, identificarea problemelor ce urmează a fi clarificate pentru probarea evaziunii fiscale; organizarea și înfăptuirea măsurilor organizatorice inclusiv, conlucrarea cu organele fiscale, vama, instituțiile bancare, organele de statistică, cu subdiviziunile de investigații, cu specialiști, etc.; contracararea acțiunilor de opunere urmăririi penale; punerea sub învinuire și audierea învinuișilor; *b) faza ulterioară:* analiza și evaluarea materialelor acumulate, coroborarea materialelor acumulate cu circumstanțele ce urmează a fi dovedite în cauza de evaziune fiscală; efectuarea acțiunilor de urmărire penală ulterioare și altor măsuri ulterioare - expertizelor contabile, criminalistice, prezentărilor spre recunoaștere, confruntărilor, ș.a.

În raport cu teza de doctorat se identifică următoarele probleme rămase nerezolvate, dar pline de semnificație teoretică și aplicativă din perspectiva cercetării:

1. Cauzalitatea și factorii fenomenului infracțional de evaziune fiscală;
2. Prevenirea predelectuală și postdelictuală a infracțiunilor de evaziune fiscală;
3. Incriminarea faptelor de evaziune fiscală în legislația statelor europene;
4. Fenomenul evaziunii fiscale în sfera relațiilor economice internaționale.

BIBLIOGRAFIE

1. ANGHELESCU, Ion. Considerații asupra cercetării la fața locului. În: *Revista Română de Drept*, 1973, nr. 11, pp. 114-119.
2. ASAVETEI, Radu. Evaziunea fiscală – componentă latentă a comportamentului uman. În: *Studia Universitatis Moldaviae. Seria Științe Exacte și Economice*, 2007, nr. 2, pp. 207-209. ISSN 1857-2073.
3. BARBĂNEAGRĂ, Alexei, ALECU, Gheorghe, BERLIBA, Viorel ș.a. *Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu*. Chișinău: Centrul de Drept al Avocaților, 2009. 860 p. ISBN 978-9975-105-20-0.
4. BERCHEȘAN, Vasile. *Cercetarea penală (criminalistică – teorie și practică)* : Îndrumar complet de cercetare penală. București: Icar, 2002. 420 p. ISBN 973-606-012-8.
5. BERLIBA, Viorel. Evaziunea fiscală și alte fenomene infracționale. În: *Revista Națională de Drept*, 2002, nr. 4, pp. 63-64. ISSN 1811-0770.
6. BOTNARU, Natalia. Răspunderea contravențională privind evaziunea fiscală. În: *Revista Națională de Drept*, 2012, nr. 9, pp. 73-75. ISSN 1811-0770.
7. BUSUIOC, Nadejda. Investigarea evaziunii fiscale. În: *Revista de studii și cercetări juridice*, 2011, nr. 1-2, p. 159-165.
8. BUSUIOC, Nadejda. Preliminarii privind situațiile tipice și schemele metodologice de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală. În: *Revista Națională de Drept*, 2016, nr. 12, pp. 58-62. ISSN 1811-0770.
9. BUSUIOC, Nadejda. Reflecții asupra particularităților de încadrare juridică a faptelor de evaziune fiscală. În: *Legea și Viața*, 2016, nr. 12, pp. 42-46. ISSN 1810-309X.
10. CATUNA, Nelu Viorel. *Criminalistică*. București: Ed. C. H. BECK, 2008. 228 p. ISBN 978-973-115-349-0.
11. CIOBAN, Natalia. Controlul financiar: concept, esență și forme de manifestare. În: *Legea și viața*, 2011, nr. 7, pp. 43-46. ISSN 1810-309X.
12. CONSTANTIN, Radu, DRĂGHICI, Pompil, IONIȚĂ, Mircea. *Expertizele – mijloc de probă în procesul penal*. București : Ed. Tehnică, 2000. 275 p. ISBN 973-31-1443-X.
13. CUȘNIR, Valeriu, BERLIBA, Viorel. *Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor*: Studiu monografic. Chișinău, 2002. 208 p. ISBN 9975-930-79-4.
14. DOLEA, Igor, ROMAN, Dumitru, SEDLEȚCHI, Iurie. *Drept procesual penal*. Vol. II. Chișinău, 2006. 368 p. ISBN 9975-940-90-0.
15. DORAȘ, Simion. *Criminalistică*. Chișinău : Ed. Cartea Juridică, 2011. 632 p. ISBN 978-9975-53-015-6.
16. DROSU ȘAGUNA, Dan. *Drept financiar și fiscal*. București : Ed. Oscar Print, 1997. Vol. II. 456 p. ISBN 973-9264-14-X.
17. FLORESCU, Dumitru et al. *Evaziunea fiscală*. București : Ed. Universul Juridic, 2013. 436 p. ISBN 978-973-127-972-5.
18. GHEORGHIȚĂ, Mihail. *Tezele generale ale tacticii criminalistice*. Chișinău : ARC, 2004. 127 p. ISBN 9975-61-327-6.
19. GHEORGHIȚĂ, Mihail. *Tratat de metodică criminalistică*. Chișinău : CEP USM, 2015. 531 p. ISBN 978-9975-71-606-2.
20. GHEORGHIȚĂ, Mihail. *Tratat de criminalistică*. Chișinău, 2017. 872 p. ISBN 978-9975-53-834-3.
21. LAZĂR, Augustin, ALĂMOREANU, Sorin. *Expertiza criminalistică a documentelor. Aspecte tactice și tehnice*. București : Ed. Lumina Lex, 2008. 234 p. ISBN 978-973-758-158-7.
22. LETIA, Alina-Andreia. *Investigarea criminalității de afaceri. Spălarea banilor. Corupția și fraudă fiscală. Aspecte teoretice și practice*. București : Ed. Universul Juridic, 2014. 320 p. ISBN 978-606-673-304-5.

