

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: 554.04 – Criminalistică, expertiză judiciară, investigații operative

Teză de doctor în drept

Conducător științific:

Valeriu CUȘNIR
profesor universitar,
doctor habilitat în drept

Autor: _____

CHIȘINĂU 2020

© BUSUIOC Nadejda, 2020

ADNOTARE (în limbile română, rusă și engleză)	4
LISTA ABREVIERILOR UTILIZATE ÎN TEZĂ	7
INTRODUCERE	8
1. DIMENSIUNEA DOCTRINARĂ A INFRAȚIUNALITĂȚII FISCALE	15
1.1. Infrațuniile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din Republica Moldova	15
1.2. Infrațuniile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din alte state	23
1.3. Concluzii la Capitolul 1	43
2. INFRAȚIUNEA DE EVAZIUNE FISCALĂ: CARACTERISTICA CRIMINALISTICĂ ȘI CIRCUMSTANȚELE CE URMEAZĂ A FI DOVEDITE ÎN PROCESUL INVESTIGĂRII	46
2.1. Conceptul infrațunii de evaziune fiscală și formele ei de manifestare	46
2.2. Caracteristica criminalistică și modelul criminalistic ale infrațunii de evaziune fiscală	66
2.3. Circumstanțele care urmează a fi dovedite la investigarea infrațunilor de evaziune fiscală	75
2.4. Concluzii la Capitolul 2	88
3. CADRUL DE INVESTIGARE A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ	90
3.1. Cadrul metodologic general al investigații penale în domeniul evaziunii fiscale	90
3.2. Sesizarea și pornirea urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală	93
3.3. Situații tipice de investigare a infrațunii de evaziune fiscală	98
3.3.1. Faza investigațiilor inițiale	105
3.3.2. Faza investigațiilor ulterioare	120
3.4. Controlul financiar-fiscal și cunoștințele speciale la investigarea infrațunii de evaziune fiscală	129
3.5. Concluzii la Capitolul 3	137
4. PARTICULARITĂȚILE EFECTUĂRII UNOR ACȚIUNI DE URMĂRIRE PENALĂ LA INVESTIGAREA INFRAȚIUNII DE EVAZIUNE FISCALĂ	140
4.1. Cercetarea la fața locului	140
4.2. Efectuarea de percheziții și ridicări	142
4.3. Audierea martorilor	152
4.4. Audierea bănușilor, învinușilor, inculpașilor	156
4.5. Expertizele judiciare	162
4.6. Concluzii la Capitolul 4	175
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	177
BIBLIOGRAFIE	182
ANEXE	196
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII	230
CV-ul AUTORULUI	231

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 de investigare a 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; corelaționarea 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 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 prin cercetarea realizată constă în conturarea și fundamentarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a cauzelor 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 judiciare 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, финансовый документ, 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 и использования специальных знаний в расследовании преступлений связанных с уклонением от уплаты налогов.

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 преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов.

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. Эти результаты также значимы для органов уголовного преследования при расследовании уголовных дел, связанных с уклонением физических и юридических лиц от уплаты налогов.

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.

LISTA ABREVIERILOR UTILIZATE ÎN TEZĂ

Alin. – Alineat

Art. – articol

CF – Cod fiscal

CP RM – Cod penal al Republicii Moldova

CPP RM – Cod de procedură penală al Republicii Moldova

CEDO – Convenția Europeană a Drepturilor Omului

CtEDO – Curtea Europeană a Drepturilor Omului

CSJ – Curtea Supremă de Justiție

DUDO – Declarația Universală a Drepturilor Omului

HP CSJ – hotărârea Plenului Curții Supreme de Justiție

IFS – Inspectoratul Fiscal de Stat

IP – Inspectorat Poliție

Ed. – Editură

Lit. – literă

MAI – Ministerul Afacerilor Interne

BNC INTERPOL – Biroul Național Central INTERPOL

Nr. – număr

P. – pagină

Pct. – punct

RDP – Revista de Drept Penal

Red. – Redacția

RND – Revista Națională de Drept

UE – Uniunea Europeană

URSS – Uniunea Republicilor Sovietice Socialiste

Vol. – Volum

Ș.A. – și altele

Și urm. - Și următoarele

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța problemei investigate. La moment, infracționalitatea 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 infracțională). 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 infracționale, 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.

Infracțiunile 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 și obiectivele lucrării. Scopul tezei de doctor 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 și a caracteristicii criminalistice a acesteea;
- 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, bănuților, învinuților, inculpaților; 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 tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice.

Ipoteza de cercetare. Conținutul prezentei lucrări este axat pe relevarea esenței cadrului procesual și tactico-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 identificate 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.

Baza teoretico-metodologică a cercetării este constituită 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 doctor 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 de cunoaștere-verificate prin activități practice, confirmate științific.

Premiza metodologică de bază a prezentei cercetări constă în materializarea unei interpretări proprii cu referire la activitatea infracțională și consolidarea ei pe durata studierii particularităților metodologice de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală. În procesul de elaborare a tezei de doctor, a fost studiat un volum impunător de materiale doctrinare, normative, instructiv-metodice, de control financiar-fiscal și alte informații sistematizate, ce caracterizează conținutul și nivelul calitativ al cercetării cauzelor penale de evaziune fiscală a persoanelor fizice și juridice.

Baza teoretică a studiului constituie lucrările științifice din domeniul criminalisticii, a dreptului penal și procesual penal. În mod distinct evidențiem autorii la ale căror lucrări am făcut referință: M. Gheorghită, A. Barbăneagră, S. Brînză, V. Berliba, V. Cușnir, V. Stati, I. Vremea, V. Volcinschi, A. Armeanic, A. Donciu, E. Stancu, C. Suci, V. Bercheșan, C. Voicu, A. Lazăr Augustin, S. Alămoreanu, R. Constantin, P. Drăghici, 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.

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 RM, tartamentul de amplitudine al cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, specificarea caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunilor vizate, conturarea problemelor ce urmează a fi clarificate în cauzele penale de evaziune fiscală. Posedă o nuanțată semnificație științifică situațiile tipice de investigare a infracțiunilor fiscale, utilizarea cunoștințelor speciale la investigarea acestor categorii de fapte și specificul începerii urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală. 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, bănușilor, învinușilor, inculpașilor și efectuarea expertizelor judiciare). Toate aceste valențe denotă un caracter complex și sistemic al cercetării, servind în calitate de fundament pentru elaborarea recomandărilor științifico-practice în vederea perfecționării metodologiei de investigare a faptelor de evaziune fiscală – proiectarea algoritmului acțiunilor de investigare a cauzelor de evaziune fiscală, precum și a propunerilor de lege-ferenda pentru consolidarea normativului aferent.

Problemă științifică importantă soluționată prin cercetarea realizată constă în conturarea și fundamentarea cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a cauzelor 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.

Importanța teoretică a tezei de doctorat se manifestă în soluționarea problemelor teoretico-doctrinare ale metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală. Importanța acestor soluții constă în precizarea conținutului și esenței caracteristicii criminalistice, modelului criminalistic ale infracțiunilor de evaziune fiscală și metodologiei de investigare a acestei categorii de infracțiuni. Rezultatele teoretice ale cercetării pot figura în calitate de pilon pentru revizuirea și perfecționarea, la general și în parte, a metodologiei de investigare a faptelor de evaziune fiscală comise de către persoane fizice și juridice.

Valoarea aplicativă a cercetării constă în identificarea și evaluarea conținutului informațional al caracteristicii criminalistice și modelului criminalistic ale infracțiunii de evaziune fiscală. Cunoașterea acestor elemente și trăsături poate exercita, în opinia noastră, o influență reală asupra practicii judiciare și metodologiei de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală comise de persoane fizice și juridice.

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 teze și practici de cercetare a faptelor în cauză, contribuie la formarea „imaginașilor și reprezentărilor” privind fapta concretă investigată, contribuie la orientarea și

aprecierea corectă a circumstanțelor cauzei în contextul informațiilor inițiale și ulterioare acumulate. 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 pe categoria vizată de dosare. Rezultatele obținute în cadrul cercetării pot fi utilizate în procesul de instruire în cadrul facultăților de drept, în cadrul cercetării științifice, precum și în scopul ridicării nivelului de calificare al funcționarilor din cadrul organelor de drept.

Tezele principale prezentate spre susținere sunt: 1. Expunerea noțiunii și a caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice, care conțin date sistematizate referitoare la anumite elemente ale comportamentului infracțional cercetat; 2. Punerea la îndemână a suportului informațional privind modalitățile tipice de conduită infracțională și a semnelor infracțiunilor de evaziune fiscală; 3. Caracterizarea și determinarea specificului investigațiilor la pornirea urmăririi penale pe această categorie de infracțiuni; 4. Descrierea importanței și a tehnologiei efectuării analizei criminalistice a documentelor în calitate de metodă de bază a identificării infracțiunilor de evaziune fiscală; 5. Sistematizarea recomandărilor metodologice privind organizarea și desfășurarea activității de investigare la etapa pornirii urmăririi penale și în cadrul fazei investigațiilor ulterioare a faptelor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice; 6. Conceptualizarea cadrului metodologic de investigare a faptelor infracționale de evaziune fiscală, incluzând caracteristica criminalistică a acestor categorii de infracțiuni și spectrul de probleme care urmează a fi clarificate în procesul investigării faptelor de evaziune fiscală; 7. Identificarea particularităților și conținutului acțiunilor de urmărire penală efectuate în procesul cercetării faptelor infracționale de evaziune fiscală; 8. Formularea *recomandărilor* și a propunerilor de *lege ferenda* în privința perfecționării cadrului procesual și tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice.

Aprobarea rezultatelor științifice. Concluziile și recomandările formulate au fost expuse în conținutul mai multor publicații științifice și pot servi drept bază teoretico-metodologică pentru efectuarea unor cercetări ulterioare. Totodată, unele concepte, ideii, 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.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele studiului 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.

Sumarul compartimentelor tezei. Teza de doctorat cuprinde adnotările, lista abrevierilor folosite în cadrul lucrării, introducerea, patru capitole, concluziile generale și recomandările, bibliografia, anexele, declarația privind asumarea răspunderii, CV-ul autorului. Lucrarea conține text de bază 182 pagini, operate trimiteri la 303 surse bibliografice.

Introducerea pune accentul pe importanța și actualitatea temei cercetate, evidențiază scopul și obiectivele lucrării, expune baza teoretico-metodologică și noutatea științifică a tezei de doctorat. În introducere se ia în vedere problemă științifică importantă soluționată, importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării, prevederile de bază, prezentate spre aprobare, ca de fapt și aprobarea rezultatelor obținute, și sumarul compartimentelor tezei.

1. DIMENSIUNEA DOCTRINARĂ A INFRAȚIONALITĂȚII FISCALE este constituită din 3 paragrafe: *1.1. Infracțiunile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din Republica Moldova; 1.2. Infracțiunile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din alte state; 1.3. Concluzii la capitolul 1.* 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.

2. INFRAȚIUNEA DE EVAZIUNE FISCALĂ: CARACTERISTICA CRIMINALISTICĂ ȘI CIRCUMSTANȚELE CE URMEAZĂ A FI DOVEDITE ÎN PROCESUL INVESTIGĂRII pune în evidență 4 paragrafe: *2.1. Conceptul infracțiunii de evaziune fiscală; 2.2. Caracteristica criminalistică și modelul criminalistic ale infracțiunii de evaziune fiscală; 2.3. Circumstanțele care urmează a fi dovedite la investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală; 2.4. Concluzii la Capitolul 2.* În cadrul acestor paragrafe, cercetarea științifică realizată se focusează asupra conceptului infracțiunii de evaziune fiscală și a formelor de manifestare a acesteia; asupra semnelor obiective și subiective ale componentelor de infracțiune prevăzute de art. 244 și 244¹ CP al RM, privite prin prisma probatoriului penal. Tot aici, trecem în revistă caracteristica criminalistică și modelul criminalistic ale infracțiunilor de evaziune fiscală. Infracțiunea de evaziune fiscală, caracteristica criminalistică, modelul criminalistic și circumstanțele ce urmează a fi dovedite în procesul investigării

sunt examinate atât în baza materialului normativ-doctrinar din Republica Moldova, cât și a celui publicat în alte state.

3. CADRUL DE INVESTIGARE A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ prin cele 5 paragrafe pe care le conține se referă la următoarele componente ale subiectului cercetat: 3.1. *Cadrul metodologic general al investigării penale în domeniul evaziunii fiscale*; 3.2. *Sesizarea și pornirea urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală*; 3.3. *Situații tipice de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală, cu subpunctele: 3.3.1 Faza investigațiilor inițiale și 3.3.2. Faza investigațiilor ulterioare*; 3.4. *Controlul financiar-fiscal și cunoștințe speciale la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală*; 3.6. *Concluzii la Capitolul 3.* Capitolul vizat ține de specificarea cadrului metodologic de investigare al infracțiunilor de evaziune fiscală. Tot aici este descris cadrul metodologic general al investigării penale în domeniul evaziunii fiscale și particularitățile sesizării și pornirii urmăririi penale pe această categorie de dosare. O importanță aparte o are descrierea situațiilor tipice de investigare a evaziunii fiscale, evidențierea acțiunilor efectuate de către organele de urmărire penală la faza urmăririi penale și apoi, în contextul investigațiilor ulterioare (elaborarea versiunilor, planificarea urmăririi penale, efectuarea măsurilor speciale de investigații etc.). Controlul financiar-fiscal, utilizarea cunoștințelor speciale în procesul investigării infracțiunii de evaziune fiscală, participarea specialistului la investigarea acestor cauze, dispunerea și efectuarea anumitor expertize judiciare pun în lumină cadrul metodologic de investigare.

4. PARTICULARITĂȚILE EFECTUĂRII UNOR ACȚIUNI DE URMĂRIRE PENALĂ LA INVESTIGAREA INFRAȚIUNII DE EVAZIUNE FISCALĂ este expus în conținutul a 6 paragrafe: 4.1. *Cercetarea la fața locului*; 4.2. *Efectuarea de percheziții și ridicări*; 4.3. *Audierea martorilor*; 4.4. *Audierea bănușilor, învinușilor, inculpașilor*; 4.5. *Expertizele judiciare*; 4.6. *Concluzii la Capitolul 4.* În cadrul acestui Capitol este trecut în revistă specificul efectuării unui spectru larg de acțiuni de urmărire penală (cercetarea la fața locului, percheziția, ridicarea, audierea martorilor, bănușilor, învinușilor etc.) cu referire la categoria respectivă de dosare. Aici sunt puse în evidență regulile tactice de efectuare a acțiunilor de urmărire penală nominalizate cu luarea în calcul a specificului acestor cauze penale. Sunt expuse și analizate, de asemenea, și cerințele referitoare la pregătirea, efectuarea și perfectarea rezultatelor acțiunilor de urmărire penală, efectuate în cadrul cercetării faptelor de evaziune fiscală. Recomandările formulate în rezultatul cercetărilor efectuate au fost fixate în cadrul concluziilor de la acest capitol.

Concluziile generale și recomandările de la sfârșitul lucrării au menirea să dezvolte conceptul, caracteristica criminalistică și cadrul metodologic de investigare a faptelor de evaziune fiscală. În sensul dat, accentul final este plasat și pe anumite recomandări de *lege ferenda*, dar și cu destinație să eficientizeze metodologia investigării infracțiunilor de evaziune fiscală, adică *algoritmul acțiunilor de investigare a cauzelor de evaziune fiscală*.

1. DIMENSIUNEA DOCTRINARĂ A INFRAȚIONALITĂȚII FISCALE

1.1. Infrațuniunile de evaziune fiscală prin prisma cercetărilor științifice din Republica Moldova

Dacă e să trecem în revistă evoluția istorică a fenomenului infrațional evazionist, și să ne referim la preocuparea științifică actuală de pe acest segment, constatăm cu deplină certitudine, și în afara oricărui grad de risc, că o valoare științifică deosebită în materia infrațuniunilor de evaziune fiscală o are investigația științifică realizată de cercetătorul Igor Vremea. Venim cu precizarea că în viziunea acestui autor, 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 [178, p. 24].

Gradul prejudiciabil al infrațuniunilor fiscale este determinat de semnificația deosebită a impozitelor în activitatea economică a societății, care nu trebuie însă redusă la înțelegerea impozitelor exclusiv în calitate de surse ale veniturilor bugetare (funcția fiscală), precum și de proporțiile prejudiciului real cauzat bugetului, de forma vinovăției. Gradul prejudiciabil al infrațuniunii de evaziune fiscală se determină conform semnelor ce caracterizează elementele infrațuniunii: obiectul, latura obiectivă, subiectul și latura subiectivă [177, p. 261]. După cum indică autorul Igor Vremea, evaziunea fiscală este caracterizată teoretic ca sustragere de la impunere a materiei impozabile și ca încălcare a egalității în fața impozitului și prin impozit, având ca consecință financiară micșorarea veniturilor publice [177, p. 259].

Examinând problematica infrațuniunilor de evaziune fiscală, cercetătorul Igor Vremea mai subliniază că instituirea răspunderii penale a persoanelor juridice pentru evaziune fiscală prin introducerea în documentele fiscale a datelor denaturate privind veniturile sau cheltuielile este salutară, dat fiind faptul că pot apărea situații când contribuabilul ține contabilitatea în strictă concordanță cu legislația, reflectă în ea toți indicii economico-financiar ai organizației, însă în declarația cu privire la impozitul pe venit rezultat din activitatea sa acești indici sunt intenționat diminuați, fiind astfel denaturat și cuantumul venitului respectiv. Ca urmare, impozitul cuvenit nu se achită [178, p. 66].

Tot Igor Vremea indică și asupra faptului diferențierii evaziunii fiscale legale (toleranțe) de evaziunea fiscală ilegală (frauduloasă). Evaziunea fiscală legală, în opinia lui, se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale sunt sustrate de la impunere datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectului impozabil, precum și în cazul când contribuabilul recurge la o combinație neprevăzută de legiuitor cu scopul de a ocoli legea și, în consecință, tolerată prin scăpare din vedere. Evaziunea fiscală ilegală cuprinde actele

săvârșite de subiectele impozabile (contribuabili), care violează o prescripție legală cu scopul de a nu plăti impozitul cuvenit. Evaziunea fiscală ilegală se concretizează sub multiple forme de manifestare, printre care: 1) întocmirea de declarații false; 2) întocmirea de documente de plăți fictive; 3) alcătuirea de registre contabile ireale; 4) nedeclararea materiei impozabile; 5) declararea de venituri inferioare celor reale; 6) executarea de registre de evidență duble: un exemplar real și altul fictiv; 7) diminuarea materiei impozabile rezultate din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli cu caracter personal ale patronilor ori înregistrarea de cheltuieli neefectuate în realitate; 8) vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiuni reale supuse impozitării; 9) falsificarea bilanțului.

Aceste modalități ale evaziunii fiscale ilegale au o particularitate comună: toate lezează interesele bugetului de stat, fapt ce se exprimă prin neobținerea încasărilor fiscale cuvenite acestuia ca rezultat al faptelor ilegale ale subiectului [177, p. 259-260].

În numărul modest de lucrări destinate incriminării și cercetării faptelor de evaziune fiscală, se înscrie și lucrarea savanților V. Cușnir și V. Berliba, cu titlul „*Aspecte juridico-penale ale evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor. Studiu monografic. Chișinău, 2002*”. Deoarece această monografie este axată, în marea sa parte, pe analiza normelor de drept penal ce incriminează faptele de evaziune fiscală, vom pune accentul doar pe câteva momente expuse de autorii vizați, care se înscriu, într-o anumită măsură, în aria cercetării științifice prezentate.

În acest fel, ne vom referi în primul rând la faptul că autori în cauză constată, pe bună dreptate, 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 [54, p. 68-69].