23. MARTON, Albert. Evaziunea fiscală. În: *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, 2004, nr. 2, pp. 35-37. ISSN 1582-9774.
24. MINEA, Ștefan Mircea. *Dreptul finanțelor publice*. Cluj-Napoca : Ed. Cordial Lex, 1995. 222 p. ISBN 973-96684-5-3.
25. MIRCEA, Ion. *Criminalistică*. București : Ed. Lumina Lex, 1999. 351 p. ISBN 973-588-147-0.
26. MOISE, Adrian Cristian, STANCU, Emilian. *Criminalistică. Elemente metodologice de investigare a infracțiunilor*. București : Ed. Universul Juridic, 2017. 355 p. ISBN 978-606-39-0044-0.
27. NAGHI, Gabriel. *Criminalistică. Fundamente* : Curs universitar. București : Ed. Universul Juridic, 2014. 276 p. ISBN 978-606-673-450-9.
28. NANU, Roxana. Opinii și controverse privind fenomenul evazionist. În: *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, 2004, nr. 6, pp. 60-62. ISSN 1582-9774.
29. OPREA, Ioan et al. *Noul dicționar universal al limbii române*. București : Ed. Litera Internațional., 2006. 1676 p. ISBN 978-973-675-307-7.
30. PĂTROI, Dragoș. *Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional*. București : Ed. Economică, 2007. 349 p. ISBN 978-973-709-141-3.
31. PINTEA, Alexandru, PINTEA, Dan-Cristian, BĂLĂNESCU, Alina-Cristina. *Urmărirea penală. Aspecte teoretice și practice*. București : Universul Juridic., 2017. 589 p. ISBN 606-39-0038-9.
32. SGÂRDEA, Florinel Marian. *Controlul financiar și expertiza contabilă*. București : Ed. ASE, 2014. 352 p. ISBN 978-606-505-848-4.
33. STANCU, Emilian. *Tratat de criminalistică*. București : Ed. Universul Juridic, 2007. 742 p. ISBN 978-973-127-008-1.
34. STATI, Vitalie. Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 CP RM). În: *Revista Națională de Drept*, 2008, nr. 8, pp. 13-18. ISSN 1811-0770.
35. STATI, Vitalie. *Infracțiuni economice: Note de curs*. Chișinău: CEP USM, 2014. 529 p. ISBN 978-9975-71-520-1.
36. STRATULAT, Oleg. *Impozitele: abordare teoretică*. Chișinău: Ed. Evrica, 2004. 95 p. ISBN 9975-942-48-2.
37. UDROIU, Mihail. *Procedura penală. Partea specială*. București : Ed. C. H. BECK, 2015. 608 p. ISBN 978-606-18-0470-2.
38. VOICU, Costică et al. *Dreptul penal al afacerilor* : Curs universitar. București : Ed. C. H. BECK, 2006. 679 p. ISBN 973-655-943-2.
39. VREMEA, Igor. *Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor*. Chișinău: CE USM, 2003. 145 p. ISBN 9975-70-241-4.
40. VREMEA, Igor. Evaziunea fiscală infracțională. Considerații generale. În: *Analele Științifice ale Universității de Stat din Moldova. Seria „Științe socioumanistice”*, 2003, vol. 1, pp. 259-261. ISBN 9975-70-248-8.
41. ZDANOVSKI, Alice Cristina Maria. Aspecte privind reglementarea juridică a evaziunii fiscale. În: *Analele Universității creștine „Dimitrie Cantemir”*. Seria *Drept*, 2010, an. XIV, nr. 1, pp. 75-83. ISSN 1842-3952.
42. АВЕРЬЯНОВА, Т. В., БЕЛКИН, Р. С., КОПУХОВ, Ю. Г. и др. *Криминалистика: Учебник для вузов*. Москва: ИНФРА-М, 2016. 928 с. ISBN 978-5-91768-334-8.
43. АЛЕКСАНДРОВ, Игорь Викторович. *Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования*. Санкт-Петербург: Юридический Центр Пресс, 2002. 274 с. ISBN 5-7352-0340-5.
44. АЛЕКСАНДРОВ, Игорь Викторович. *Расследование налоговых преступлений* : Учеб. пособие. Красноярск: Красноярский ун-т, 2002. 135 с. ISBN 5-7638-0342-6.
45. ЗОЛОТАРЕВА, А. О. О применении в России немецкого опыта противодействия уходу от налогообложения. В: *Корпоративный юрист*, 2006, № 5, с. 4-7. ISSN 1816-109X.

46. ИЩЕНКО, Евгений Петрович и др. *Криминалистика*. Учебник. Издание 2-е, дополненное и переработанное. Под редакцией Е. П. Ищенко. Изд. ИНФРА-М. М., 2010. 333 с.
47. КОЛЕСНИЧЕНКО, А. Н., КОНОВАЛОВА, В. Е. *Криминалистическая характеристика преступлений*. Харьков: Юрид. ин-т, 1985. 93 с.
48. *Криминалистика*. Под редакцией В. Я. КОЛДИНА. М., 1986. 512 с.
49. *Криминалистика* : Учеб. для юрид. фак. и вузов. Отв. ред. Н. П. ЯБЛОКОВ. Москва: БЕК, 1997. 688 с. ISBN 5-85639-046-3.
50. МАЙОРОВА, Е. И., ХРОЛЕНКОВА, Л. В. *Финансовое право* : учеб. пособие для студентов учеб. заведений сред. проф. образования, обучающихся по специальностям правовед. профиля. Москва : Форум; Инфра-М, 2005. 300 с. ISBN 5-8199-0199-1.
51. ПЕТРОСЯН, О. Ш. и др. *Экономические и финансовые преступления*. Москва: ЮНИТИ ; Закон и право, 2011. 310 с. ISBN 978-5-238-01740-2.
52. ПИРЦХАЛАВА, К. А. *Выявление и первоначальный этап расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды* : Дис. ... канд. юр. наук. Москва, 1999. 169 с.
53. *Практическая криминалистика*. Учебное пособие. Под редакцией ИЩЕНКО, П. П., ДРАПКИНА, Л. Я. Екатеринбург, 1994. Часть 1.162 с.
54. СЕЛИВАНОВ, Николай Алексеевич. *Привлечение специалиста к расследованию (Обзор практики по материалам следственных органов прокуратуры)*. Москва, 1973. 38 с.
55. СИДОРЕНКО, В. Г. *Проблемы расследования уклонения от уплаты налогов с организаций*. Дис. ... канд. юр. наук. Краснодар, 2004. 189 с.
56. СОЛОВЬЕВ, Иван Николаевич. Ответственность за перечисление налоговых платежей через «проблемные» банки. В: *Главбух*, 2000, № 10, с. 70-73. ISSN 1029-4511.
57. ШАПИРО, Л. Г. *Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов* : Дис. ... канд. юр. наук. Саратов, 1999. 218 с.
58. ЯБЛОКОВ, Николай Павлович. *Криминалистическая методика расследования*. Москва: Изд. МГУ, 1985. 98 с.
59. <http://www.rasfoiesc.com/legal/drept/CONTINUTUL-CONSTITUTIV-AL-INFR97.php>

ADNOTARE

Busuioc Nadejda, „Investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală: cadrul procesual și tactico-metodologic”. Teză de doctor în drept la specialitatea 554.04- criminalistică, expertiză judiciară, investigații operative, Chișinău, 2020

Structura tezei: introducere, patru capitole, 182 pagini text de bază, concluzii generale și recomandări, bibliografia din 303 titluri și 47 anexe.

Cuvintele-cheie: declarație, contribuabil, evaziune fiscală, infracțiune, caracteristică criminalistică, metodologie, urmărire penală, cunoștințe speciale, expertiză, document financiar, document fiscal, acțiune de urmărire penală.