Semnificativ este și faptul că autorii V. Cușnir și V. Berliba evidențiază următorii pași de determinare a subiectului infracțiunii de evaziune fiscală: a) inițial trebuie de stabilit că există o persoană juridică (întreprindere, instituție, organizație); b) această persoană trebuie să dețină calitatea de contribuabil (adică să posede careva obiecte impozabile și obligațiuni fiscale aferente acestora; c) obligațiunea de achitare a impozitelor este înaintată persoanelor juridice; d) pentru existența delictului fiscal concret se cere stabilirea unui raport juridic bugetar impus de lege, privind obligația fiscală; e) în dependență de caracterul delictului fiscal persoana juridică poate fi supusă răspunderii fiscale; f) subiectul delictului fiscal nu coincide cu subiectul infracțiunii, adică prima noțiune o cuprinde pe cea de-a doua; g) actele juridice realizate de către organele persoanei juridice în limitele competenței sale sunt actele persoanei juridice însăși; h) răspunderii penale poate fi supusă numai persoana fizică, responsabilă, care la momentul săvârșirii infracțiunii a atins o anumită vârstă cerută expres de lege; i)

în cadrul persoanei juridice actele vizând ducerea evidenței contabile, autentificarea acesteia, prezentarea ei la organele fiscale sunt realizate de către conducătorii întreprinderii, instituției și organizației (în virtutea funcțiilor administrative, de dirijare), contabilii-șefi, contabili (în virtutea funcțiilor pur profesionale), precum și de către alți funcționari care îi înlocuiesc (în virtutea funcțiilor administrative ori profesionale provizorii); j) alte persoane pot fi supuse răspunderii penale doar în calitate de complici ai infracțiunii [54, p. 86-87].

Autorii V. Cușnir și V. Berliba subliniază și faptul că sursele informației primare despre comiterea evaziunii fiscale a unei întreprinderi pot fi și persoane de o anumită categorie: comercianți, care nu participă la evaziunea fiscală, care nu conștientizează faptul comiterii acesteia, ocularii anumitor operațiuni criminale sau financiare, care nu pătrund în esența acestora (secretari, șoferi, paznici și alții); persoane implicate în săvârșirea infracțiunii (contraagenți, cumpărători, livratori); revizori, auditori, membri ai comisiilor de inventariere, inspectori fiscali, reprezentanți ai organelor de drept competenți în combaterea infracțiunilor economice. În opinia acestor cercetători, temeiurile cele mai răspândite de intentare a cauzelor penale pe faptul evaziunii fiscale sunt depistarea infracțiunilor fiscale de către organele de drept competente, utilizarea de către organele de drept a informației nominalizate mai sus, obținută din diverse surse. Drept informație primară despre comiterea evaziunilor fiscale de către un agent economic reprezintă notele de serviciu emise de către Inspectoratul Principal Fiscal de Stat referitor la estimarea obligațiunilor fiscale ale agenților economici - în cea mai mare parte declarați firme fantome prin examinarea informației disponibile din diverse surse, precum și actele de control emise de către organul fiscal în cadrul cărora se constată încălcările fiscale admise de către un agent economic și obligațiile acestora la capitolul diferitor impozite [54, p. 185].

După părerea cercetătorului V. Stati, preocupat și el de subiectul infracțiunilor de evaziune fiscală, expusă în lucrarea „*Infracțiuni 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. În condițiile economiei Republicii Moldova, funcționarea eficientă a sistemului fiscal comportă o semnificație cardinală. După V. Stati, în ultimii ani, procesul de optimizare al colectării impozitelor este cel care joacă rolul de principală măsură de asanare a bugetului public național. În această privință, pe de o parte, atestăm o anumită liberalizare a cadrului normativ fiscal, iar, pe de altă parte, remarcăm o sporire a responsabilizării în materie de disciplină fiscală, punându-se un accent tot mai mare pe dinamizarea activității autorităților fiscale și de control. Monitorizarea îndeplinirii de către contribuabili a obligațiunilor fiscale a devenit una dintre prioritățile statului. În acest plan, în opinia lui V. Stati, realizarea unei politici social-economice și bugetare eficiente este asigurată printr-un set întreg de măsuri, inclusiv cele de natură juridico-penală [156, p. 248-249].

Într-o altă lucrare a sa, „*Răspunderea penală pentru evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 CP RM). Revista Națională de Drept. August, nr. 8, 2008*”, Vitalie Stati arată că modalitatea de evidențiere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, presupune prezența a două forme alternative: 1) evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, și 2) evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care au la bază operațiuni ce nu au existat.

După părerea lui Vitalie Stati, evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor - săvârșita prin evidențierea 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, care nu este sancționabilă. În cazul optimizării fiscale, contribuabilul recurge la metode – permise sau neinterzise de legislație – de reducere a mărimii impozitului pe care-l achită. Aceasta cu condiția că operațiunile efectuate de către contribuabil au urmărit un scop socialmente util, nu scopul de neachitare în condiții de ilegalitate a impozitului [155, p. 14]. Tot V. Stati susține că evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor – săvârșita prin evidențierea unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat – urmează a fi deosebită de fapta presupunând imitarea transferului de mijloace bănești pentru marfă sau serviciile livrate, precum și de taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare, pe contul bancar al furnizorului. Printr-o astfel de imitare a efectuării de operațiuni, făptuitorul creează artificial premise pentru „restituirea „din buget a taxei pe valoare adăugată, deși aceasta nu a fost niciodată vărsată în bugetul public național. În ipoteza dată, răspunderea trebuie aplicată pentru escrocherie. De această dată, scopul făptuitorului este nu cel de neachitare a impozitului, dar cel de sustragere prin înșelăciune a mijloacelor bănești aparținând bugetului public național [155, p. 14].

De reținut este și lucrarea savanților S. Brânză și V. Stati, „*Drept penal. Partea specială. Volumul ÎI. Chișinău, 2011*”, unde este analizată detaliat calitatea de contribuabil, adică de persoană care, conform legislației fiscale, este obligată să calculeze și/sau să achite la buget impozitul [19, p. 73].

Pe bună dreptate afirmă autorii S. Brânză și V. Stati, într-o altă lucrare, „*Tratat de drept penal. Partea specială. Volumul ÎI. Chișinău, 2016* „că nesocotirea 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 [20, p. 161].

Deși se axează pe descrierea semnelor infracțiunii de evaziune fiscală, o valoare științifică deosebită la cercetarea subiectului nostru a avut-o și lucrarea realizată de un grup de autori - *Barbăneagră Alexei, Alecu Gheorghe, Berliba Viorel ș.a.*, cu genericul *Codul penal al Republicii Moldova. Comentariu. Centrul de Drept al Avocaților. Chișinău, 2009* [12, p. 518].

Tot în domeniul care ne interesează, doctrina juridică națională (Armeanic A. *Sistemele contemporane de impunere a veniturilor persoanelor fizice. Revista Națională de Drept. Iulie, nr. 7, 2002*) abordează și subiectul prezenței a două sisteme de impunere a veniturilor: unul constă în impunerea separată a veniturilor, provenind din fiecare sursă, iar altul – în impunerea globală a veniturilor, indiferent de sursă din care provine. Impunerea separată se realizează fie prin instituirea mai multor impozite, fiecare vizând venitul dintr-o anumită sursă, fie prin instituirea unui impozit unic, dar care asigură un tratament diferențiat fiecărei categorii de venituri, denumită *cedulă*, în funcție de natura veniturilor. Din acest punct de vedere, impunerea se efectuează pentru fiecare cedulă după regulile și cotele specifice venitului respectiv. Impunerea globală constă în cumularea veniturilor realizate de o persoană fizică, din diverse surse și supunerea acestora unui singur impozit.

În opinia lui A. Armeanic, impunerea separată prezintă avantajul tratării în mod diferențiat a veniturilor ca mod de așezare și nivel de cotă, după cum acestea provin din muncă salarială, profesii libere, afaceri, proprietate, etc. În schimb, acest mod de impunere avantajează persoanele care realizează venituri mai multe surse, ce cad sub incidența unor impozite diferite și nu mai suportă efectele progresivității, impunerile inerente în cazul cumulării tuturor veniturilor în vederea impunerii lor globale. Impunerea globală prezintă neajunsul, că nu mai ține seama de natura veniturilor [7, p. 10-11].

În altă lucrare, studiată și folosită în procesul elaborării tezei de doctor - „*Particularitățile răspunderii juridico-penale pentru tăinuirea obiectului impozabil. Revista Națională de Drept. Aprilie, nr. 4, 2002*”, autorul A. Bodarev argumentează că aplicarea constrângerii penale primordial presupune aprecierea exactă a faptelor social-periculoase incriminate de legea penală ca evaziune fiscală. Promovarea cu succes a problemei respective prevede, după A. Bodarev, abordarea a două momente: 1. Stabilirea stării de fapt (circumstanțele de săvârșire a infracțiunii; 2. Alegerea și interpretarea normelor juridice care stabilesc răspunderea pentru faptele în cauză [16, p. 67].

De asemenea, A. Bodarev susține că pentru întemeierea laturii obiective a „tăinuirii obiectului impozabil”, organele fiscale trebuie să probeze următoarele circumstanțe: în primul rând, că întreprinderea a avut un obiect impozabil sau altul; în al doilea rând, faptul lipsei datelor despre acest obiect în documentația primară de evidență a întreprinderii; în al treilea rând, faptul neachitării sumei impozitelor în buget (semnul componenței materiale) [16, p. 69].

Autoarea Ilie I. apreciază, la rândul său, în lucrarea „*Formele de evaziune fiscală și analiza cadrului legislativ ce reglementează evaziunea fiscală ca infracțiune. Legea și viața. Nr. 4 (aprilie) 2007*” că evaziunea fiscală e o noțiune foarte dificil de precizat, în plus nu există o definiție legală a fraudei fiscale. Dacă se vorbește de fraudă, se vorbește în aceeași măsură de fraudă legală sau legitimă, de fraudă ilegală, de evaziune internațională, evaziune legală, de evaziune ilegală, de paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă la lege sau economia subterană. Cel mai adesea

frauda fiscală desemnează *stricto sensu*, o infracțiune la lege, și se distinge de evaziunea fiscală care se definește ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege [95, p. 44]. Evaziunea fiscală poate fi: ilicită și legală. Evaziunea fiscală legală reprezintă acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută a acesteia. Această formă de evaziune nu este posibilă decât atunci când legea este lacunară sau prezintă inadvertențe. Evaziunea fiscală legală se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale este sustrasă de la impozitare datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectului impozabil. [95, p. 44].

În continuare, autoarea Ilie I. specifică precum că evaziunea fiscală ilicită, spre deosebire de cea legală, se săvârșește prin încălcarea flagrantă a legii, profitându-se de modul specific în care se face impunerea. În acest caz, contribuabilul violează prescripția legală cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor cuvenite statului. În genere, este greu a determina toate formele de evaziune de acest gen, ele fiind practic nelimitate. În activitatea fiscală există însă forme care se regăsesc mai frecvent: întocmirea de declarații false; întocmirea de documente de plăți fictive; alcătuirea de registre contabile nereale; nedeclararea materiei impozabile; declararea de venituri impozabile inferioare celor reale; executarea de registre de evidențe duble, un exemplar real și altul fictiv; diminuarea materiei impozabile rezultate din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli neefectuate în realitate; vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiunile reale supuse impozitării; falsificarea bilanțului ca mijloc de fraudare a fiscoi, care presupune o convenție între patron și contabilul șef, ei fiind astfel ținuti să răspundă solidar pentru fapta comisă [95, p. 44-45].

În cele ce urmează, punem accentul într-un mod aparte pe lucrarea notoriului savant M. Gheorghiuță, intitulată „*Tratat de metodică criminalistică. CEP USM. Chișinău, 2015*”. Deși nu se referă nemijlocit la metodologia investigării faptelor de evaziune fiscală, sunt importante opiniile lui M. Gheorghiuță în sensul că fiecare infracțiune se reflectă în realitatea obiectivă printr-o serie de urme materiale și ideale, însușiri și intermediari. Aname ele individualizează fiecare act ilicit. Metodologic, cercetarea 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 evoluare a infracțiunilor. Unii savanți au propus ca aceste date să fie întrunite în noțiunea de caracteristică criminalistică a infracțiunilor [75, p. 51].

În opinia savantului M. Gheorghiuță, caracteristica criminalistică presupune descrierea însușirilor, proprietăților, semnelor distinctive ale unui fenomen, eveniment, obiect, ale unei persoane în cadrul cercetării cauzei concrete. Această descriere se realizează în urma anumitor acțiuni de urmărire penală sau prezentări de informații despre infracțiunea cercetată și persoanele implicate în această.

Caracteristica criminalistică a infracțiunii concrete formulată pe parcursul sau ca rezultat al cercetării faptei infracționale, constituie întotdeauna o noțiune strict individuală, care la rândul său are și semne similare cu cele ale modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie sau grup [75, p. 54]. După cum afirmă cercetătorul Mihail Gheorghiță, analiza practicii de cercetare și descoperire a infracțiunilor și studierea experienței de combatere a acestora permite de a nominaliza următoarele elemente substanțiale ale modelului criminalistic și caracteristicii criminalistice a infracțiunilor: a) date despre frecvența săvârșirii infracțiunilor (situațiile) și versiunile tipice ale acestora; b) date despre specificul obiectului atentatului criminal și victimă infracțiunii; c) date despre metodele și procedeele (mecanismul) de realizare a intenției criminale, precum și despre mijloacele utilizate la săvârșirea infracțiunii; d) date despre urmele și consecințele faptei prejudiciabile; e) date despre personalitatea infractorului și a complicilor săi; f) date despre cauzele ce au generat și despre circumstanțele ce au contribuit la comiterea infracțiunii [75, p. 49].

Modelul criminalistic al infracțiunilor presupune sistemul fundamentat științific de date (probe), legate și condiționate reciproc între ele, despre cele mai tipice urme, însușiri, indicii și intermedieri ale actelor ilicite și infractorilor de o anumită categorie, care se manifestă în legitățile pregătirii, săvârșirii și tănuirii infracțiunilor și care permit a trage concluzii referitor la căile optime de cercetare și descoperire [75, p. 47].

O contribuție incontestabilă pe acest segment a aceluiasi autor a fost realizată și în conținutul altei lucrări: „*Tratat de criminalistică. Chișinău, 2017*”. Aici, în opinia lui, termenii „model” și „caracteristică” au conținut propriu și nu se pot substitui [76, p. 722-733], el pledând pentru noțiunea de model criminalistic al anumitor categorii, tipuri de infracțiuni [76, p. 730].

Referindu-se la caracteristica criminalistică a infracțiunii concrete, M. Gheorghiță afirmă că aceasta constituie totdeauna o noțiune strict individuală, care, la rândul său, are și elemente similare cu cele ale modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie sau grup [76, p. 733].

Analizând modelul criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie, M. Gheorghiță susține că el are menirea de a servi drept mijloc eficient de orientare și investigație în activitatea de urmărire penală. La nivel de model, infracțiunile de o anumită categorie se reflectă prin toate elementele și legăturile lor formulate nu numai pe baza rezultatelor studierii și generalizării numărului reprezentativ de caracteristici criminalistice ori obținute din alte surse, ci și pe calea gândirii abstracte (științifice, teoretice) or modul de a gândi, medita după modelul respectiv contribuie totdeauna mai întâi la cunoașterea infracțiunii și la obținerea datelor noi despre însușirile, proprietățile, indiciile criminalistice ale faptei, care lipsesc [76, p. 725].

În continuare, trecând în revistă deosebirile dintre caracteristica criminalistică și modelul criminalistic, M. Gheorghiță susține că modelul criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie prezintă o totalitate relativ stabilă de informații referitor la însușirile, proprietățile acestei categorii de infracțiuni. Perceperea modelului criminalistic ca o abstracție teoretico-practică permite ofițerului de

urmărire penală de la începutul cercetării cauzei să compare datele obținute ca rezultat al efectuării acțiunilor inițiale de urmărire penală sau măsurilor speciale de investigație cu cele pe care le conține în modelul teoretic respectiv. Astfel, modelul criminalistic al infracțiunilor devine un etalon care se suprapune pe caracteristica criminalistică a cauzei cercetate (datele acumulate despre infracțiunea concretă) și ca urmare se determină ce fel de informații cu caracter criminalistic lipsesc, unde și ce fel de date pot fi recuperate. Rolul deosebit al modelului criminalistic este la începutul urmăririi penale, atunci când multe circumstanțe ale infracțiunii săvârșite încă nu sunt cunoscute.

Pe bună dreptate declară M. Gheorghită că cercetarea fiecărei infracțiuni este un proces strict individual, pentru că o infracțiune se deosebește de alta prin anumite elemente: subiect, obiect, modul de operare și conținutul activității infracționale, locul, timpul, procedeele utilizate în realizarea scopului infracțional, consecințele, motivul și scopul săvârșirii actului ilicit etc. [76, p. 714].

În aspectul temei cercetate, trezește un interes deosebit și tratatul autorului S. Doraș, intitulat „*Criminalistica. Ed. Cartea Juridică. Chișinău, 2011*”. Sub aspect doctrinar, autorului S. Doraș îi reușește să argumenteze următorul fapt: Caracteristica criminalistică a unei fapte infracționale presupune studierea minuțioasă a unui număr mare de infracțiuni din categoria în cauză de acte penale, evidențierea și descrierea datelor cu semnificație criminalistică referitor la: 1) Pericolul social pe care îl prezintă categoria de infracțiuni prin frecvența cu care se manifestă; 2) Trăsăturile tipice ale categoriei în cauză de infracțiuni, adică elementele ce particularizează obiectul atentării, locul, timpul, împrejurările și modul în care s-a acționat în momentul săvârșirii infracțiunii, făptuitorul și victimă infracțiunii, alte persoane implicate; 3) Modul de operare, adică mijloacele și maniera de aplicare a acestora în vederea atingerii scopului infracțional; 4) Urmele tipice categoriei respective de infracțiuni, natura și mecanismul formării acestora, localizarea, gradul de fixare și persistență, alte semne distinctive pot servi la orientarea activității de căutare a infractorului; 5) Individualitatea învinutului în comiterea infracțiunii, ansamblul de trăsături sociale, juridice, fizice și psihologice prin care se remarcă aceștia și comportamentul față de organul de urmărire penală și instanța de judecată; 6) date generale privind victima infracțiunii specifice unei sau altei categorii de infracțiuni [69, p. 520-521].

De asemenea, are absolute dreptate S. Doraș când afirmă că urmărirea penală, în situația unei cauze concrete, va trebui să stabilească circumstanțele ce se referă la mecanismul infracțiunii, în special la condițiile atât materiale (de anturaj), cât și spirituale în care s-a activat, la modul de pregătire, săvârșire și ascundere a faptei și a consecințelor ei, la persoana făptuitorului, victimei și a altor persoane implicate, la obiectele și instrumentele, într-un fel sau altul, exploatate de cei implicați în actul infracțional sau care reprezintă produsul infracțiunii, la atitudinea psihică a făptuitorilor față de fapta prejudiciabilă, adică la vinovăția acestora, la paguba provocată, la multe alte împrejurări, stabilirea cărora, deși nu are relevanță directă asupra fondului cauzei, asigură desfășurarea normală a procesului penal [69, p. 522-523].

Practică de urmărire penală, în viziunea lui S. Doraș, infirmă posibilitatea elaborării unei metodici universale de cercetare a oricărui act infracțional. Aceasta nu înseamnă, însă, declară S. Doraș, că diferite infracțiuni, clasificate în aceleași categorii, nu au indici comuni care ar asigura formularea unor recomandări metodice-tip de urmărire penală. Conținutul acestor recomandări constituie de fapt, partea cea mai importantă a compartimentului metodic al criminalisticii și concomitent „produsul” acestuia. Mai mult ca atât, susține S. Doraș, metodicile 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 [69, p. 513-514].