Domeniul de studiu. Lucrarea elaborată ține de domeniile procesului penal, criminalisticii, expertizei judiciare, investigațiilor operative,

Scopul și obiectivele lucrării. Scopul tezei de doctorat îl reprezintă cercetarea cadrului procesual și tactico-metodologic al investigării infracțiunilor de evaziune fiscală. **Obiectivele** lucrării sunt următoarele: analiza doctrinei în domeniul investigării evaziunilor fiscale; conturarea conceptului infracțiunii de evaziune fiscală și a caracteristicii criminalistice a acesteea; corelarea elementelor infracțiunii de evaziune fiscală cu circumstanțele care urmează a fi dovedite în procesul penal; argumentarea cadrului metodologic general de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală; descrierea particularităților sesizării și pornirii urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală; analiza situațiilor tipice de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală; descrierea specificului controlului financiar-fiscal și al aplicării cunoștințelor speciale la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală; definirea și analiza conținutului fazei inițiale și fazei ulterioare de investigare a faptelor de evaziune fiscală; evidențierea particularităților efectuării unor acțiuni de urmărire penală la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală; formularea recomandărilor și a propunerilor de lege ferenda.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute derivă din sistematizarea riguroasă a semnelor obiective și subiective ale componentelor de infracțiune prevăzute de art. 244 și 244¹ CP al RM, din tratamentul de amplitudine al cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, din specificarea caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunilor de acest gen, precum și din conturarea problemelor ce urmează a fi clarificate în cauzele penale de evaziune fiscală. De asemenea, posedă o nuanțată semnificație științifică situațiile tipice de investigare a infracțiunilor fiscale și particularitățile utilizării cunoștințelor speciale la investigarea acestor categorii de infracțiuni.

Problemă științifică importantă soluționată a cercetării realizate constă în conturarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a faptelor de evaziune fiscală în baza legii procesual-penale, tacticii și metodologiei criminalistice, fapt de natură să contribuie la eficientizarea procesului de prevenire, cercetare și combatere a infracțiunilor fiscale.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării. Importanța teoretică a tezei de doctor este justificată, în mare parte, prin evidențierea și examinarea aspectelor teoretico-practice ale metodologiei investigării infracțiunilor de evaziune fiscală. Valoarea aplicativă a cercetării constă în identificarea și tratarea conținutului informațional al caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunii de evaziune fiscală. Cunoașterea acestor elemente și trăsături este de natură să producă un impact real asupra practicii și metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală comise de către persoanele fizice și juridice.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele cercetării pot fi utilizate în procesul de instruire a studenților, masteranzilor și doctoranzilor din cadrul facultăților de drept a instituțiilor de învățământ universitar, inclusiv la efectuarea unor cercetări științifice tematice privind infracționalitatea din domeniul fiscal, precum și la implementarea viitoarelor inițiative legislative în domeniul prevenirii și combaterii fenomenului evazionist. De asemenea, aceste rezultate sunt utile pentru organele de urmărire penală, în cadrul investigării cauzelor penale privind infracțiunile de evaziune fiscală comise de către persoanele fizice și juridice.

АННОТАЦИЯ

Бусуйок Надежда, «**Расследование преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов: процессуальные и тактико-методологические основы**». Докторская диссертация в области права по специальности 554.04 - Криминалистика, судебная экспертиза, оперативно-розыскная деятельность, Кишинев, 2020

Структура диссертации: введение, четыре главы, 182 страниц основного текста, общие выводы и рекомендации, библиография из 303 наименований и 47 приложений.

Ключевые слова: декларация, налогоплательщик, уклонение от уплаты налогов, криминалистическая характеристика, методология, уголовное преследование, специальные знания, экспертиза, действия по уголовному преследованию.

Область исследования. Данная работа относится к области уголовного процесса, криминалистики, судебной экспертизы и оперативно-розыскной деятельности.

Цель и задачи диссертации. Целью докторской диссертации является исследование процессуальных и тактико-методологических основ расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов. *Задачами* работы являются: анализ доктрины в области расследования уклонения от уплаты налогов; описание концепции уклонения от уплаты налогов и ее криминалистическая характеристика; обоснование общей методологической базы расследования преступления по уклонению от уплаты налогов; выявление особенностей начала уголовного преследования в случаях уклонения от уплаты налогов; анализ типичных ситуаций расследования преступления по уклонению от уплаты налогов; описание специфики финансово-налогового контроля при расследовании вышеуказанных преступлений; анализ начального и последующего этапов расследования уклонения от уплаты налогов; выявление особенностей осуществления действий по уголовному преследованию при расследовании этих преступлений; формулирование рекомендаций по усовершенствованию законодательства.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов проистекают из систематизации объективных и субъективных признаков состава преступлений, предусмотренных ст. 244 и 244¹ УК РМ, из разностороннего анализа процессуальных и тактико-методологических основ расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, из определения криминалистической характеристики и криминалистической модели преступлений данной категории, из описания проблем, подлежащих выяснению по данным категориям дел. Работа обладает тонкой научной значимостью, содержит типичные ситуации для расследования налоговых преступлений.

Важная научная проблема, решаемая данным исследованием, заключается в обозначении процедурных и тактико-методологических основ расследования деяний по уклонению от уплаты налогов, в результате чего проводится их анализ, совершенствование и оптимизация с целью повышения эффективности процесса предотвращения, выявления и расследования вышеуказанных преступлений.

Теоретическая значимость и прикладная ценность работы. Теоретическая значимость работы обоснована выделением и изучением теоретических и практических аспектов методологии расследования налоговых преступлений. Прикладная ценность исследования заключается в выявлении элементов криминалистической характеристики преступлений, связанного с уклонением от уплаты налогов. Знание этих элементов и признаков может улучшить на практику и методологию расследования случаев уклонения от уплаты налогов.

Внедрение научных результатов. Результаты исследования могут быть использованы в процессе обучения студентов, магистрантов и докторантов юридических факультетов высших учебных заведений, в том числе, в процессе тематических исследований в области налоговой преступности, а также при реализации законодательных инициатив в области профилактики и борьбы с преступлениями в области налогообложения.

ANNOTATION

Busuioc Nadejda, "Investigation of tax evasion offenses: procedural and tactical-methodological framework". PhD thesis in law in the specialty 554.04 - Criminology, Judicial Expertise, Operative Investigations, Chisinau, 2020

Structure of the thesis: introduction, four chapters, 182 pages of basic text, general conclusions and recommendations, bibliography of 303 titles and 47 annexes.

Key words: statement, taxpayer, tax evasion, offense, forensic feature, methodology, criminal prosecution, special knowledge, expertise, financial document, fiscal document, criminal prosecution action.

Field of study. The elaborated work is related to the fields of criminal procedure, criminology, judicial expertise, operative investigations,

Purpose and objectives of the paper. *The purpose* of the PhD thesis is to investigate the procedural and tactical-methodological framework of the investigation of tax evasion offenses. *The objectives* of the paper are the following: the analysis of the doctrine in the field of tax evasion investigation; the outline of the concept of tax evasion offence and its forensic characteristics; the correlation of the elements of tax evasion with the circumstances to be proven in the criminal trial; the particularities of legal framing of tax evasion actions; the reasoning of the general methodological framework for investigating the tax evasion offenses; the notification and initiation of criminal prosecution in tax evasion cases; the typical situations and methodological schemes to investigate the tax evasion offense; the financial-tax control and special knowledge in the investigation of the tax evasion offense; the definition and treatment of the initial phase and the subsequent phase of investigating the facts of tax evasion; the particularities of conducting of some criminal prosecution actions in investigating the tax evasion offense; the formulation of de lege ferenda recommendations and proposals.

The scientific novelty and originality of the results obtained derives from the rigorous systematization of the objective and subjective signs of the component elements of a crime provided by art. 244 and 244¹ of the Criminal Code of the Republic of Moldova, the amplitude treatment of the procedural and tactical-methodological framework for the investigation of tax evasion offenses, the specification of the forensic characteristics and the forensic model of the offenses of this nature, the outline of the problems to be clarified in the criminal cases of tax evasion. The paper possesses a nuanced scientific significance, contains typical situations and methodological schemes for investigating tax offenses and use of special knowledge in the investigation of these categories of deeds.

An important scientific issue solved by the research in question *resides* in the shaping of the procedural and tactical-methodological framework of the investigation of the tax evasion facts, *having as a result* its review, improvement and optimization *in order to* increase the efficiency of the process of prevention, discovery and investigation of the tax evasion offenses.

Theoretical significance and applicative value of the work. The theoretical importance of the doctoral thesis is justified, in large part, by highlighting and examining the theoretical and practical aspects of the investigation methodology in tax evasion offenses. The applicative value of the research consists in identifying the informational content of certain elements of the forensic characteristic of the tax evasion offense. Knowing these elements and traits is likely to produce a real impact on the practice and methodology of investigating tax evasion deeds by natural and legal persons.

Implementation of scientific results. The results of the research can be used in the process of training students, master students and PhD students from law faculties of higher education institutions, including thematic research on tax offenses, as well as in the implementation of future legislative initiatives in the field of prevention and combating the evasion phenomenon. These results are also useful for criminal prosecution bodies in investigating criminal cases on tax evasion offenses committed by individuals and businesses.