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). [132, p. 95]. Frauda fiscală, după D. Pătroi, desemnează o abatere de la ordinea fiscală (statutară prin reglementările specifice), cu voința deliberată de a se sustrage impozitării și corelată (de cele mai multe ori) cu transmiterea de informații inexacte sau incomplete, care au rolul de a conferi autorului faptei avantaje fiscale necuvenite. Decuplajul conceptual al evaziunii fiscale este construit pe elementul intențional al eludării obligațiilor fiscale [132, p. 120].

Nu trecem cu vederea și lucrarea savanților C. Voicu și A. Boroi - „*Dreptul penal al afacerilor. Ediția 3. Ed. C. H. BECK. București, 2006*”, unde ei constată că cerințele esențiale, cumulative, pentru existența infracțiunii de evaziune fiscală sunt: a) existența obligației legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute; această cerință are în vedere că nici o obligație fiscală nu se poate stabili-institui decât prin lege; b) existența unui bun sau a unei activități care se încadrează în ipotezele legale privind impozitarea sau taxarea; c) săvârșirea unei fapte prin care se urmărește sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat pentru bunurile deținute sau activitățile realizate [175, p. 155].

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*”, înregistrându-i în calitate de autori pe savanții 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, iar nu actele de control fiscal care efectuează analize economice cu caracter general, adeseori desființate ulterior prin expertize contabile [102, p. 21].

În procesul cercetării infracțiunilor economico-financiare, declară Lazăr A. și Alămoreanu S., activitatea investigativă urmărește să stabilească dacă împrejurările au fost cronologice și sistematice, dacă au asigurat publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimonială și rezultatele obținute. Orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitatea de *document justificativ* și care angajează răspunderea persoanelor ce le-au întocmit, vizat și aprobat ori a celor care le-au înregistrat în contabilitate. Când contabilitatea nu este ținută de alte persoane autorizate externe (contabil sau expert), prin contracte de prestări servicii, răspunderea revine patronului, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului în virtutea unui mandat expres. Aici, susțin Lazăr A. și Alămoreanu S., cercetarea are sarcina de a stabili: dacă bilanțul contabil concordă, sau nu, cu registrele de contabilitate; dacă registrele sunt ținute conform legii, dacă au fost respectate regulile privind evaluarea patrimoniului și normele de contabile. În situația constatării unor înregistrări inexacte efectuate cu știință, precum și a omisiunii cu știință a înregistrărilor în contabilitate, se va determina consecința constând în *denaturarea* veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare și a elementelor patrimoniale care se reflectă în bilanțul contabil. Pentru a elucida situația de fapt, organul de urmărire penală va identifica elemente privind: existența unui înscris oficial, falsul să fie săvârșit cu prilejul întocmirii acestuia de către un salariat, funcționarul să fie în exercitiul atribuțiilor de serviciu; atestarea de fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori omisiunea s-au efectuat cu știință, exprimând voința dovedită de a insera date și împrejurări care sunt în contradicție cu realitatea [100, p. 71]. În materie de evaziune fiscală, înscrisul oficial care interesează în mod deosebit anchetatorul este *bilanțul*, document contabil de sinteză care se întocmește anual și se depune la organele fiscale [102, p. 21].

Importantă este constatarea autorilor Lazăr A. și Alămoreanu S., potrivit căreia la cercetarea infracțiunilor financiare comise în instituții publice, organul judiciar urmărește: exactitatea și conformitatea cu realitatea a conturilor, inventarierea la termene și în condițiile legii a patrimoniului; stabilirea și încasarea legală a veniturilor bugetare; angajarea, lichidarea, ordonanțarea, plățirea și înregistrarea cheltuielilor conform legii bugetare; autorizarea legală a modificărilor aduse prevederilor inițiale a bugetelor; utilizarea subvențiilor și alocațiilor pentru investiții conform destinației stabilite, analizarea calității gestiunii financiare (legalitatea concesiunilor, sponsorizării etc.) [102, p. 22]. La solicitarea organului judiciar, expertul contabil este în măsură să lămurească fapte sau împrejurări ale cauzei legate de mecanismul economic-financiar, manevrele frauduloase de natură a pune în evidență intenția infracțională, precum și de a determina întinderea prejudiciului [102, p. 64].

Registrele de contabilitate, constată autorii menționați, pot avea valoare de probă împotriva comerciantului numai după ce sunt șnuruite și înregistrate la organele fiscale. Când facturile există, absența registrelor sau neținerea regulate a acestora nu are efecte juridice penale în sensul dovedirii fraudei fiscale. Adeseori, în practică făptuitorii invocă sustragerea actelor de evidență contabilă din autoturism, situație în care pentru a dovedi fapta de evaziune organele de urmărire penală dispun refacerea evidențelor societății, apoi efectuarea unei expertize contabile [102, p. 21-22].

O contribuție esențială în cadrul cercetării realizate a avut-o și lucrarea autorului Em. 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. Totuși, declară Em. Stancu, două ipoteze specifice de acțiune sunt conturate de următoarele împrejurări: a) în săvârșirea a ceea ce numit, în general, escrocherie, făptuitorul se protejează prin anonim (nume fals, calitate falsă etc.); b) în cazul manevrelor frauduloase el este forțat să se „descopere” și, adesea, chiar să fie o persoană importantă, respectabilă (sau să fie considerată așa). De aici rezultă necesitatea identificării inclusiv prin semnalmente, după *modus operandi* sau acțiuni tipice ale poliției.

Investigația în domeniul afacerilor este, după Em. Stancu, 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 [152, p. 589]. Prezintă interes faptul că autorul vizat pune în evidență următoarele laturi care urmează a fi determinate cu ocazia cercetării faptelor infracționale din domeniul afacerilor, și anume: 1) *Cunoașterea cadrului normativ în domeniu*. Cunoașterea tuturor prevederilor legale este indispensabilă, cu atât mai mult cu cât delincventul din lumea afacerilor urmărește constant să acționeze cu cât mai aproape de marginea legii, să acopere toate faptele sale, cât mai mult timp este posibil, printr-o pseudo-legalitate pentru a inspira încredere și a se sustrage cercetărilor organelor judiciare sau de control financiar; 2) *Cunoașterea specificului activității economico-financiare*. Datele privind domeniul menționat sunt deosebit de utile investigației întrucât fraudele în materie sunt greu de limitat. În linii mari, printre cunoștințele care sunt esențiale într-o astfel de investigație se numără cele care vizează: a) Structura și organizarea administrativă a societăților, agenților economici cu capital de stat, privat sau mixt; b) Modul în care este ținută evidența contabilă, mișcarea și operațiunile de casă, registre contabile, bilanțuri, inventare cu privire la bănci, industrie și comerț; c) Organizarea direcțiilor sau serviciilor într-o bancă, un oficiu de schimb valutar, mecanismele diverselor unități sau societăți economice; d) Modalitățile de efectuare a schimburilor monetare internaționale, clearing-ul, swift-ul, traficul de mărfuri, INCOTERMS, cadrul

normativ vamal, asigurările, transportul de mărfuri și persoane; 3) *Stabilirea exactă a faptelor și împrejurărilor cauzei*. Pentru soluționarea cauzei, sunt capitale identificarea mijloacelor folosite de delincvent, studierea și reconstituirea manevrelor frauduloase în întregul lor, ca și în detaliu, urmărind segment cu segment toate faptele și împrejurările, contribuția personală a participanților [152, p. 590].

În esență, în opinia cercetătorului Em. Stancu, orice investigație în acest domeniu presupune adaptarea unor principii și inițierea unor acte de investigație cunoscute: a) *Cunoașterea stării de fapt* (scriptice sau faptice) și evaluarea prejudiciului în momentul semnalării sau descoperirii faptei, prin inventarieri, expertize financiar-contabile și merceologice; b) *Ridicarea de obiecte și înscrisuri*, efectuarea de percheziții în scopul descoperirii de documente, registre contabile, chitanțe, dispoziții de încasări și plăți, cecuri, cambii, inclusiv instrumente de falsificare; c) *Audierea martorilor* pentru a stabili datele ce privesc atât identitatea făptuitorului, cât și modalitățile de operare; d) *Disponerea expertizelor judiciare*, destinate stabilirii circulației actelor, a bunurilor, a mijloacelor de plată, precum și determinarea autenticității înscrisurilor etc; e) *În ascultarea învinutului sau inculpatului*, se va urmări, în special, stabilirea circumstanțelor operaționale, descifrarea și natura manevrelor frauduloase. Pentru stabilirea sau descifrarea mecanismului infracțional este, însă, necesară, atât o documentare specializată, cât și o familiarizare cu lumea delincvenților din afaceri. Pentru aceasta, cel care investighează trebuie să posede noțiuni juridice precise și suficiente cunoștințe din domeniul afacerilor [152, p. 589-590].

În continuare, ne referim la articolul științific al autorului Ciuncan D., „*Particularități metodologice ale cercetării infracțiunilor de dreptul afacerilor. Revista de Criminologie, Criminalistică și Penologie, Nr. 3/2002*”, care ne-a permis să scoatem la lumină faptul că pentru elucidarea mecanismului fraudulos caracteristic infracțiunilor economico-financiare, organul de urmărire penală verifică modul în care a fost organizată și înregistrată evidența, gestiunea, modul de utilizare a formularelor cu regim special de înscrisuri și numerotare (facturile, chitanțele, avizele de însoțire a mărfii etc.), prin examinarea cărora vă putea stabili volumul de activitate, plățile și încasările realizate în raport cu bugetul de stat, clienți, furnizori, cu alte persoane fizice și juridice. Pe bună dreptate susține D. Ciuncan următoarele: urmărind circulația formularelor, începând cu momentul eliberării din magazine, se poate stabili comiterea infracțiunii [33, p. 69].

În patrimoniul doctinar românesc se înscrie și lucrarea savantului V. Bercheșan cu titlul „*Cercetarea penală (criminalistică – teorie și practică). Îndrumar complet de cercetare penală. Ediția a doua revăzută și adăugită. Editura și Tipografia ICAR. București, 2002*”, ea înregistrând largi implicații pe segmentul cercetării noastre științifice. În acest context, am reușit a constata că urmărirea penală se prezintă a fi activitatea care are ca obiect strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată [13, p. 25-26]. Atât începerea, cât și desfășurarea urmăririi penale presupun că organele abilitate să ia cunoștință despre săvârșirea

infrațiunii. În marea majoritate a cazurilor, sesizarea organelor de urmărire penală are loc *în rem*. Deci nu este vorba doar de un simplu act de informare a organelor de urmărire penală, ci sesizarea trebuie făcută în condițiile expres prevăzute de lege [13, p. 45].

În opinia autorului V. Bercheșan, considerând pe plan egal toate mijloacele de probă, expertizei nu i se acordă o autoritate deosebită, fiind lăsată la aprecierea organului care a dispus-o. Evident că aprecierea organului de urmărire penală nu poate fi arbitrară. Admiterea sau respingerea raportului de expertiză trebuie să se bazeze pe cercetările științifice efectuate de o altă unitate de profil, laborator sau expert. Dacă acestea sunt considerentele de ordin teoretic, din punct de vedere practice, expertiza – efectuată cu respectarea strictă a dispozițiilor legale și a regulilor de tactică criminalistică – rămâne un mijloc de probă cu valoare probatorie deosebită. Aceasta deoarece, bazându-se pe criterii științifice, expertiza conduce la descifrarea urmelor sau a valorii probante a unor obiecte, o astfel de operație fiind făcută de persoane ce posedă cunoștințe temeinice de specialitate și au posibilitatea de a folosi cele mai avansate metode și procedee tehnice, inclusive aparatura necesară [13, p. 227].

Documentele și înscrisurile ridicate sunt supuse analizei criminalistice și examinării obligatorii. În aceste cazuri, în opinia lui V. Bercheșan, se practică: analiza formei fiecărui document – prezența sau lipsa rechizitelor corespunzătoare; controlul aritmetic a corectitudinii indicilor finali (pe orizontală și verticală); studierea conținutului documentului în latura corespunderii lui regulilor și normelor respective; compararea documentelor care reflectă una și aceeași sau mai multe operații legate reciproc; contrapunerea mai multor exemplare a unuia și aceluiași document; verificarea documentelor care reflectă diferite aspecte ale unei operațiuni (ca de exemplu, confruntarea dării de seamă privind rezultatele financiare și a calculului impozitului în dependență de venitul faptic); verificarea stării faptice a mijloacelor organizației sau antreprenorului (ca de exemplu, în baza inventarierii sau a reviziei) [13, p. 230].

Analizând documentele primare, registrele de evidență, dările de seamă, V. Bercheșan susține că este necesar de a atrage atenție notițelor, corectărilor, adăugirilor de text etc. Cu privire la obiectele și înscrisurile ce pot servi ca mijloc de probă în procesul penal, V. Bercheșan vine cu următoarea clasificare: 1) obiecte și înscrisuri care au fost folosite ori erau destinate să servească la săvârșirea infrațiunii; 2) obiecte ce prezintă produsul infrațiunii; 3) obiecte și înscrisuri care conțin sau poartă o urmă a faptei comise; 4) orice alte obiecte și înscrisuri care pot servi la aflarea adevărului în cauza investigată [13, p. 285].

Potrivit opiniei autorului Catuna N. V., expusă în lucrarea „*Criminalistică. Ed. C. H. BECK. București, 2008*”, pe care am susținut-o pe deplin, pentru a putea fi examinate de către un specialist, organul de urmărire penală trebuie să pună la dispoziția acestuia documentul sau actul scris după ce el a fost ridicat, în general, în urma unei activități de urmărire penală (cercetarea la fața locului, ridicarea de înscrisuri, percheziție, constatarea infrațiunii flagrante etc.). Actul scris poate fi descoperit integru

sau distrus în mod intenționat (tăiat, rupt, ars) sau prin acțiunea factorilor externi, prin trecerea timpului (putrezit), bine sau mai puțin corespunzător conservat (umezit, prăfuit, mucegăit etc.).

Pe documentele scrise nu se fac mențiuni (adnotări), nu se îndoaie pentru a nu altera scrisul și nu se îndosariază, ci se protejează prin introducerea într-un plic de mărime corespunzătoare care va fi legal (capsat) în dosarul cauzei [26, p. 66].

De asemenea, în opinia aceluiași autor, confruntarea datelor de evidență contabilă cu evidența neoficială ne poate vorbi despre faptul evaziunii fiscale. Ca și în cazul ridicării, se recomandă de a antrena la efectuarea actului de percheziție specialiștii corespunzători. În cazul depistării și ridicării în procesul percheziției a documentelor și obiectelor importante pentru cercetarea cauzei, este necesar de a audia persoanele la care acestea au fost descoperite. În procesul efectuării percheziției, pentru fixarea procesului de desfășurare a ei, este necesar de a utiliza înregistrarea video, pentru a prezenta ulterior în instanța de judecată informații probatorii vizuale cu privire la documentele descoperite și ridicate, cu privire la anumite obiecte și locul de depozitare și păstrare a acestora.

Fiecare formă a percheziției, în opinia lui Catuna N. V., va parcurge în desfășurarea ei trei etape principale, și anume: 1) luarea măsurilor preliminare, premergătoare percheziției, adică stabilirea obiectivelor percheziției, cunoașterea locului ce urmează a fi percheziționat și a persoanelor care îl utilizează, stabilirea momentului începerii percheziției, stabilirea participanților la percheziție, asigurarea mijloacelor tehnice necesare; 2) o a doua etapă se referă la efectuarea propriu-zisă a percheziției, adică la repartizarea sarcinilor de cercetare și de pază a obiectelor găsite sau a persoanelor căutate; 3) a treia etapă, la examinarea detaliată și fixarea rezultatelor obținute în urma percheziției, în acest sens folosindu-se mijloacele cunoscute [26, p. 179-180].

Cu privire la 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. și 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 caracteristică acestui mijloc de probă se trage concluzia că obiectul acestei expertize îl formează lămurirea unor împrejurări de fapt a căror cunoaștere reclamă o competență special – în speță contabilă. Asupra acestor împrejurări se vor purta cercetările expertului și tot cu privire la ele expertul va formula concluzii motivate [40, p. 98].

Consultarea organelor de control și a experților care au efectuat lucrări anterioare în cauza expertizată reprezintă, în opinia autorilor Constantin R., Drăghici P. și Ioniță M. o necesitate pentru elucidarea tuturor aspectelor pe care le ridică o expertiză contabilă complexă. În acest mod, expertul contabil trebuie să lămurească complet punctele de vedere diferite și rezolvă deosebirile de păreri ale diferitelor organe care s-au pronunțat anterior în cauza expertizată. Această consultare contribuie la

asigurarea calității expertizei, dar are caracter facultativ pentru concluziile expertului contabil. Consultarea organului de control de către expertul contabil este obligatorie numai în situația când expertiza reduce substanțial prejudicial stabilit de control pentru a se evita obligațiile ulterioare sau eventualele erori și pentru a se concluziona ferm în cadrul expertizei contabile [40, p. 103-105].

Ținând cont de specificul obiectului probatoriului în cadrul acestei categorii de cauze penale, declară autorii vizați, este rațional ca în procesul de investigare a faptelor de evaziune fiscală să fie dispusă efectuarea expertizei judiciar-contabile și judiciar-economice complexe.

Întrebările adresate experților trebuie canalizate, după Constantin R., Drăghici P. și Ioniță M., spre soluționarea și depășirea diferitor situații de urmărire penală cu ocazia cercetării acestor categorii de infracțiuni. Pentru fiecare caz de evaziune fiscală, această listă de întrebări poate fi concretizată cu luarea în calcul a particularităților infracțiunii săvârșite. Raportul de expertiză contabilă trebuie să constituie o lucrare de un nivel calitativ ridicat și, de asemenea, corespunzătoare sub aspect metodologic și al procedurii legale [40, p. 105].

În opinia acestor autori, raportul de expertiză contabilă este considerat corespunzător numai în măsura în care beneficiarul, precum și celelalte persoane fizice sau juridice implicate în asemenea lucrare nu au obiecții sau rețineri întemeiate asupra concluziilor formulate [40, p. 107].

În legătură cu aprecierea concluziilor experților contabili se mai ridică, în opinia autorilor Constantin R., Drăghici P. și Ioniță M., o problemă, cea a concluzii lor prealabile. Rapoartele de expertiză pot cuprinde: concluzii categorice, certe – indiferent dacă au caracter afirmativ sau negativ și concluzii probabile. În cazul acestor concluzii expertul exprimă probabilitatea, presupunerea sa asupra unui anumit fapt. Pe bună dreptate susțin Constantin R., Drăghici P. și Ioniță M. Că se pot întâmpla situații în care experți de înaltă calificare profesională să nu poată da totuși un răspuns categoric chestiunilor ce formează obiectul expertizei contabile, din cauza unor controverse ivite în domeniul economic. În acest cadru, concluziile probabile apar ca adevărate ipoteze științifice [40, p. 108].

În contextul subiectului cercetat, identificăm și opinia autorilor Groza I., Trandafir C. și Vieru M. care, în conținutul articolului „*Expertiza financiară și interpretarea ei juridică. Revista de științe juridice. Nr. 1/6 (1) 2000*” expun opinia că expertiza financiară are posibilitatea identificării surselor de bani, prin stabilirea acestora, a transferurilor în conturi la bănci, a schimbului în titluri de valoare, a creării unor societăți fictive, a efectuării unor plăți fictive, a efectuării de investiții în proprietăți imobiliare ascunse. De asemenea, susținem opinia acestor autori conform căreia expertiza poate identifica activitatea de reîntoarcere a banilor dobândiți din surse ilicite prin forme licite [85, p. 254].

În procesul elaborării tezei de doctor am făcut referire și la lucrările savantului român A. Ciopraga. După părerea acestuia, expusă în lucrarea „*Criminalistică. Tratat de tactică. Ed. GAMA. Iași, 1996*”, opinie pe care o împărtășim, înainte de începerea percheziției propriu-zise, se impune luarea unor măsuri cu caracter preliminar, după cum urmează: 1) inspectarea rapidă a locului ce urmează a fi percheziționat, în deosebi a WC-urilor, tuburilor de aruncat gunoiul și, în general, a

oricărei instalații sau aparaturi ce ar putea fi folosită în vederea distrugerii rapide a obiectelor sau înscrisurilor căutate. Totodată, se va preveni orice încercare de semnalizare sau comunicare cu exteriorul; 2) dispunerea tuturor persoanelor găsite la locul percheziției într-o singură încăpere sau într-un spațiu limitat; 3) studierea atentă și familiarizarea echipei cu locul ce urmează a fi percheziționat, prilej cu care se verifică și datele inițiale deținute de organul de urmărire penală; 4) imediat după luarea măsurilor premergătoare, pe baza datelor obținute de organul judiciar, întregite cu constatările deprinse în urma examinării nemijlocite a locului care urmează a fi percheziționat, va fi stabilită metodologia de lucru, fiecărui membru al echipei revenindu-i atribuții bine determinate [32, p. 131].

În următoarea lucrare, „*Evaluarea probei testimoniale în procesul penal. Ed. GAMA. Iași, 1979*”, același autor pune în evidență faptul că identificarea martorilor este o activitate care are continuitate pe tot parcursul desfășurării urmăririi penale, uneori solicitând durate de timp considerabile, iar între momentul identificării martorului și cel al ascultării pot exista, de asemenea, diferențe de durată. În această situație, se pune problema influenței pe care o are trecerea timpului în procesul formării declarațiilor martorului și a stabilirii momentului optim al ascultării. Cunoscând legitățile care guvernează uitarea și influența factorului timp asupra mărturiei, trebuie menționată că acestea nu acționează uniform asupra persoanelor, diferențele individuale fiind datorate tipului memorial al martorului, atitudinii sale subiective, interesului față de informațiile percepute etc., care fac ca momentul cel mai potrivit obținerii mărturiei să se situeze fie la o dată mai apropiată, fie la una mai îndepărtată de momentul percepției [31, p. 130-132].

La categoria materialelor studiate se referă și cercetarea științifică a autorilor Doltu I., Drăghici V. și Negip M. (*Martorul în procesul penal. Ed. LUMINA LEX. București, 2005*) care vin cu anumite recomandări referitoare la specificul realizării actului de audiere a martorilor în procesul penal. Astfel, în viziunea lor, ascultarea martorilor reprezintă activitatea cu frecvența cea mai ridicată și, în același timp, activitatea căreia, atât în prima, cât și în a doua fază a procesului penal i se consacră o mare parte din timp, un mare volum de muncă, reprezentând de multe ori pentru organele judiciare o sursă importantă a informațiilor necesare aflării adevărului [66, p. 65].

În opinia lor, procedeele tactice care își găsesc aplicare la ascultarea martorilor în procesul penal nu sunt construcții artificiale, hibride ci, dimpotrivă, reprezintă rezultatul generalizării științifice a experienței pozitive acumulate de organele judiciare, a căror eficiență și utilitate au fost verificate, de-a lungul timpului, de practică cercetării infracțiunilor [66, p. 66].

În mare parte, prezintă interes în latura ascultării martorilor cu ocazia cercetării faptelor infracționale (inclusiv și a celor de evaziune fiscală) și lucrarea autorului Miheș C., cu titlul „*Criminalistică. Ascultarea martorului. Ed. LUMINA LEX. București, 2008*”. Examinând subiectul și problematica audierii martorilor, cercetătorul Miheș C. a constatat că pregătirea ascultării primare a martorului comportă deosebiri în funcție de faza procesuală în care aceasta are loc. Astfel, atunci când martorului i se ia prima declarație la locul faptei ori la sediul organului judiciar, imediat după

comiterea faptei – faza de pregătire se reduce doar la obținerea unui minim de date despre faptă, mecanismul de producere a acesteia și, eventual, despre făptuitor. În faza de urmărire penală, pregătirea ascultării se poate realiza mai meticolos, deja existând un minim de date și indicii necesare de altfel pentru începerea urmăririi penale [119, p. 82-83].

În opinia lui C. Miheș, pe parcursul discuțiilor libere, martorul își exteriorizează, în mod involuntar, personalitatea, astfel încât observarea comportamentului acestuia se constituie într-o valoroasă sursă de informație. Un alt rol fundamental al acestor discuții îl constituie câștigarea încrederii în persoana care face ascultarea. Subliniem acest lucru, deoarece este important mai ales în cazurile în care asupra martorului s-au făcut presiuni, a fost amenințat, s-au exercitat violențe ori este dominat de sentimente inhibitoare (frică, teamă). Receptivitatea ascultătorului poate genera un anumit grad de receptivitate din partea martorului [119, p. 102]. Considerăm oportună constatarea autorului că audierea martorului, privită ca o activitate tactică complexă, nu se oprește odată cu ascultarea propriu-zisă a martorului și consemnarea declarațiilor sale. În mod obligatoriu, ascultarea este precedată de o activitate pregătitoare și este urmată de verificarea și aprecierea mărturiei în contextul întregului datelor și informațiilor pe care le oferă întreg ansamblul probator [119, p. 194].

Remarcăm că o atenție specială a fost acordată investigării faptelor de evaziune fiscală de autorii Moise A. C. și Stancu Em. 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*, care se realizează prin diminuarea veniturilor și majorarea costurilor de producție sau a cheltuielilor activităților desfășurate în scopul diminuării profitului.;

2) *Evaziunea fiscală în cazul impozitului pe venit* se realizează prin neimpozitarea tuturor veniturilor salariale, inexistența unui contract individual de muncă care generează neînregistrarea obligației de plată a impozitului pe venit, necalcularea, nereținerea impozitului pe venit datorat pentru persoanele angajate în baza unor contracte de prestări servicii, majorarea fictivă a taxei pe valoarea adăugată - TVA - deductibile, prin intrări fictive de bunuri și micșorarea TVA-ului colectat ca urmare a subevaluării vânzărilor de produse, mărfuri și servicii etc.;

3) *Evaziunea fiscală în cazul accizelor* se referă la înscrierea în documente a unor operațiuni fictive de producție, import sau comercializare, micșorarea bazei de impozitare prin subevaluarea bunurilor importate în vamă, utilizând documente false, aplicarea de cote eronate asupra bazei impozabile prin schimbarea denumirii bunurilor, în scopul de a fi încadrate în altă grupă cu accize mai mici, înscrierea în documentele de export a unor operațiuni fictive în vederea obținerii unor accize corespunzătoare unor produse care în realitate nu au fost exportate etc. [123, p. 70-71].

Investigarea penală în domeniul afacerilor este, în opinia autorilor vizați, 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 și abilitarea criminalilor din lumea afacerilor, unii deținând poziții sociale, politice, economice sau având relații deosebite [123, p. 63-64].

Pe bună dreptate susțin autorii Moise A. C. și Stancu Em. că, în vederea stabilirii exacte a faptelor și împrejurărilor cauzei sunt necesare identificarea mijloacelor folosite de infractor, studierea și reconstituirea manevrelor frauduloase în întregul lor, ca și în detaliu, urmărind segment cu segment toate faptele și împrejurările, contribuția personală a participanților. Obiectivul principal al investigării penale în domeniul afacerilor este identificarea și înregistrarea circulației banilor pe parcursul comiterii unei infracțiuni. Investigarea penală în domeniul afacerilor trebuie să stabilească proveniența banilor, identificarea persoanei care a primit banii, momentul în care acea persoană a primit banii și locul în care se află depozitați banii, toate aceste elemente reprezentând surse de probe valoroase pentru investigatori în vederea stabilirii activității infracționale a unei persoane. Alte informații valoroase, în opinia autorilor Moise A. C. și Em. Stancu, care pot sprijini investigarea penală în domeniul afacerilor rezultă din efectuarea următoarelor activități: a) identificarea motivației infracționale și a legăturilor și asocierilor între diferite persoane și locuri; b) identificarea utilizării altor servicii, cum sunt de exemplu, serviciile de telefonie, de transport și a altor facilități relevante pentru cazul investigat; c) localizarea sau identificarea suspectilor și martorilor; d) furnizarea de informații cu privire la activitatea financiară a suspectului; e) supravegherea suspectilor.

Potrivit lor, activitatea de investigare penală în domeniul afacerilor reprezintă o activitate interdisciplinară, fiind realizată 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 [123, p. 65].

De asemenea, autorii vizați argumentează că elementele investigării financiare sunt următoarele: identificarea autorului și stabilirea infracțiunii; stabilirea bunurilor provenite din activitatea infracțională; stabilirea proprietății care poate fi confiscată; stabilirea unor măsuri temporare pentru indisponibilizarea proprietății în scopul de a preveni înstrăinarea, transferul sau ascunderea câștigurilor sau a bunurilor infractorului, permițând astfel confiscarea finală. Sursele de informare la care organele de punere în aplicare a legii apelează în timpul investigărilor financiare variază, dar de obicei acestea se regăsesc în următoarele categorii: 1) Bazele de date referitoare la cazierile judiciare; 2) Rapoartele de tranzacții suspecte întocmite de organele de punere în aplicare a legii și rapoartele de tranzacții în numerar cu privire la spălarea banilor și la finanțarea terorismului; 3) Informații financiare, care includ conturile bancare, conturile financiare și alte înregistrări referitoare la tranzacțiile financiare personale sau de afaceri; 4) Informațiile clasificate, care sunt colectate și menținute în scopuri de securitate

națională, cum sunt de exemplu, informațiile referitoare la finanțarea terorismului; 5) Informațiile care sunt disponibile prin intermediul surselor deschise, cum sunt de exemplu, rețeaua Internet, media, presa scrisă și electronică; 6) Informații de reglementare deținute de băncile naționale, autoritățile fiscale și de alte agenții de colectare a veniturilor [123, p. 65-66].

Referinduse la cercetarea nemijlocită a acestor categorii de infracțiuni, Moise C. A. și Em. Stancu afirmă că actele de urmărire penală clasice, care se efectuează în situația investigării penale în domeniul afacerilor în scopul administrării probelor sunt următoarele: perchezițiile; ridicarea de obiecte și înscrisuri; audierea martorilor, suspecților sau inculpaților; constatările și expertizele; flagrantul; cercetarea la fața locului; reconstituirea; supravegherea conturilor bancare; conservarea datelor informatice [123, p. 67].

În perimetrul subiectului cercetării noastre științifice se înscrie și lucrarea autorilor Pinte Al., Pinte D.-C., Bălănescu A.-C. cu titlul „*Urmărirea penală. Aspecte teoretice și practice. Ed. Universul Juridic. București, 2017*”. Deși se referă la general la particularitățile începerii urmăririi penale, această lucrare ne-a permis să concluzionăm că pentru aplicarea unor soluții legale și temeinice în cadrul procesului penal este nevoie de probe, iar aceste probe, atât cu privire la faptă, cât și la făptuitor, sunt adunate de către organele judiciare în faza de urmărire penală. În acest scop este necesar că urmărirea penală să fie declanșată ori de câte ori există indicii că a fost săvârșită o infracțiune, începerea urmăririi penale fiind pornirea acelui motor care pune în funcțiune, în cele mai multe dintre cauze, întreg angrenajul procesului penal. În vederea începerii urmăririi penale este necesar ca organele de urmărire să aibă cunoștință despre săvârșirea unei infracțiuni și să fie sesizate conform legii. Sesizarea conține atât elementul de informare, cât și temeiul legal de desfășurare a activității de cercetare. Sesizarea reprezintă punctul de plecare al urmăririi penale, fără de care aceasta nu poate începe [133, p. 102].

Începerea urmăririi penale, în opinia autorilor Pinte Al., Pinte D.-C., Bălănescu A.-C., 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 cercetare [133, p. 85].

O valoare științifică aparte comportă și lucrările științifice la subiectul 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. ИИФРА-М. М., 2010*”. Conform opiniei autorilor vizați, nivelul înalt de latență al infracțiunilor fiscale impune și dictează necesitatea optimizării mijloacelor de descoperire a acestora. În acest context, se prezintă a fi destul de eficientă confruntarea documentelor cu operațiunile înfăptuite; analiză în corelație a multiplelor direcții a activității gospodărești și a bilanțului conturilor; verificarea registrelor de control

concomitent cu documentele; analiza dinamică a proceselor gospodărești prin contrapunerea cu operațiile de același gen; verificarea corespunderii casării bunurilor materiale normelor referitoare la cheltuieli; confruntarea declarațiilor tuturor celor care au înfăptuit operațiunile economico-financiare etc. Din considerentul că toate procesele din cadrul activității economico-financiare sunt strâns corelate, rezultatul verificării poate fi vizibil doar când aceasta se efectuează simultan în cadrul mai multor structuri, legate între ele.

În opinia acelorași autori, se prezintă a fi eficientă și verificarea operațiunilor economico-financiare la o anumită dată (perioadă). Contrapunerea dinamicii datelor omogene (similare) la anumite perioade concrete indică asupra faptului cum se decurge activitatea economico-financiară verificată, ce șiretlicuri sunt folosite în vederea tăinuirii veniturilor (ca de exemplu, casarea ilegală a bunurilor, încălcarea regulilor la efectuarea operațiunilor de casă etc.). Cu referire la operațiunile economico-financiare în care sunt antrenate mai multe organizații, este necesar de a obține informații despre toți partenerii de afaceri. În situația analizei cheltuielilor neproductive (infructuoase) cum ar fi penalitățile, amenzile, este necesar de a verifica toți contraagenții care perfectează și efectuează aceste plăți: furnizorii, transportatorii, beneficiarii etc [219, p. 254].

De asemenea, în calitate de purtători de informații privind comiterea faptei de evaziune fiscală figurează: declarațiile fiscale și calculele impozitelor, documentele de dare de seamă contabilă, prezentate inspectoratului fiscal, conturile bancare și conturile de facturare, prezentate inspectoratului fiscal, documentele de evidență primară și analitică etc. Pentru depistarea acestor infracțiuni în baza documentelor sunt dispuse diferite categorii de expertize judiciare: contabilă, economică, fiscală, tehnico-criminalistică. Pentru pornirea urmăririi 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 a cheltuielilor fie tănuirea obiectelor impozitării, proporția mare a impozitului neachitat etc. 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 în latura referitoare la venituri, cheltuieli sau privind tănuirea obiectelor impozabile [219, p. 255].

Practica descoperirii faptelor de evaziune fiscală, comise de către persoanele fizice, ne vorbește despre faptul că, în mare parte, criminogenă a devenit activitatea întreprinzătorilor particulari, pentru care este prevăzută forma prezentării rapoartelor fiscale simplificate. Modalitățile de evaziune fiscală, aplicate de către întreprinzătorii particulari, pot fi clasificate în: 1) legate de tănuirea desfășurării operațiunilor financiar-economice; 2) legate de tănuirea veniturilor obținute. La primul grup se atribuie, conform părerii autorilor E. Ișcenco și A. Toporcova, practicarea activității de întreprinzător fără înregistrare, fără licență și fără aflarea la evidență la organul fiscal. În astfel de situații, sunt folosite documente false. La cel de-al doilea grup al modalităților de eschivare de la achitarea taxelor sau impozitelor se atribuie acelea care sunt legate de denaturarea intenționată a informațiilor din

declarații cu privire la venituri sau cheltuieli prin intermediul diverselor șiretlicuri contabile. Cele mai tipice dintre acestea sunt: diminuarea volumului producției realizate; tănuirea sumelor încasate de pe urma realizării bunurilor prin falsificarea sau distrugerea documentelor referitoare la vânzare; mărirea cheltuielilor pentru producere etc. [219, p. 263].

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. La aceste materiale se atribuie: 1) comunicările în scris asupra faptelor tănuirii veniturilor (cheltuielilor) sau a obiectelor impozitării, semnate de către conducătorul organului fiscal; 2) actul de verificare al respectării legislației fiscale și hotărârea conducătorului organului fiscal, în acest sens, cu anexarea documentelor contabile în original, care confirmă faptul tănuirii veniturilor; 3) obiecțiile în scris, fie explicațiile contribuabilului în privința încălcărilor descoperite.

Sprijinindu-se pe cunoștințele profesionale din domeniul organizării procesului de producție la întreprinderi, instituții și organizații, pe normele de organizare a evidenței contabile, pe cunoștințele privind procedeele punerii în aplicare a acțiunilor infracționale specifice (falsificarea documentelor, falsificarea producției, tănuirea bunurilor materiale etc.), ofițerul de urmărire penală urmează să se clarifice minuțios în întregul spectru de împrejurări ale cauzei penale cercetate [219, p. 264].

Ca sarcină importantă a etapei inițiale a cercetărilor se prezintă a fi, în opinia autorilor E. Ișcenco și A. Toporcova, asigurarea ridicării documentelor în vederea analizei lor ulterioare. Măsurile întreprinse trebuie să fie realizate prin surprindere pentru persoanele bănuite. Din acest considerent, sunt necesare surprinderea și simultanietatea efectuării acțiunilor inițiale de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații, direcționate spre descoperirea și ridicarea documentelor ce conțin urme ale infracțiunilor fiscale și a „contabilității în ciornă [219, p. 256]”.

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. Conform părerii 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 [186, p. 753].

Tot ei trec în revistă circumstanțele care urmerază a fi stabilite în procesul de investigare investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală [186, p. 753-754]. Evidențiind specificul metodologiei cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, T. Averianova, R. Belchin, Iu. Coruhov și E. Rossinscaia se expun în privința faptului că dacă în calitate măsură premergătoare de investigare se efectuează revizia, atunci ca întrebări tipice necesare de stabilit sunt: mărirea obiectului impozabil tănuit, suma impozitului neachitat, în ce mod a fost tănuit obiectul impozabil, durata încălcărilor fiscale stabilite și

factorii ce au generat comiterea acestora. În cadrul efectuării tuturor acțiunilor premergătoare enumerate este necesară aplicarea unor măsuri de asigurare a păstrării documentelor, în special a celor care urmează a fi ridicate, selectarea mostrelor libere (a semnăturilor factorilor de decizie), căutarea înscrisurilor de ciornă, omiterea tuturor obstacolelor în ducerea anchetei. Informația acumulată în cadrul acțiunilor premergătoare poate fi examinată din diferite puncte de vedere: 1) apartenența acestora la scopurile și problemele cazului investigat; 2) admisibilitatea și relevanța utilizării acestora (ca probatorie, sau ca orientativă); 3) dacă datele acumulate sunt suficiente pentru pornirea urmăririi penale sau pentru adoptarea unei hotărâri procesuale pe acest caz; 4) perspectivele investigării în continuare [186, p. 757].

În acest context, conform acestor autori, pentru a evita începerea nejustificată a urmăririi penale, este necesar: de a studia minuțios materialele controlului efectuat de către organul fiscal, atrăgând o atenție deosebită asupra faptului dacă sunt indicate în actul de control documentele de evidență examinate, dacă sunt anexate la actul de control documentele necesare; de a studia documentele ridicate și prezentate de comun cu actul de control, folosind în acest sens ajutorul unui specialist (contabil, revizor, auditor); a obține explicații de la contribuabil (persoane responsabile pentru activitatea financiar-economică a persoanei contribuabil și a persoanelor care au semnat declarația cu privire la venituri. Ca urmare a acestor acțiuni, este luată hotărârea privind începerea urmăririi penale, refuzul începerii urmăririi penale sau a transmiterii materialelor după competență [186, p. 758-759].

Aceiași autori consideră că la categoria acțiunilor organizaționale, care necesită o anumită perioadă de timp, din care considerent, de obicei, sunt dispuse imediat după începerea urmăririi penale, se atribuie: revizia documentară; inventarierea; interpelări pe adresa organelor fiscale, a organizațiilor ierarhic-superioare și a centrelor de informare și evidență [186, p. 761]. După cum afirmă acești autori, evaziunea fiscală, de regulă, este legată de introducerea, operarea unor denaturări esențiale în sistemul de evidență a contribuabilului. Ca rezultat al săvârșirii infracțiunii, evidența contabilă fie că lipsește cu desăvârșire, fie că reflect incorect activitatea financiar-economică a contribuabilului. Și una, și cealaltă reprezintă mijlocul de comitere a infracțiunilor fiscale, modalitatea de camuflare a acestora. O astfel de stare a evidenței contabile crează uneori dificultăți serioase, sau chiar de nedepășit, pe segmentul efectuării expertizelor contabile și fiscale. Organul de urmărire penală trebuie să întreprindă toate măsurile posibile și să aplice toate mijloacele necesare pentru administrarea bazei probatorii necesare. Practica dispunerii expertizelor judiciare ne vorbește despre faptul că nu de fiecare dată în procesul efectuării cercetărilor se realizează în mod deplin următoarele lături: posibilitatea efectuării unor verificări de contraplan în privința agenților contribuabilului, ridicarea sistemelor de evidență automatizată cu extragerea ulterioară, din conținutul acestora, a informațiilor privind activitatea financiar-economică a contribuabilului respective [186, p. 766].

Ne-a stârnit un grad avansat de interes și lucrarea „Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. Ответственный редактор А. В. Наумов. Изд. ЮРИСТЪ. М., 2004”,

avându-l în calitate de redactor științific pe notoriul savant din Federația Rusă, A. Naumov. Examinând subiectul evaziunii fiscale infracționale, A. Naumov s-a expus în privința faptului că la categoria obiectelor impozabile se atribuie: veniturile, costul anumitor mărfuri, lucrări și servicii, anumite genuri de activitate ale contribuabililor, operațiunile cu hârtiile de valoare, averea, transmiterea averii, valoarea adăugată a mărfurilor, lucrărilor și serviciilor. Obiectele, supuse impozitării sunt stabilite prin acte normative. Pe cale legislativă sunt determinate și normele impozitării, termenele de achitare a impozitelor a căror sumă este stabilită de sine stătător de către contribuabili [227, p. 482].

Semnificativă este și lucrarea autorilor O. Ș Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean (*Экономические и финансовые преступления. Второе издание. Изд. Закон и Право. М., 2011*) în al cărei conținut ei ne arată că sunt frecvent întâlnite situații în care obligațiunile funcționale pe segmentul calculării și achitării taxelor și impozitelor sunt plasate, în dependență de politica financiar-fiscală a întreprinderii, prin ordine și dispoziții, asupra directorilor financiari sau comerciali, asupra locțiitorilor de directori etc. Astfel, cercul subiecților acestei componente de infracțiune se limitează la acea categorie de persoane asupra cărora au fost plasate anumite obligații privind evidența contabilă, prezentarea dărilor de seamă financiare și achitarea impozitelor și taxelor [248, p. 37].

Surse bibliografice din doctrina rusă (*Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. Главбух. М., 2000*) menționează și despre faptul că motivele comiterii faptei de evaziune fiscală pot fi diverse. Printre acestea sunt enumerate: 1) îmbogățirea personală; 2) dorința de a direcționa mijloacele financiare obținute prin evaziune fiscală spre lărgirea producției, de a efectua investiții profitabile în vederea îmbunătățirii situației financiare a organizației; 3) îmbunătățirea bunăstării angajaților de la întreprindere din contul surselor financiare tănuite de la impozitare pentru salarizarea lucrătorilor; 4) nedorința de a fi dependent de sistemul fiscal în procesul de activitate; 5) economisirea timpului de muncă, pierdut pentru vizitarea organelor fiscale și întocmirea documentației fiscale; 6) lipsa dorinței de a declara adevăratul quantum al veniturilor înalte nu doar organelor fiscale, ci și obștimii (frica de concurenți și de mediul criminal); 7) ostilitatea față de sistemul existent în stat (în mod respectiv, și în privința instituirii și funcționării sistemului de încasare a taxelor și impozitelor); 8) urmarea exemplului „*nu achită alții, nu voi achita nici eu*”.

În calitate de caz aparte este recunoscut fenomenul „*forosofobiei*”, adică a unei astfel de devieri în prezența căreia contribuabilul nu dorește să achite impozitele, această nedorință nefiind determinată de analiza intelectuală a conținutului și urmărilor impozitării [264, p. 86-87].

Autorul Alexandrov I. în lucrarea „*Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования. Юридический Центр Пресс. СПб, 2002*” vine să specifice că optimizarea fiscală se prezintă a fi o varietate absolut legală a activității, pentru care sunt selectate doar modalitățile legale.

Ca asolut 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 [187, p. 91]. Toate impozitele, în dependență de modalitatea infracțională 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 [187, p. 96].

Într-o altă lucrare a sa, „*Расследование налоговых преступлений. Учебное пособие. Красноярск, 2002*” același autor susține și argumentează opinia că programele de cercetare a infracțiunilor reprezintă instrumentul care ordonează procesul de cercetare, îl face logic, economic și capabil de a asigura la maximum stabilirea tuturor împrejurărilor care formează obiectul probatoriului. Prezența programelor de cercetare, acceptate de practică organelor judiciare permite, de asemenea, de a controla corectitudinea activităților efectuate în cadrul urmăririi penale [189, p. 284].

Pe categoria cauzelor penale de evaziune fiscală, *situațiile nesistematizate organizațional* apar în legătură cu acțiunile incorecte sau necompetente ale ofițerului de urmărire penală sau din insuficiență de timp pentru efectuarea corespunzătoare și calitativă a cercetărilor. În cadrul acestei etape este necesar de a lua măsuri în vederea preîntâmpinării distrugerii urmelor evaziunii fiscale din documentele contribuabilului, precum și urmele falsificării acestora. Succesul măsurilor înfăptuite depinde, în mare parte, de coordonarea și interacțiunea organizată a executorilor acestor măsuri. În componența participanților, de rând cu ofițerul de urmărire penală și ofițerii de investigații la etapa inițială a cercetărilor, de obicei, sunt incluse și persoanele care efectuează controlul fiscal documentar, colaboratorii serviciului tehnic-operativ, care posedă cunoștințe în domeniul tehnicii de calcul și a tehnologiilor informaționale, precum și experții corespunzători [189, p. 276-277]. În procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală, în opinia cercetătorului I. Alexandrov, trebuie stabilit următorul cerc de împrejurări: locul și timpul comiterii infracțiunii; obiectele impozitării, modalitățile evaziunii fiscale, mărimea tănuirii obiectului impozitării, subiecții infracțiunii, intenția în privința comiterii actului de evaziune fiscală. În afară de algoritmi enunțați, este expus complexul și consecutivitatea acțiunilor de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații, care, de asemenea, sunt rezultative și optime în soluționarea sarcinilor cercetării faptelor de evaziune fiscală [189, p. 291-292].

În continuare, ne vom opri asupra faptului că susținem în totalitate opinia autorului I. V. Alexandrov, care în lucrarea cu genericul „*Основы налоговых исследований. Монография. Юридический Центр Пресс. СПб, 2002*” formulează concluzia referitoare la tendința redeplasării semnelor care pun în evidență faptele de evaziune fiscală din sfera dărilor de seamă fiscale și financiare și a evidenței în sfera activității economico-financiare a contribuabilului. Aceste semne sunt voalate, camuflate, aflându-se pe interiorul activității economice și financiare. Pentru depistarea lor este necesar, în primul rând, de a atrage atenție nu atât evidenței documentelor contabile și fiscale, dar analizei operațiunilor efectuate de către contribuabil [188, p. 209].

Cercetătoarea N. Matușchina ne-a pus la dispoziție lucrarea „*Криминалистическая модель преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов и ее использование в целях выявления и раскрытия преступлений этого вида. Диссертация кандидата юридических наук. Ижевск, 1997*”, a cărei lecturare ne-a permis să identificăm următoarele faze ale evoluției activității infracționale de evaziune fiscală: 1) *etapa informativă și de căutare*, în cadrul căreia are loc selectarea obiectivului atentatului, acumularea și aprecierea informațiilor în a căror bază potențialul infractor ia hotărârea privind posibilitatea comiterii infracțiunii în condițiile create: studierea literaturii, practicii și a normelor de drept care reglementează raporturile fiscale și care instituie răspunderea pentru astfel de acțiuni; 2) *crearea modelului activității infracționale și constituirea grupului criminal* (la această etapă infractorii își formează anumite planuri privind aplicarea metodelor concrete de comitere a infracțiunii); 3) *realizarea intenției infracționale*; 4) *lărgirea și intensificarea activității infracționale* [241, p. 48-49].

De asemenea, Autoarea N. V. Matușchina evidențiază două modalități de comitere a infracțiunilor de evaziune fiscală: 1) tănuirea (activității financiar-economice) și inventarea, scornirea (reflectarea unei activități financiar-economice denaturate) [241, p. 32-33].

Analiza cercetărilor lui V. Cozlov, pe care le regăsim în articolul „*Методика расследования налоговых преступлений. Особенности тактики и методики производства следственных действий по налоговым преступлениям. //«Черные дыры» в Российском законодательстве, 2003, №2*”, ne-au permis să constatăm următoarele: „caracteristica criminalistică a infracțiunilor fiscale presupune cumulul unor date obiective referitoare la mecanismul faptei infracționale, la criteriile criminalistice importante și corelate (informațiile), care contribuie la descoperirea și cercetarea infracțiunilor și, de asemenea, cu referire la particularitățile și sursele informației acumulate, care sunt importante pentru soluționarea sarcinilor privind identificarea și reținerea infractorilor [223, p. 137].

De asemenea, același autor într-o altă lucrare a sa, „*Противоправное поведение в сфере экономики. Уголовно-правовые, криминологические и криминалистические аспекты. Изд. Юрлитинформ. М., 2005*” mai include în componența caracteristicii criminalistice a infracțiunilor fiscale și astfel de elemente, precum veniturile și cheltuielile contribuabilului și documentele contabile [224, p. 254].

Trecem în revistă și studiul „*Основы судебной бухгалтерии. Нижегородская Высшая Школа МВД РФ. Нижний Новгород, 1994*”, realizat de autorii S. Golubeatnicov, Iu. Cravenco și A. Medjevschii care scot în evidență următoarele modalități de comitere a evaziunii fiscale cu referire la latura documentară: 1) în dependență de volumul falsificării conturilor contabile – *perforant (integral)*, care parcurge întregul sistem sintetic și analitic al conturilor, și *locale* (operate doar în conținutul conturilor analitice sau a celor sintetice); 2) în privința documentelor inițiale de evidență, care reprezintă temeiul înscrierilor – *înscrișuri în afara documentelor, înscrișuri în conținutul conturilor*

necorespunzătoare și înscrisuri care nu corespund documentelor; 3) în dependență de modalitatea de executare, înscrisurile pot fi clasificate în *obișnuite, rectificate sau realizate prin intermediul introducerii calculelor aritmetice incorecte* [204, p. 94].

Cu ocazia cercetării subiectului metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală, împărtășim pe deplin și părerea autorilor Celîșeva O. și Fesicov M., care în lucrarea cu titlul „*Расследование налоговых преступлений. СПб, 2001*” arată că un loc aparte în soluționarea situației de urmărire penală inițiale, după pornirea urmăririi penale, îl ocupă versiunile referitoare la modalitatea comiterii faptei infracționale, care sunt înaintate în temeiul confruntării, comparării informației inițiale cu aspectul caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală. Astfel, de exemplu, în situația tănuirii venitului impozabil, sunt înaintate versiunile generale în privința faptului că tănuirea a fost înfăptuită prin: 1) diminuarea încasărilor (venitului) în documentele de evidență și de dare de seamă; 2) mărirea datelor referitoare la cheltuielile materiale suportate; 3) mărirea fictivă a datoriilor etc [279, p. 92-93].

În vederea dezvoltării versiunilor generale, în opinia autorilor Celîșeva O. și Fesicov M, pot fi înaintate versiuni particulare. Ca de exemplu, în temeiul primei versiuni poate fi înaintată versiunea referitoare la faptul că în calitate de subiecți ai acțiunilor de evaziune fiscală figurează conducătorul organizației și contabilul-șef. În calitate de surse documentare a informațiilor despre aceste condiții pot figura: foile de parcurs, foile-factură, registrul de evidență al circulației mărfurilor și a bunurilor materiale, contractele, dispozițiile de plată, extrasele din documentele bancare, bilanțul, raportul privind rezultatele activității financiare etc. [279, p. 94].

Tot autorii nominalizați autori constată că în situația nedescoperirii tuturor documentelor care urmează a fi ridicate, este necesar de a purcede, fără întârziere, la efectuarea în continuare a perchezițiilor în vederea descoperirii lor. Dacă sunt prezente date că o parte a documentelor necesare cauzei este tănuită de către persoanele aflate în încăperea percheziționată, este necesar de a efectua percheziția lor corporală, nefiind necesară emiterea unei ordonanțe în acest sens [279, p. 103].

Referindu-se la un alt segment al cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, Celîșeva O. și Fesicov M. susțin că declarațiile specialiștilor, care au acordat ajutor la efectuarea acțiunilor de urmărire penală, precum și a inspectorilor fiscali, revizorilor, auditorilor care au efectuat controlul fiscal reprezintă una dintre probele de bază, ele confirmând faptul și descriind mecanismul actului de evaziune fiscală. În cadrul audierii acestor persoane, declară Celîșeva O. și Fesicov M., este important de a clarifica împrejurările, temeiul și metodologia cercetării și examinării documentelor contabile concrete. 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 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. Alți angajați ai întreprinderii,

instituției, organizației (secretarii, paznicii, șoferii, hamalii, lucrătorii antrenați în procesul de producție) pot prezenta, în procesul audierii, informații referitoare la circumstanțele veridice ale efectuării operațiunilor economico-financiare, despre locurile de depozitare a mărfurilor nerealizate, a materiei prime etc. Celîșeva O. și Fesicov M. trec în revistă și faptul că reprezentanții organizațiilor-parteneri de afaceri (directorii, expeditorii) pot comunica date privind contractele încheiate, tranzacțiile de achiziții, furnizare și realizare a producției, schemele de achitare etc. Prin audierea rudelor, cunoscuților pot fi obținute informații referitoare la trăsăturile de persoană ale conducătorului, contabilului-șef și în privința modalităților de comitere a faptei de evaziune fiscal [279, p. 117-121]. În cadrul audierii conducătorului întreprinderii, instituției, organizației, a contabilului-șef, a persoanei responsabile pentru organizarea și înfăptuirea evidenței contabile, este necesar de a clarifica toate împrejurările legate de comiterea faptei de evaziune fiscală. Cu luarea în calcul a trăsăturilor de persoană ale bănuitului (studiile, statutul social etc.), capabil de a aprecia forța probelor prezentate, este necesară pregătirea minuțioasă a actului de audiere, cu întocmirea planului corespunzător, studierea actelor de control și a legislației financiar-fiscale [279, p. 117-121].

În virtutea specificului subiectului cercetat, nu putem trece cu vererea savantul I. Cucerov, care în lucrarea sa *„Налоговые преступления. Учебное пособие. Изд. ЮРИНФОР. М., 1997”* evidențiază următoarele modalități de comitere a faptelor de evaziune fiscală: 1) nereflectarea deplină sau parțială a rezultatelor financiar-economice în documentele de evidență contabilă; 2) utilizarea scutirilor și privilegiilor nejustificate; 3) denaturarea indicilor economici, care fac posibilă diminuarea bazei impozabile; 4) denaturarea obiectului impozitării prin reducerea volumului sau diminuarea prețului producției realizate; 5) deghizarea obiectului impozitării; 6) încălcarea regulilor de evidență a indicilor economici: reflectarea rezultatelor activității financiar-economice în conținutul conturilor de evidență contabilă necorespunzătoare [236, p. 78-79].

După cum afirmă același autor într-o altă lucrare a sa, *„Налоговые преступления: (теория и практика расследования). М., 2001”*, o astfel de modalitate de comitere a evaziunilor fiscale, precum introducerea denaturărilor în sistemul de evidență și, ca urmare, în declarația cu privire la venituri, este utilizată în procesul comiterii acestor fapte atât de către persoanele fizice, cât și de cele juridice. În situațiile date, declară I. Cucerov, este rațional de a dispune efectuarea expertizelor fiscale, care vor permite de a stabili în ce mod denaturările operate în cadrul evidenței au influențat asupra calculării și achitării unor anumite impozite [237, p. 138].

O altă lucrare la care ne-am concentrat atenția este intitulată *„Преступная группа: криминалистические проблемы. Ташкент. Узбекистан, 1991”*. Autorul acesteia, V. Bîcov vine să constate că obținând de la organul fiscal materialele care conțin semnele unei infracțiuni de evaziune fiscală, organul de urmărire penală începe urmărirea penală și reține materialele pentru efectuarea acesteia. Analizând datele inițiale cu referire la împrejurările care urmează a fi dovedite, organul de urmărire penală clarifică care deja au fost stabilite și care abia urmează de fi identificate. Astfel, după

V. Bîcov, sunt formulate obiectivele generale ale urmăririi penale, la a căror realizare poate contribui planul cercetărilor. Stabilirea acestor împrejurări de către organul de urmărire penală asigură obiectivitatea și plenitudinea cercetării faptelor de evaziune fiscală. Totodată, urmează a fi luate în calcul acele particularități ale efectuării etapei inițiale a cercetărilor care pot apărea în virtutea faptului că faptele de evaziune fiscală, în marea lor majoritate, sunt comise în grup sau în mod organizat. În acest context, se au în vedere următoarele momente: multitudinea surselor informației probatorii, creșterea substanțială a volumului de lucru, necesitatea tactică de efectuare simultană a unui volum mare de acțiuni de urmărire penală, precum și întreprinderea unor măsuri speciale în privința „înfrângerii rezistenței” din partea liderului și a membrilor grupului criminal [196, p. 50].

Subiectul metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală a fost cercetat și în lucrarea „*Привлечение специалиста к расследованию (Обзор практики по материалам следственных органов прокуратуры)*. М., 1973” a cărei autor, N. A. Selivanov constată că „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, cu ajutorul datelor obținute, planificarea justificată și bine determinată a ulterioarei cercetări, determinând cu certitudine direcționarea activităților ulterioare de administrare a probelor.

Specialiștii, în opinia lui N. A. Selivanov, 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 cauzelor penale. În rezultatul participării specialistului la actele de urmărire penală cercetarea devine, de regulă, mai ordonată, deplină, rapidă și obiectivă [258, p. 5].

La subiectul temei cercetare se atribuie și lucrarea autorului I. Sorocoteaghin, „*Использование специальных познаний в проверочной и организационной деятельности следователя. Учебное пособие. Свердловск, 1989*”, unde se menționează că specialistul trebuie să aplice toate cunoștințele și deprinderile sale speciale pentru acordarea de ajutor organului care efectuează acțiunea procesuală la descoperirea, fixarea sau excluderea probelor, la aplicarea mijloacelor tehnice și a programelor computerizate, la formularea întrebărilor pentru expert, să dea explicații referitor la problemele ce țin de competența sa profesională. Meritul consultării specialistului, declară acest autor, constă în faptul că organul de urmărire penală obține, în mod operativ, ajutor calificat cu referire la întrebările a căror soluționare necesită posedarea cunoștințelor speciale. Consultațiile nu au, de la sine, caracter și importanță probatorie, însă ajută ofițerul de urmărire penală de a aprecia probele, de a soluționa la timp chestiunile referitoare la dispunerea expertizei, de a determina spectrul de întrebări care urmează a fi adresat expertului [270, p. 6].

În vizorul cercetării științifice s-au aflat și lucrări destinate descrierii specificului efectuării acțiunilor de urmărire penală în procesul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală. Astfel, în lucrarea autorului V. Obrazțov, „*Криминалистика. Изд. ЮРИСТЪ. М., 1997*” este justificată poziția că

percheziția urmărește și 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. De rând cu percheziția corporală a subiecților implicați în comiterea faptelor de evaziune fiscală, cu percheziția în oficiu și la locul de trai, este rațional de a percheziționa automobilele, garajele, vilele și alte locuri. Percheziția urmează a fi efectuată simultan la locul de muncă a tuturor bănușilor, iar ulterior – și la locul de trai al acestora. În cazul mai multor locuri de trai, perchezițiile sunt efectuate la toate aceste locuri, unde ar putea fi descoperite documente sau înscrisuri, precum și alte corpuri delictuale care demonstrează comiterea faptei de evaziune fiscală.

Banii, valuta străină, bijuteriile, obiectele de anticariat și alte valori, obținute pe cale criminală și descoperite cu ocazia percheziției acordă ajutorul necesar, declară V. Obrazțov, în vederea identificării adevăratelor surse de venit ale membrilor grupărilor criminale specializate în comiterea faptelor de evaziune fiscală. Bunurile nominalizate, depistate în cadrul perchezițiilor generează necesitatea audierii detaliate și minuțioasă a persoanelor la care au fost descoperite înscrisurile în ciornă, documentele și alte obiecte care pot avea valoare probatorie în cadrul cauzei penale cercetate [231, p. 430].

O altă lucrare studiată, adresată aceluiași subiect, este lucrarea autorului N. Sologub cu titlul „*Расследование уклонений от уплаты налогов с организации. //Руководство для следователей. М., 1988*”. În cadrul acestui studiu cercetătorul N. Sologub indică asupra faptului că în cadrul etapei inițiale a urmăririi penale este necesar de a întreprinde măsuri în vederea ridicării la momentul oportun a documentelor, ceea ce ar permite de a evita distrugerea sau falsificarea lor. În procesul ridicării sunt retrase documentele aflate în cadrul întreprinderii, instituției, organizației (încăperea contabilității, biroul conducătorului, încăperea secretariatului, a arhivei etc.) a căror loc de aflare este cunoscut organului de urmărire penală. Documentele de evidență a operațiunilor de decontare sunt ridicate de la instituțiile financiar-bancare de a căror servicii beneficiază întreprinderea, instituția sau organizația contribuabil. Pentru ridicarea completă și bine determinată a documentelor și consultarea în acest sens, este necesară invitarea unui specialist din domeniul impozitării (contabili, economiști, auditori, revizori, inspectori fiscali). În opinia lui N. Sologub, consultantul-specialist poate fi antrenat nu doar pentru întocmirea borderoului documentelor care urmează a fi ridicate, ci și pentru participare nemijlocită la efectuarea ridicării. În special, acest fapt se referă la ridicarea calculatoarelor și a informațiilor de pe purtătorii magnetici de informații, fiind rațională invitarea unui specialist anume din domeniul tehnologiilor informaționale [267, p. 557].

1.3. Concluzii la Capitolul 1

1. Scopul tezei de doctor îl reprezintă cercetarea cadrului procesual și tactico-metodologic al investigării infracțiunilor de evaziune fiscală, precum și caracteristica criminalistică a acestor categorii

de fapte. Caracterul complex al cercetării este determinat de sarcina de bază a științei criminalistice: elaborarea bazelor metodologice în domeniul descoperirii și cercetării faptelor infracționale de evaziune fiscală în baza utilizării realizărilor științelor juridice contemporane.

2. Obiectivele realizate prin intermediul acestei cercetări științifice sunt următoarele: determinarea noțiunii de evaziune fiscală și stabilirea direcțiilor de bază de cercetare criminalistică a acesteia; examinarea modalităților de realizare a faptei de evaziune fiscală, a căror cunoaștere face posibilă stabilirea altor elemente ale caracteristicii criminalistice a acestei categorii de infracțiuni; descoperirea corelației dintre elementele caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală prin luarea în calcul a legităților activității infracționale vizate; elaborarea noțiunii și a caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală; definirea și descrierea importanței depistării și a fazei inițiale a cercetării faptelor de evaziune fiscală; cercetarea analizei criminalistice a documentelor ca metodă de bază a identificării infracțiunilor de evaziune fiscală; evidențierea modalităților de eschivare a persoanelor fizice de la achitarea taxelor și impozitelor; indicarea specificului depistării cazurilor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice; formularea recomandărilor metodologice în privința investigațiilor la pornirea urmăririi penale în cazurile de evaziune fiscală din partea persoanelor fizice și juridice; descrierea specificului acțiunilor de urmărire penală, efectuate cu ocazia cercetării actelor evazioniste infracționale; - formularea recomandări practice și propunerilor de *lege ferenda* în privința perfecționării normative pe segmentul optimizării activității de descoperire și cercetare a faptelor de evaziune fiscală comise de persoanele fizice și juridice.

3. *Problema științifică de importanță majoră soluționată* constă în conturarea cadrului procesual și tactico-metodologic al investigării 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.

4. În cadrul doctrinar din Republica Moldova subiectul metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală este cercetat mai frecvent sub aspect public (de drept constituțional, fiscal, contravențional, penal), iar cantitatea publicațiilor consacrate investigării faptelor de evaziune fiscală este destul de redusă.

5. Evaziunea fiscală este incriminată din necesitatea asigurării încasării conforme a impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri publice.

6. Gradul prejudiciabil al infracțiunilor fiscale este determinat de semnificația deosebită a impozitelor în dezvoltarea societății.

7. 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.

8. 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.

9. 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;

10. 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.

2. INFRAȚIUNEA DE EVAZIUNE FISCALĂ: CARACTERISTICA CRIMINALISTICĂ ȘI CIRCUMSTANȚELE CE URMEAZĂ A FI DOVEDITE ÎN PROCESUL INVESTIGĂRII

2.1. Conceptul infracțiunii de evaziune fiscală și formele ei de manifestare

În alin. 1 al art. 29 din declarația Universală a Drepturilor Omului se conține prevederea conform căreia fiecare persoană are anumite obligații față de societate, în cadrul căreia este posibilă liberă și deplina dezvoltare a ființei umane. La rândul său, Constituția Republicii Moldova stipulează în art. 58, alin. 1 că „Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuieli publice”. Răspunderea pentru nerespectarea acestor prevederi legale în forme social periculoase anume este prevăzută de art. 244 CP al RM „Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor” și de art. 244¹ „Evaziunea fiscală a persoanelor fizice”. În acest context este necesar de a preciza că în cadrul economiei de piață, sistemul financiar și de drept al statului se confruntă cu un fenomen evazionist ce ia proporții de masă din cauza tentației de a fi sustrate de sub incidența legii venituri impozabile cât mai substanțiale. Evaziunea fiscală a fost concepută și este reglementată din necesitatea stabilirii și încasării conforme a impozitelor, taxelor și a celorlalte venituri publice. Prevederile legislației fiscale sunt supuse celor mai variate încălcări, îndeosebi normele privind stabilirea și plata impozitelor și taxelor, făptuitorul intenționând a plăti impozite și taxe mai mici și a se sustrage de la obligațiile de acest fel. Totodată, nu sunt excluse și alte încălcări ale legislației fiscale.

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 [178, p. 24].

Dicționarul explicativ al limbii române definește noțiunea de evaziune fiscală ca fiind „sustragerea de la o obligațiune fiscală [128, p. 444]”. Etimologic, termenul de „evaziune” provine din limba franceză – *evasion* și lat. *evasion* [17, p. 73]. Evaziunea fiscală este rezultanta logică a defectelor și inadvertențelor unei legislații imperfecte și rău asimilate, a metodelor și modalităților defectuoase de aplicare, precum și a neprevederii și nepriceperii legiuitorului a cărei fiscalitate este tot așa de vinovată că și cei pe care îi provoacă prin aceasta la evaziune. 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 [71, p. 414]. Evaziunea fiscală reprezintă unul dintre fenomenele economico-sociale complexe de maximă importanță cu care statele se confruntă și ale cărei consecințe nedorite caută să le limiteze cât mai mult, eradicarea fiind practic imposibilă [73, 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. 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). Profiturile superioare sunt înlesnite și de o concurență relativ redusă din sectorul subteran al economiei, datorită restricțiilor legislative și a formelor de coerciție care limitează numărul „competitorilor”, deși uneori sunt evidente luptele pentru supremație dintre grupurile crimei organizate din domeniul afacerilor [132, p. 95].

Evaziunea fiscală reprezintă o caracteristică a economiei determinată de comportamentul indivizilor în societate. Referitor la termenul de *evaziune fiscală* trebuie să subliniem faptul că, în literatura de specialitate există mai multe interpretări și denumiri ale acestui fenomen. Din punct de vedere semantic, evaziunea fiscală reprezintă sustragerea de la plata unor obligații legale datorate statului. În literatura de specialitate s-a considerat faptul că „nu orice sustragere de la plata unor obligații legale reprezintă evaziune fiscală, ci doar sustragerea de la plata obligațiilor legale datorate statului”. Cea mai des întâlnită clasificare a evaziunii fiscale în literatura de specialitate este următoarea: evaziunea fiscală legală și evaziunea fiscală ilegală. Evaziunea fiscală legală exprimă acțiunea contribuabililor de a interpreta legea prin utilizarea unor situații neprevăzute de legiuitor. Dacă evaziunea fiscală legală se produce fără încălcarea legii, interesele financiare ale statului nefiind în realitate afectate, considerăm că evaziunea fiscală legală nu există în sensul propriu al termenului. Termenul de evaziune fiscală ilegală sau fraudă fiscală reprezintă singura formă de evaziune fiscală propriu-zisă, deoarece aceasta se produce prin încălcarea intenționată a legii. Prin urmare, sintagma de evaziune fiscală ilegală constituie un pleonasm, întrucât evaziunea fiscală este ilegală prin definiție [60, p. 22; 168, p. 141; 77, p. 50-51; 123, p. 70]. Evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și altor obligații bugetare de către persoanele fizice sau juridice [126, p. 60], acțiunile concentrate ale unui contribuabil prin 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 [115, 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 (Anexa 3) [10, p. 207].

Factorii economici ai infracțiunilor fiscale au fost condiționați de înrăutățirea situației financiare a businessului și populației, de fenomenele de criză din economia Moldovei, determinate, în principal, de scăderea volumelor de producție, a potențialului rentabil, revărsarea masei monetare în lei în acumularea valutei străine, de exportul de capital în străinătate. Poziția financiară și psihologia contribuabililor în condițiile de piață de multe ori constituiau factorul determinant în comiterea infracțiunilor. Reducerea capacității fiscale a agenților fiscali era considerată unul dintre cele mai

importante motive pentru evaziunea fiscală. Un factor la fel de important este povara fiscală excesivă asupra contribuabililor. Factorii juridici sunt determinați de imperfecțiunea și instabilitatea legislației fiscale. Factorii organizatorici sunt exprimați în imperfecțiunea formelor de interacțiune a investigațiilor fiscale cu alte organe de control și de drept în teren. Factorii tehnici și tehnologici sunt condiționați de imperfecțiunea formelor și metodelor investigațiilor fiscale și a controlului fiscal. Factorii morali și psihologici ai criminalității fiscale și-au găsit exprimare în atitudinea negativă față de sistemul de impozitare existent, formele ei rigide de manifestare, tendința de tănuire a profitului și de neachitare a impozitelor, în disciplina fiscală, în motivația interesată față de evaziunea fiscală [50, p. 104-105].

Deoarece procentul de impozitare din volumul masei monetare care reprezintă identificarea afacerilor comerciale este ridicat, în prezent se încearcă prin desfășurarea unor activități dolosive, efectuarea de plăți și cheltuieli ireale, care nu se identifică în capitolul de cheltuieli sau dimpotrivă, care amplifică volumul cheltuielilor pentru a se ajunge, prin raportarea la capitolul venituri, la diminuarea profiturilor [85, p. 253]. Gradul prejudiciabil al infracțiunilor fiscale este determinat de semnificația deosebită a impozitelor în activitatea economică a societății, care nu trebuie însă redusă la înțelegerea impozitelor exclusiv în calitate de surse ale veniturilor bugetare (funcția fiscală), precum și de proporțiile prejudiciului real cauzat bugetului, de forma vinovăției. Gradul prejudiciabil al infracțiunii de evaziune fiscală se determină conform semnelor ce caracterizează elementele infracțiunii: obiectul, latura obiectivă, subiectul și latura subiectivă [177, p. 261]. Multitudinea obligațiilor pe care legea fiscală le impune contribuabililor, sau mai ales povara acestor obligații au făcut să stimuleze, în toate timpurile, ingeniozitatea contribuabililor de a inventa diverse procedee de eludare a obligațiilor fiscale. Evaziunea fiscală a fost întotdeauna, în special, activă și ingenioasă pentru motivul că fiscul, lovind indivizii în averea lor, îi atinge în cel mai sensibil interes: interesul bănesc [294].

Evaziunea fiscală e o noțiune foarte dificil de precizat, în plus nu există o definiție legală a fraudei fiscale. Dacă se vorbește de fraudă, se vorbește în aceeași măsură de fraudă legală sau legitimă, de fraudă ilegală, de evaziune internațională, evaziune legală, de evaziune ilegală, de paradisuri fiscale sau de refugii, de abuzul dreptului de a fugi din fața impozitului, de libertatea alegerii căii celei mai puțin impozitate sau subestimarea fiscală, fraudă la lege sau economia subterană. Cel mai adesea fraudă fiscală desemnează *stricto sensu*, o infracțiune la lege, și se distinge de evaziunea fiscală care se definește ca o utilizare abilă a posibilităților oferite de lege [95, p. 44]. În literatura de specialitate, evaziunea fiscală este caracterizată teoretic ca sustragere de la impunere a materiei impozabile și ca încălcare a egalității în fața impozitului și prin impozit, având ca consecință financiară micșorarea veniturilor publice [177, p. 259]. Evaziunea fiscală redă fenomenul de evitare (ocolire, eschivare, eludare, sustragere) prin orice mijloace, integral sau parțial, a onorării impozitelor, taxelor, contribuțiilor și alte 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 [158, p. 48]. Evaziunea fiscală infracțională reprezintă fapta (acțiune sau inacțiune) prejudiciabilă, săvârșită cu intenție, ilegală și penalmente condamnatibilă a persoanei, care constă în disimularea materiei impozabile sau în folosirea altor căi de sustragere de la plata impozitului datorat [177, p. 260].

Evaziunea fiscală mai este definită ca fiind „forma de manifestare importantă a criminalității economico-financiare, cu două componente: 1) fraudă fiscală – faptă de natură penală prevăzută și pedepsită de lege; 2) evaziunea permisă sau evaziunea legală - care poate fi contravenție sau nu a fost prevăzută de legiuitor (Anexa 4) [73, p. 21]”.

Din punctul de vedere al comportamentului psihologic al contribuabilului, evaziunea fiscală poate avea următoarele forme: 1) *evaziunea fiscală de oportunitate* (ocazională). De obicei, ea se manifestă cu preponderență în cazul evaziunii fiscale legiferaute, atunci când breșele din legislație o înlesnesc; 2) *evaziunea fiscală de conjunctură* – are loc atunci situațiile de fapt existente, cum ar fi: neajunsurile materiale ale persoanelor fizice sau lipsa capitalului pentru persoanele juridice, împing spre evaziune, ca soluție salvatoare de supraviețuire sau de capitalizare; 3) *evaziunea fiscală patologică* – este evaziunea fiscală unde sumele sustrate sunt forțe mari. Acest comportament nu are la bază satisfacerea unor nevoi iminente sau vitale, ținând mai degrabă de spiritul întreprinzător al omului (în sensul negativ al expresiei) de a-și depăși temerile și limitele (Anexa 5) [10, p. 208].

Evaziunea fiscală poate fi: ilicită și legală. Evaziunea fiscală legală reprezintă acțiunea contribuabilului de a ocoli legea, recurgând la o combinație neprevăzută a acesteia. Această formă de evaziune nu este posibilă decât atunci când legea este lacunară sau prezintă inadvertențe. Evaziunea fiscală legală se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale este sustrasă de la impozitare datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectului impozabil. Cele mai frecvente cazuri de evaziune în care se uzează de interpretarea favorabilă a legislației fiscale, în practica țărilor cu economie de piață, sunt: a) constituirea de fonduri de amortizare sau de rezervă, în cuantum mai mare decât cel ce se justifică din punct de vedere economic, micșorând astfel veniturile impozabile; b) practica unor societăți comerciale de a investi o parte din profitul realizat în achiziții de mașini și echipamente tehnice pentru care statul acordă reduceri ale impozitului pe venit, măsură menită să stimuleze acumularea; c) asocierile de familie, precum și societățile oculte dintre soția și copiii întreprinzătorului și acesta; rezultatul unei asemenea manevre este impunerea separată a acestora, repartizarea separată a veniturilor pe fiecare asociat ducând la micșorarea sarcinii fiscale; d) venitul total al membrilor familiei poate fi împărțit în mod egal între aceștia, indiferent de contribuția fiecăruia la realizarea lui, pe această cale obținându-se o diminuare a cuantumului impozitului pe venit, care este datorat statului; e) constituirea unor depozite de păstrare și administrare de către părinți (tutore) a unor fonduri în favoarea copilului minor. În acest caz, deși venitul aferent depozitului este supus impunerii, impozitul plătit este mai mic în comparație cu ceea ce s-ar datora pe venitul astfel redivizat; f) folosirea, în

anumite limite, a prevederilor legale cu privire la donațiile filantropice, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu, duce la sustragerea unei părți din veniturile realizate de la impunere; g) un contribuabil are posibilitatea să opteze pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice, fie pe sistemul de impunere aplicabil veniturilor realizate de corporație. Optând pentru cel de-al doilea regim fiscal, contribuabilul realizează o importantă sustragere din venitul impozabil, deoarece sistemul de impunere al corporațiilor cuprinde numeroase facilități care duc la o substanțială reducere a sarcinilor fiscale; h) luarea în considerație a unor facilități legale cu privire la excluderea din masa impozabilă a cheltuielilor cu muncă vie, cu pregătirea profesională și practică în producție a sumelor plătite pentru contracte de cercetare ce au ca obiect programe prioritare de interes național; i) scăderea din venitul impozabil a cheltuielilor de protocol, reclamă sau publicitate, indiferent dacă au fost făcute sau nu; j) interpretarea favorabilă a dispozițiilor legale care prevăd importante facilități pentru contribuțiile la sprijinirea activităților sociale, culturale, științifice și sportive (Anexa 7) [95, p. 44].

În continuare, autoarea Ilie I. menționează că evaziunea fiscală ilicită, spre deosebire de cea legală, se săvârșește prin încălcarea flagrantă a legii, profitându-se de modul specific în care se face impunerea. În acest caz, contribuabilul violează prescripția legală cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor cuvenite statului. În genere, este greu a determina toate formele de evaziune de acest gen, ele fiind practic nelimitate. În activitatea fiscală există însă forme care se regăsesc mai frecvent: întocmirea de declarații false; întocmirea de documente de plăți fictive; alcătuirea de registre contabile nereale; nedeclararea materiei impozabile; declararea de venituri impozabile inferioare celor reale; executarea de registre de evidențe duble, un exemplar real și altul fictiv; diminuarea materiei impozabile rezultate din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli neefectuate în realitate; vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiunile reale supuse impozitării; falsificarea bilanțului ca mijloc de fraudare a fiscoi, care presupune o convenție între patron și contabilul șef, ei fiind astfel ținuti să răspundă solidar pentru fapta comisă [95, p. 44-45].

Și cercetătorul I. Vremea diferențiază evaziunea fiscală legală (tolerantă) și evaziunea fiscală ilegală (frauduloasă). Evaziunea fiscală legală se realizează atunci când o anumită parte din veniturile sau averea unor persoane sau categorii sociale sunt sustrate de la impunere datorită modului în care legislația fiscală dispune stabilirea obiectului impozabil, precum și în cazul când contribuabilul recurge la o combinațiune neprevăzută de legiuitor cu scopul de a ocoli legea și, în consecință, tolerată prin scăpare din vedere. Evaziunea fiscală ilegală cuprinde actele săvârșite de subiectele impozabile (contribuabili), care violează o prescripție legală cu scopul de a nu plăti impozitul cuvenit. Evaziunea fiscală ilegală se concretizează sub multiple forme de manifestare, printre care: 1) întocmirea de declarații false; 2) întocmirea de documente de plăți fictive; 3) alcătuirea de registre contabile ireale; 4) nedeclararea materiei impozabile; 5) declararea de venituri inferioare celor reale; 6) executarea de registre de evidență duble: un exemplar real și altul fictiv; 7) diminuarea materiei impozabile rezultate

din reducerea cifrei de afaceri prin înregistrarea în cheltuielile unității a unor cheltuieli cu caracter personal ale patronilor ori înregistrarea de cheltuieli neefectuate în realitate; 8) vânzările făcute fără factură, precum și emiterea de facturi fără vânzare efectivă, care ascund operațiuni reale supuse impozitării; 9) falsificarea bilanțului (Anexa 9).

Aceste modalități ale evaziunii fiscale ilegale au o particularitate comună: toate lezează interesele bugetului de stat, fapt ce se exprimă prin neobținerea încasărilor fiscale cuvenite acestuia ca rezultat al faptelor ilegale ale subiectului [177, p. 259-260]. Analizând modalitățile normative de săvârșire a evaziunii fiscale (art. 244 și 244¹ CP RM), observăm că legislația penală le prevede în mod alternativ: 1) evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor sub forma includerii în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile; 2) evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor prin includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat; 3) evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor sub forma tăinuirii unor obiecte impozabile; 4) evaziunea fiscală a persoanelor fizice prin eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit; 5) evaziunea fiscală a persoanelor fizice prin includerea în declarația cu privire la venit a unor date denaturate.

În practică, fiecare speță aflată în atenția organelor de control financiar-fiscale și a ofițerilor de investigare a fraudelor, în măsura în care întrunește elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de legea care sancționează evaziunea fiscală, reprezintă o formă de manifestare particulară a fraudei fiscale, sens în care este foarte greu pentru teoreticieni să determine toate formele de evaziune fiscală frauduloasă. Literatura de specialitate încearcă clasificarea multitudinii de infracțiuni în domeniu astfel: 1) În funcție de categoria de contribuabil: a) fraudă fiscală săvârșită de persoane fizice; b) fraudă fiscală săvârșită de persoane juridice (Anexa 9); 2) În funcție de categoria de venituri: a) evaziunea fiscală prin sustragerea de la plata impozitului pe profit; b) modalități de săvârșire a infracțiunii referitoare la stabilirea, plata și rambursarea TVA; c) metode de sustragere a contribuabilului de la stabilirea și plata impozitului pe salarii; d) săvârșirea unor fapte penale legate de stabilirea și plata accizelor; e) utilizarea instrumentelor oferite de contabilitate în fraudă fiscală; f) alte fapte prin care se fraudează bugetul de stat și fondurile speciale extrabugetare; g) modalități complexe și forme calificate de comitere a fraudelor fiscale; 3) Din punct de vedere fiscal există: a) fraudă la așezarea venitului, care reprezintă diminuarea bazei impozabile prin orice mijloc; b) fraudă în domeniul plății obligației fiscale, care se referă în special la taxele vamale și la TVA; 4) După criteriul material, se disting două mari tehnici de fraudă: a) cele care presupun un comportament activ, de exemplu, folosirea unui înscris fictiv (*frauda prin disimularea materiei impozabile și fraudă prin majorarea cheltuielilor deductibile*); b) cele care se limitează la abținerea, cum ar fi nedeclararea unui venit (*frauda prin acțiune și fraudă prin omisiune*); 5) După criteriul cantitativ, care delimitează: a)

frauda artizanală, foarte larg răspândită; b) fraudă industrială, care este apanajul structurilor criminale organizate (Anexele 11-13) [73, p. 26-28].

Referitor la modalitățile de realizare a evaziunii fiscale, aceasta se realizează cu ajutorul următoarelor categorii de impozite și taxe:

1) Evaziunea fiscală în cazul impozitului pe profit, care se realizează prin diminuarea veniturilor și majorarea costurilor de producție sau a cheltuielilor activităților desfășurate în scopul diminuării profitului. Diminuarea veniturilor se referă la neînregistrarea integrală a veniturilor, obținerea și comercializarea de bunuri fără documente de proveniență cu scopul de a ascunde veniturile rezultate din vânzarea acestora, realizarea de operațiuni comerciale fictive între societăți comerciale în scopul de a transfera profitul de la o societate comercială plătitoare de impozit la alta care i-au fost acordate facilități fiscale, înscrierea în documentele de livrare a unor date care nu corespund realității, referitoare la cantitatea și prețul bunurilor comercializate, realizarea unei evidențe contabile duble cu intenția de a ascunde dimensiunea reală a veniturilor. Majorarea costurilor de producție se referă la înregistrarea în documentele de evidență contabilă a unor cheltuieli care nu corespund veniturilor realizate, includerea în costuri a unor cheltuieli cu privire la investiții și la dobânzile bancare corespunzătoare acestora, supradimensionarea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor unei întreprinderi prin transferarea unor cheltuieli care nu vizează activitatea societății ci a altor societăți care aparțin aceluiași proprietar, înregistrarea la cheltuieli a unor amenzi și penalități care nu sunt deductibile fiscal, includerea la costuri a unor cheltuieli cu salarii fictive etc.;

2) Evaziunea fiscală în cazul impozitului pe venit se realizează prin neimpozitarea tuturor veniturilor salariale, inexistența unui contract individual de muncă care generează neînregistrarea obligației de plată a impozitului pe venit, necalcularea, nereținerea impozitului pe venit datorat pentru persoanele angajate în baza unor contracte de prestări servicii, majorarea fictivă a taxei pe valoarea adăugată - TVA - deductibile, prin intrări fictive de bunuri și micșorarea TVA-ului colectat ca urmare a subevaluării vânzărilor de produse, mărfuri și servicii etc.;

3) Evaziunea fiscală în cazul accizelor se referă la înscrierea în documente a unor operațiuni fictive de producție, import sau comercializare, micșorarea bazei de impozitare prin subevaluarea bunurilor importate în vamă, utilizând documente false, aplicarea de cote eronate asupra bazei impozabile prin schimbarea denumirii bunurilor, în scopul de a fi încadrate în altă grupă cu accize mai mici, înscrierea în documentele de export a unor operațiuni fictive în vederea obținerii unor accize corespunzătoare unor produse care în realitate nu au fost exportate etc. (Anexa 10) [123, p. 70-71; 77, p. 62-63].

Infraționalitatea fiscală constituie un fenomen complex și complicat al economiei de piață, concomitent cu dezvoltarea relațiilor fiscale sunt supuse unor schimbări și practicile evazioniste, fapt care impune realizarea unei analize profunde și multilaterale a acestui fenomen în vederea perfecționării reglementărilor de drept, precum și a tehnicilor de prevenire și combatere a acestuia [15,

p. 3]. Fenomenul evaziunii fiscale a devenit un capitol important al jurisprudenței statelor contemporane, având implicații de reglementare implicită în domeniul dreptului fiscal. Definițiile care elucidează esența evaziunii fiscale, fraudei fiscale, optimizării fiscale, că ulterior să identifice cu cea mai mare precizie modalitățile de manifestare obiectivă a acestor fenomene, factorii, eficiența controlului fiscal și posibilele măsuri sancționatorii, sunt de natură a crea anumite incoerențe și incertitudini. În fapt, este cu neputință a se face o determinare precisă a unor limite ale formelor de manifestare a evaziunii fiscale, ele fiind practic nelimitate. Oricum, activitatea fiscală indică asupra unor forme de acest gen care apar mai frecvent și, din aceste considerente, investigarea judiciară a infracțiunii trebuie să țină seama de acestea [51, p. 3].

Frauda fiscală desemnează o abatere de la ordinea fiscală (statutară prin reglementările specifice), cu voința deliberată de a se sustrage impozitării și corelată (de cele mai multe ori) cu transmiterea de informații inexacte sau incomplete, care au rolul de a conferi autorului faptei avantaje fiscale necuvenite. Decuplajul conceptual al evaziunii fiscale este construit pe elementul intențional al eludării obligațiilor fiscale [132, p. 120]. Inițial, tuturor modalităților de comitere a evaziunii fiscale le sunt atribuite anumite trăsături generale, care decurg din specificul caracteristicii criminalistice a acestei categorii de infracțiuni, și în primul rând – condiționarea și determinarea lor de către prevederile legislației fiscale. În acest context, menționăm că în literatura de specialitate, dedicată metodologiei investigării faptelor de evaziune fiscală, sunt reflectate zeci de modalități de comitere a acestora, fapt care determină necesitatea unei clasificări a modalităților de comitere a evaziunilor fiscale.

Multitudinea clasificărilor nu facilitează într-un careva fel sarcina perceperii esenței și a specificului modalităților de comitere a acestui gen de infracțiuni. Momentul în cauză este determinat de faptul că temeiurile acestor clasificări sunt multiple, din care considerent, pe de o parte, ele nu pot concura între ele, iar pe de altă parte – în continuare este în lipsă o clasificare unică, materializată în baza unor principii de interpretare sistemică. Cu titlu de exemplu, în acest sens, doctrina rusă din domeniu [276, p. 85] invoca două clasificări – una efectuată de cercetătorul I. V. Alexandrov, care sistematizează modalitățile de comitere a evaziunilor fiscale în dependență de esența economică a impozitului, de la a cărui achitare se eschivează contribuabilul, și cealaltă, realizată de către autoarea N. V. Matuschina. Astfel, în viziunea primului autor, toate impozitele, în dependență de modalitatea infracțională 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 [187, p. 96; 188, p. 125].

Autorii N. V. Matuschina și S. N. Havanschi evidențiază două modalități de comitere a infracțiunilor de evaziune fiscală: 1) tănuirea (activității financiar-economice) și denaturarea (reflectarea unei activități financiar-economice denaturate) [276, p. 85; 241, p. 32-33]. Cercetătoarea Diana Criclivaia afirmă că metodele utilizate pentru eschivarea de la plata impozitelor, pentru tănuirea dimensiunilor lor sunt foarte variate. În prezent există aproximativ două sute de metode, care pot fi

structurate în următoarele grupuri și tipuri: 1) La prima grupă se referă denaturarea completă sau parțială a rezultatelor activității economico-financiare a întreprinderii în documentele de evidență contabilă (tranzacții fără perfectarea documentară, neînregistrarea la venituri a valorilor în mărfuri și materiale, încasările bănești în casă); 2) La a doua grupă se referă metodele de utilizare a tranzacțiilor cu numerar în lei și în valută străină, fără a se fixa în contabilitate și în dările de seamă („casa neagră”); 3) În a treia grupă sunt incluse metodele de utilizare a retragerilor neargumentate și a reducerilor (atribuirea la costurile de producție a cheltuielilor, prevăzute de legislația în vigoare; atribuirea la costurile de producție a cheltuielilor în mărimi ce depășesc mărimile stabilite de legislație; utilizarea ilegală a înlesnirilor fiscale); 4) La a patra grupă se referă metodele legate de denaturarea indicilor economici, ceea ce permite a reduce dimensiunea bazei de impunere, a mări costul serviciilor, combustibilului, materiei prime achiziționate, atribuite la costurile de producție și de circulație, a transfera la costurile de producție cheltuielile în mărimi ce le depășesc pe cele reale, precum și costurile care nu au loc în realitate; 5) În a cincea grupă sunt incluse metodele legate de denaturarea obiectului impunerii, cu micșorarea volumului (costului) serviciilor, lucrărilor, producției realizate; 6) A șasea grupă este formată din metode bazate pe mascarea obiectului impunerii (barter fals, export fals, darea fictivă în arendă a mijloacelor fixe, substituirea obiectului de impozitare); 7) A șaptea grupă este formată din metode legate de încălcarea ordinii evidenței indicilor economici (reflectarea rezultatelor activității economice și financiare în conturile contabile necorespunzătoare) [50, p. 105-106].

Clasificările enunțate se deosebesc în baza temeiurilor care stau la baza lor: este evident că, de exemplu, evaziunea de la achitarea impozitelor *aflăte de asupra sinecostului* (de plidă, a impozitului pe venit) poate fi înfăptuită atât prin intermediul tăinuirii activității financiar-economice (cum ar fi nereflectarea realizării mărfurilor și a venitului obținut în actele de evidență), cât și în baza inventării (născocirii) unei astfel de activități (ca de exemplu, mărirea cheltuielilor pentru producție). Mai mult ca atât, pe lângă clasificările nominalizate mai sunt întâlnite și clasificări în cadrul cărora aceste temeiuri de sistematizare, esențial diferite, se combină reciproc [276, p. 85; 279, p. 48-49]. Clasificarea, în calitate de metodă a sistematizării cunoștințelor permite de a determina volumul și nivelul de cunoștințe în orice domeniu și, de asemenea, crează posibilitatea de a identifica calea spre o cercetare mai profundă și minuțioasă, spre o folosire mai eficientă în practică a cunoștințelor referitoare un anumit obiect [198, p. 28]. În virtutea celor menționate, ca temelie metodologică a unei eventuale clasificări a modalităților criminalistice de săvârșire a evaziunii fiscale poate fi recunoscută urmarea ireproșabilă a principiilor plenitudinii și necontradictorialității în contextul unei interpretări sistemico-științifice pe segmentul studierii faptelor infracționale.

Activitatea infracțională de evaziune de la achitarea taxelor și impozitelor este legată nemijlocit de anumite șiretlicuri în privința documentelor financiare și contabile, care iau forma neprezentării lor sau a reflectării în conținutul acestora a unor informații cu bună-știință false. Totodată, determinarea

laturii obiective a componenței de evaziune fiscală anume prin intermediul acestor documente nu are deloc caracter întâmplător. În context, anume esența raporturilor juridice fiscale, atașate de evidența anumitor acțiuni, fapte și obiecte, în virtutea complexității sale, necesită o reflectare formalizată, obiectivă și documentară. Din acest considerent, activitatea de evaziune fiscală nu poate avea existență fără reflectarea ei în documentele de importanță fiscală [276, p. 86]. Acest spectru de documente la care s-a făcut deja referire, cu ocazia examinării semnelor obiective a infracțiunilor de evaziune fiscală, este destinat de a asigura plenitudinea reflectării faptelor din cadrul activității financiar-economice și contabile în contextul etapelor corespunzătoare de funcționare [276, p. 87].

Fiindcă veni vorba, în context, menționăm și faptul că deși, în general, noțiunea folosită în literatură și jurisprudență este cea de *act* sau *înscriș*, în terminologia examinării criminalistice considerăm mai adecvată utilizarea noțiunii de document. Pe de o parte, această noțiune este mai cuprinzătoare sub aspect terminologic și semantic, fiind mai complexă decât cea de *act*. Termenul de *document* este mai sugestiv pentru scopul pe care-l servește, acela de a fi „expresia grafică a unei manifestări sau declarații de voință ori a atestării unui fapt redând prin conținut fapte, împrejurări, evenimente, stări, acțiuni de care legea penală leagă anumite consecințe juridice [143, p. 9; 102, p. 14]. În domeniul examinării criminalistice a documentelor, problemele care sunt supuse cercetării sunt de o extremă varietate, similar actelor ce se cer a fi examinate. Domeniul de examinare se întinde de la simple acte sub semnătură privată, până la acte oficiale, de identitate, acte vamale, cărți de credit etc. Din punct de vedere criminalistic și procesul penal, atunci când facem referiri la noțiunea de document în sensul grafic avem, în principiu, în vedere expresia materială a gândirii umane, indiferent de forma ori suportul material pe care ideile au fost fixate.

Spectrul problemelor ce se cer a fi rezolvate cuprinde modificările aduse documentelor, modul de falsificare sau de contrafacere, ajungând până la diferențele de vechime între anumite mențiuni sau la stabilirea vechimii actului în întregime [102, p. 15]. Ca urmare a studierii literaturii științifice de specialitate din domeniul investigării faptelor de evaziune fiscală, s-a ajuns la concluzia că, în dependență de posibilitățile operării de modificări în conținutul documentelor contabile și financiar-fiscale, pot fi identificate *modalități generale* și *modalități individuale, particulare* de comitere a faptelor infracționale.

Generale sunt recunoscute acele modalități, a căror utilizare generează neprezentarea sau introducerea informațiilor vădit denaturate în conținutul documentelor atât de o anumită categorie, cât și luate la general (Anexa 14). *Modalitățile particulare* sunt utilizate în procesul activității infracționale doar în privința unei anumite categorii de documente. În cazul dat este necesar, în primul rând, de a face referire la modalitățile generale de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală. Trăsătura de bază a modalităților generale de comitere a faptelor infracționale o reprezintă contrarietatea internă a documentației fiscale și contabile. Contrarietatea vizată poate lua fie forma necorespunderii dintre diferite categorii de documente din cadrul organizației (cele mai frecvent întâlnite situații) [276, p. 97-

98], fie cea a necoresponderii dintre documentele unei organizații cu documentația contraagenților (în special, în situațiile, de aplicare a șiretlicurilor la nivelul documentației inițiale de evidență) [288, p. 19].

Modalitățile *periferice* sunt folosite doar în contextul unei activități criminale desfășurate în privința conținutului documentelor de o anumită categorie [276, p. 89-90]. Selectând modalitatea de comitere a infracțiunii fiscale, subiectul ei acordă preferință acelor operațiuni economice care nu sunt apărute suficient prin intermediul sistemului de evidență contabilă. Orientându-se spre vulnerabilitatea normelor juridice și a operațiunilor contabile, infractorii selectează cea mai optimală, din punctul lor de vedere, modalitate de comitere a faptei de evaziune fiscală. Actualmente, sunt cunoscute real peste 150 de modalități de comitere a evaziunii fiscale, dintre care câteva zeci sunt de bază, iar restul – alternative și variante materializate în dependență de domeniul de afaceri.

Nivelul înalt de latență al infracțiunilor fiscale impune și dictează necesitatea optimizării mijloacelor de descoperire a acestora. În acest context, se prezintă a fi destul de eficientă confruntarea documentelor cu operațiunile înfăptuite; analiză în corelație a multiplelor direcții a activității economice și a bilanțului conturilor; verificarea registrelor de control concomitent cu documentele; analiza dinamică a proceselor economice prin contrapunerea cu operațiile de același gen; verificarea corespunderii casării bunurilor materiale normelor referitoare la cheltuieli; confruntarea declarațiilor tuturor celor care au înfăptuit operațiunile economice etc. Din considerentul că toate procesele din cadrul activității economico-financiare sunt strâns corelate, rezultatul verificării poate fi vizibil doar când aceasta se efectuează simultan în cadrul mai multor structuri, legate între ele.

Se prezintă a fi eficientă și verificarea operațiunilor economico-financiare la o anumită dată (perioadă). Contrapunerea dinamicii datelor omogene (similare) la anumite perioade concrete indică asupra faptului cum se decurge activitatea economico verificată, ce șiretlicuri sunt folosite în vederea tăinuirii veniturilor (ca de exemplu, casarea ilegală a bunurilor, încălcarea regulilor la efectuarea operațiunilor de casă etc.). Cu referire la operațiunile economice în care sunt antrenate mai multe organizații, este necesar de a obține informații despre toți partenerii de afaceri. În situația analizei cheltuielilor neproductive (infructuoase) cum ar fi penalitățile, amenzile, este necesar de a verifica toți contraagenții care perfectează și efectuează aceste plăți: furnizorii, transportatorii, beneficiarii etc. [219, p. 254].

În continuare, vom expune modalitățile generale de săvârșire a faptelor de evaziune fiscală:

I. Neprezentarea (tăinuirea documentelor). Esența ei constă în faptul că informația, fie ea denaturată sau corect întocmită, deși există, este tăinuită de către făptuitor de persoanele care, în virtutea prevederilor legii sunt abilitate cu dreptul de a lua cunoștință de ele și de a verifica întocmirea lor. În dependență de categoria de persoane cărora nu li se pun la dispoziție aceste documente, modalitatea vizată se manifestă în două forme: a) *tăinuirea internă* – neprezentarea de date documentare colaboratorilor organizației-contribuabil, împuterniciți de a lua cunoștință cu aceste date,

și în special, de a verifica corectitudinea întocmirii ei; b) *tăinuirea externă* – neprezentarea de documente reprezentanților organelor de stat (în primul rând, din cadrul organelor fiscale și de drept) – (Anexa 14) [276, p. 90-91].

În legătură cu acest fapt, venim cu un exemplu din activitatea practică legată de neprezentarea (tăinuirea) documentelor ca mijloc de comitere a faptei de evaziune fiscală. Astfel, potrivit rechizitoriului din 24 aprilie 2012, inculpații SRL „T. C.” și I. A., care activa în calitate de administrator al SRL „T. C.”, întreprindere al cărei gen principal de activitate reprezenta activitatea de proiectare pentru construcții, instalații și rețele tehnico-edilitare, reconstrucții, activitate topogeodezică și cartografică, a încheiat în persoana directorului I. A., pe perioada 03.04.2006 – 24.08.2009, contracte de subantrepriză cu privire la efectuarea prospecțiunilor tehnice cu mai multe întreprinderi.

Conform clauzelor contractuale, SRL „T. C.”, acționând în calitate de antreprenor general, transmitea în subantrepriză către subantreprenori lucrări de prospecțiuni tehnice, necesare pentru lucrările inginero-geodezice și de proiectare, iar prețul lucrărilor urma a fi stabilit conform actelor de predare-primire pentru fiecare obiect executat. La momentul încheierii contractelor, cât și ulterior, subantreprenorii nu dispuneau de licență și nici de specialiști necesari efectuării acestor tipuri de lucrări. Astfel, în perioada 01.01.2007 – 30.04.2008, în baza actelor de predare primire, aferente facturilor fiscale, subantreprenorul SRL „S.L” a livrat către SRL „T. C.” lucrări de prospecțiuni tehnice aferente obiectelor efectuate în beneficiul unui șir de întreprinderi autohtone în valoare totală de 19960000 lei, inclusiv TVA – 3326666 lei. La fel, în perioada 01.01.2008-31.07.2009, în baza actelor de predare primire, aferente facturilor fiscale SRL „G. P.” a livrat către SRL „T. C.” Lucrări de prospecțiuni tehnice aferente obiectelor efectuate în beneficiul unui șir de întreprinderi autohtone în valoare totală de 38435000lei, inclusiv TVA 6405833, 33 lei. De asemenea, pentru perioada 01.12.2008-28.02.2009, în baza actelor de predare primire, aferente facturilor fiscale SRL „MSP” a livrat către SRL „T. C.” lucrări de prospecțiuni tehnice aferente obiectelor efectuate în beneficiul unui șir de întreprinderi autohtone în valoare totală de 3100000 lei, inclusiv TVA 516666, 66 lei. Similar, pentru perioada lunii august 2009, în baza actelor de predare primire, aferente facturilor fiscale SRL „G. P.” a livrat către SRL „T. C.” lucrări de prospecțiuni tehnice aferente obiectelor efectuate în beneficiul unui șir de întreprinderi autohtone în valoare totală de 3000000 lei, inclusiv TVA 500000 lei. La fel, în perioada lunii octombrie 2009 în baza actelor de predare primire, aferente facturilor fiscale SRL „H. G” a livrat către SRL „T. C.” lucrări de prospecțiuni tehnice aferente obiectelor efectuate în beneficiul unui șir de întreprinderi autohtone în valoare totală de 854700 lei, inclusiv TVA 170940 lei.

Astfel, SRL „T. C.”, în persoana directorului I. A., care acționa în interesul întreprinderii, contrar prevederilor art. 101 Cod fiscal, care reglementează că „subiecții impozabili stipulați la art. 94 lit. a) Cod fiscal sunt obligați să declare, conform art. 115 Cod fiscal, și să achite la buget pentru

fiecare perioadă fiscală, stabilită conform art. 114 al aceluiași Cod, suma TVA, care se determină că diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către cumpărători (beneficiari) pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau care urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea de întreprinzător în perioada fiscală respectivă” și având scopul evaziunii fiscale a întreprinderii SRL „T. C.”, a inclus în documentele contabile a SRL „T. C.” date vădit denaturate privind cheltuielile întreprinderii SRL „T. C.”, reflectând cheltuieli care au avut la bază operațiuni ce nu au existat, întrucât lucrările stipulate în actele de predare-primire a lucrărilor aferente facturilor fiscale primite de la subantreprenorii sus-menționați, au fost efectuate de facto, de către salariații SRL „T. C.” Sau persoane atrase de aceasta în lipsa vreunui contract de muncă, sub conducerea specialistului principal geodez al SRL „T. C.” – C. V. Ca urmare, s-a reținut că prin acțiunile SRL „T. C.” Și a directorului I. A., s-au transmis fictiv obligațiile de plată a TVA față de bugetul public de stat de la SRL „T. C.” Către sub antreprenorii sus-menționați, ce a condus la evaziunea fiscală a SRL „T. C.”, pe perioada 01.01.2007 – 31.10.2009, în sumă totală de 11 495 175,31 lei MDA, săvârșind infracțiunea prevăzută de art. 244, alin. 2, lit. b) CP, conform indicilor: - evaziunea fiscală a întreprinderilor care a condus la neachitarea impozitului în proporții deosebit de mari [150].

II. O altă acțiune infracțională cu referire la fapta de evaziune fiscală o prezintă **neperfectarea** documentelor fiscal-contabile, prin care se subînțelege fie neîntocmirea lor, fie distrugerea acestora. Astfel, în cazul folosirii de către infractor a acestei modalități de comitere a infracțiunii, este necesar de a evidenția însuși lipsa fizică a documentului corespunzător (Anexa 14) [276, p. 91].

Un exemplu elocvent în această privință în prezintă cauza penală în privința cet. B. B., care fiind casier la SRL „S. L.”, persoană responsabilă de activitatea de încasare și contabilizare a mijloacelor bănești a întreprinderii, în perioada anilor 2010-2015, acționând contrar actelor de constituire și scopurilor declarate la fondarea întreprinderii SRL „S. L.”, urmărind scopul obținerii unui venit ilegal, nu a reflectat în evidența contabilă pentru lună martie 2015 venituri din vânzări de la punctele de comercializare a respectivei întreprinderi în sumă de 323 000 lei. În așa mod, contrar prevederilor art. 101 (1), 115 (2) din Titlul III al Codului fiscal, n-a calculat și declarat la bugetul de stat pentru lună martie 2015 TVA-ul în sumă de 53 833 lei [149].

III. În ceea ce ține de posibilele varietăți a acțiunilor de introducere a informațiilor cu bunăștiință false în documentele fiscal-contabile, necorelate cu neprezentarea acestor documente, apoi astfel de acțiuni constituie, în anumite situații, o denaturare (Anexa 14

Astfel, în speță, s-a constatat că O. R., fiind împuternicit prin procură să gestioneze activitatea societății „A. A.” SRL, în perioada lunii noiembrie-decembrie 2013, a comis infracțiunea de evaziune fiscală a întreprinderii „A. A.” SRL, prin includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care au la bază operațiuni ce

nu au existat, care au condus la achitarea impozitului în proporții deosebit de mari în următoarele circumstanțe. O. R., având intenția de a nu achita impozite la bugetul public național ca urmare a activității societății pe care o gestiona, „A. A.” SRL, a încheiat contracte fictive de vânzare cumpărare cu SRL „H. C”, care nu desfășura nici un gen de activitate, precum că cea din urmă, având calitatea de vânzător a livrat marfă de genul, semințe de floarea soarelui, grâu și porumb în adresă „A. A.” SRL în valoare totală de 1 915 584 lei. Astfel, O. R., în declarațiile privind TVA ale societății „A. A.” SRL, pentru perioadele fiscale noiembrie 2013 – decembrie 2013, prezentate IFS prin metoda automatizată de raportare electronică, a inclus toate facturile fiscale eliberate de către SRL „H. C” conform actului de verificare a decontărilor reciproce întocmit între „A. A.” SRL și „H. C” SRL la situația 30.03.2014. În asemenea circumstanțe, trecerea în cont a TVA de către „A. A.” SRL pe valorile materiale livrate de „H. C” SRL a constituit 319 264 lei, inclusiv: noiembrie – 15 954, 50 lei și decembrie 303 309, 50 lei.

Luând în considerație că transmiterea dreptului de proprietate asupra mărfurilor comercializate (livrare de mărfuri) de la „H. C” SRL pe adresă „A. A.” SRL nu a avut loc, iar trecerea în cont a TVA se efectuează în cazul achitării la buget a TVA de la marfa livrată. O. R. prin gestionarea „A. A.” SRL a beneficiat de TVA neîntemeiat, prin ce a diminuat obligațiile fiscale în perioada noiembrie-decembrie 2013 în sumă totală de 303 99, 04 lei (309 264 – 15 294, 96 lei) [146].

Pentru dreptul penal prezintă interes numai acele documente care sunt apte de a produce consecințe juridice, respectiv cele cu valoare probatorie. Prezintă interes însă și posibilitatea reconstituirii împrejurărilor în care acestea au fost întocmite, emitentul, persoana îndrituită a face uz de document etc. În asemenea situații, documentele devin probe materiale, păstrând acest regim și în cadrul expertizei criminalistice. Odată cu contestarea veridicității sale documentul devine – din mijloc de probă – o probă materială, putând servi la dovedirea falsului, la identificarea autorului sau autorilor, ca și la elucidarea celorlalte împrejurări sub aspect judiciar și criminalistic, pentru aflarea adevărului în cauză [102, p. 19].

În procesul cercetării infracțiunilor economico-financiare activitatea investigativă urmărește să stabilească dacă împrejurările au fost cronologice și sistematice, dacă au asigurat publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația patrimonială și rezultatele obținute. Orice operație patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitatea de *document justificativ* și care angajează răspunderea persoanelor ce le-au întocmit, vizat și aprobat ori a celor care le-au înregistrat în contabilitate. Când contabilitatea nu este ținută de alte persoane autorizate externe (contabil sau expert), prin contracte de prestări servicii, răspunderea revine patronului, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului în virtutea unui mandat expres. Cercetarea are sarcina de a stabili: dacă bilanțul contabil concordă, sau nu, cu registrele de contabilitate; dacă registrele sunt ținute conform legii, dacă au fost respectate regulile privind evaluarea patrimoniului și normele de contabile.

În situația constatării unor înregistrări inexacte efectuate cu știință, precum și a omisiunii cu știință a înregistrărilor în contabilitate, se va determina consecința constând în *denaturarea* veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare și a elementelor patrimoniale care se reflectă în bilanțul contabil. Pentru a elucida situația de fapt, organul de urmărire penală va identifica elemente privind: existența unui înscris oficial, falsul să fie săvârșit cu prilejul întocmirii acestuia de către un salariat, funcționarul să fie în exercițiul atribuțiilor de serviciu; atestarea de fapte sau împrejurări necorespunzătoare adevărului ori omisiunea s-au efectuat cu știință, exprimând voința dovedită de a insera date și împrejurări care sunt în contradicție cu realitatea [100, p. 71; 33, p. 70].

În materie de evaziune fiscală, înscrisul oficial care interesează în mod deosebit anchetatorul este *bilanțul*, document contabil de sinteză care se întocmește anual și se depune la organele fiscale [102, p. 21]. Deși legea penală nu face deosebire între diferitele modalități de realizare ale falsurilor, referindu-se doar la efectele acestora – falsificarea – în practică s-a concluzionat că un document poate fi: a) *falsificat*, prin modificări parțiale aduse unui act autentic; b) *contrafăcut*, prin producerea unui document în totalitate fals.

Rezumând, putem arăta că sub aspect criminalistic un document poate fi supus unor modificări parțiale – în scopul de a fi folosit ulterior la dovedirea unor calități, valori, drepturi neadevărate – sau poate fi produs în afara condițiilor legale, de către o persoană neautorizată, de către o sursă neoficială, în scopul de a înșela vigilența organelor abilitate să controleze documentele respective [102, p. 24]. Denaturarea reprezintă o falsificare intelectuală a documentului, realizată în privința conținutului acestuia (atât prin intermediul modificării ilegale a conținutului, cât și a formei – în scopul denaturării conținutului). Modalitatea de comitere a evaziunilor fiscale, exprimată în denaturarea documentației de importanță financiar-contabilă se prezintă a fi una dintre cele mai frecvent întâlnite. Conform percepției normative a sintagmei „*cu bună-știință false*”, apoi, prin introducerea în declarația cu privire la venituri a datelor vădit denaturate cu privire la venituri sau cheltuieli urmează să se subînțeleagă indicarea intenționată în această declarație a oricăror informații necorespunzătoare realității cu privire la venituri și cheltuieli. Varietățile denaturării sunt următoarele:

A) Nereflectarea datelor, reprezintă o varietate, care constă în neindicarea activității financiar-economice care a avut loc în realitate sau diminuarea anumitor sume documentare care reflectă plenitudinea acestor operațiuni. Această situație presupune, de exemplu, diminuarea cantității mărfurilor procurate, diminuarea prețului de realizare a mărfurilor, reducerea mărimii veniturilor din contul transmiterii în locațiune a mijloacelor de producție de bază etc. La etapa pregătirii și prezentării dărilor de seamă contabile și fiscale, majoritatea covârșitoare a tuturor cazurilor de evaziune fiscală se realizează prin intermediul nereflectării informației necesare.

B) Improvizarea datelor, adică indicarea activităților financiar-economice care nu au avut loc în realitate sau fie mărirea anumitor sume din conținutul documentelor care reflectă plenitudinea perfectării unor anumite operațiuni financiar-economice. La categoria datelor scornite pot fi atribuite

multiplele informații denaturate corelate, de exemplu, cu întocmirea documentelor false privind casarea materialelor în cadrul producției, cu mărirea numărului de angajați din contul lucrătorilor care, de facto, nu sunt antrenați în procesul de muncă, cu mărirea prețului de achiziționare a mărfurilor și materiei prime procurate, precum și a altor cheltuieli [276, p. 92-93].

C) Disimularea (camuflarea) datelor, adică nereflectarea operațiunii financiar economice care a fost efectuată în realitate și ulterioara lui indicarea sub forma unui alt fapt (act). Putem determina, cu un anumit grad de rezervă, că esența disimulării este constituită, simultan, și din nereflectare, și din scornire. La acte de disimulare pot fi atribuite, de exemplu, anumite șiretlicuri privind includerea cheltuielilor presupuse în conținutul cheltuielilor pentru perioada dării de seamă, precum și includerea în costul obiectelor de mică valoare și ușor perisabile a costului mijloacelor de bază. Această modalitate de comitere a infracțiunilor este destul de eficientă în virtutea complexității sale, însă calitatea vizată predetermină, totodată, și răspândirea relativ redusă a ei. Își pot permite utilizarea acestor modalități doar specialiștii de nivel profesional înalt, din care considerent comiterea infracțiunilor prin disimularea activității financiar-economice este în mare parte specifică pentru domeniile de activitate cu un nivel înalt de salarizare – în particular, din sectorul bancar [276, p. 93].

IV. Modalitățile de organizare a activității economico-financiare, cele mai frecvent întâlnite dintre ele fiind (Anexa 14):

A) Crearea de noi organizații, a cărei scop faptic ține de participarea în cadrul schemelor privind evaziunea fiscală ilegală. De cele mai frecvente ori, această modalitate se manifestă în următoarele trei forme: 1) *Crearea de firme „de o singură zi”* pentru a trece în numerar mijloacele bănești – una dintre cele mai răspândite scheme de rea credință a activității financiar-economice, legată de evaziunea fiscală, a cărei folosire cauzează prejudicii economice enorme [195, p. 6]; 2) *Crearea de firme „de o singură zi”* pentru desfășurarea activităților fictive în vederea procurării și realizării mărfurilor, lucrărilor și a serviciilor; 3) *Crearea structurilor comerciale* cu utilizarea bazei tehnico-materiale a organizației (în scopul păstrării înlesnirilor și privilegiilor fiscale) [276, p. 101].

B) Încălcări în procesul activității organizației. În situația vizată sunt folosite, de cele mai frecvente ori, mecanisme ale circuitului civil (în primul rând, încheierea anumitor tranzacții) care iau forma următoarelor metode: 1) *Tăinuirea mijloacelor financiare pe conturile bancare ale altor organizații*, adică „luarea” banilor de la impozitare; 2) *Șiretlicuri în privința cambiilor* [276, p. 101-102].

C) Alte modalități de activitate economico-financiară (exercitarea activității de întreprinzător fără licență, falsificarea cazurilor de asigurare etc.).

Modalitățile de activitate economico-financiară sunt corelate de utilizarea mecanismelor normelor juridice (cu excepția normelor de drept fiscal) și a relațiilor gospodărești în scopul materializării actelor de evaziune fiscală ilegală. Spre deosebire de metodele documentare ale evaziunii

ilegale, lista modalităților gospodărești nu este una exhaustivă în virtutea multitudinii formelor de manifestare a activității financiar-economice [276, p. 102].

V. Cel din urmă grup al modalităților criminalistice de săvârșire a evaziunii fiscale a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor îl reprezintă **modalitățile infracționale**. Putem vorbi despre folosirea modalităților infracționale în cazurile în care, în acțiunile persoanei care se eschivează de la achitarea impozitelor și taxelor se conțin, de asemenea și semnele unei alte componente de infracțiune, cu condiția că aceasta din urmă are un caracter de însoțire, adică este subordonată scopului evaziunii (de neachitare a taxelor și impozitelor) [266, p. 24]. Acest grup al modalităților criminalistice cunoaște trei varietăți (Anexa 14):

A) comiterea infracțiunilor însoțitoare cu caracter fiscal (ca de exemplu, Eschivarea de la achitarea taxelor vamale (art. 249 CP RM);

B) comiterea infracțiunilor însoțitoare cu caracter general, cum ar fi, de exemplu, Practicarea ilegală a activității de întreprinzător (art. 241 CP RM); Escrocheria (art. 190 CP RM) etc;

C) comiterea infracțiunilor însoțitoare cu caracter auxiliar. Aceste fapte infracționale se deosebesc de cele anterior vizate prin faptul că comiterea lor are o durată relativ scurtă în timp. Ele reprezintă un mijloc tehnic pentru comiterea infracțiunii de bază – evaziunea fiscală. De cele mai frecvente opri la categoria lor sunt atribuite: Confectionarea, deținerea, vânzarea sau folosirea documentelor oficiale, a imprimatelor, ștampilelor sau sigiliilor false (art. 361 CP RM); Coruperea activă (art. 324 CP RM); Coruperea pasivă (art. 325 CP RM) etc. [276, p. 104-105].

Clasificarea **modalităților criminalistice periferice** de săvârșire a evaziunii fiscale este cu mult mai variată. În acest context, menționăm că nu ne-am trasat obiectivul examinării complete și multilaterale a lor. Obiectivul de bază a fost focusat asupra modalităților universale ale evaziunii ilegale, din considerentul că întregul spectru al modalităților periferice ține de concretizarea unor anumite metode de comitere a infracțiunii în privința diverselor categorii de documente financiar-contabile [276, p. 106]. Astfel, în baza acestui criteriu, autorul S. P. Golubeatnicov scoate în evidență următoarele modalități periferice de comitere a evaziunii fiscale cu referire la latura documentară:

- În dependență de volumul falsificării conturilor contabile – *perforant (integral)*, care parcurge întregul sistem sintetic și analitic al conturilor, și *locale* (operate doar în conținutul conturilor analitice sau a celor sintetice);

- În privința documentelor inițiale de evidență, care reprezintă temeiul înscrierilor – *înscrișuri în afara documentelor*, *înscrișuri în conținutul conturilor necorespunzătoare* și *înscrișuri care nu corespund documentelor*;

- În dependență de modalitatea de executare, înscrișurile pot fi clasificate în *obișnuite*, *rectificate* sau *realizate prin intermediul introducerii calculelor aritmetice incorecte* [204, p. 94].

Totodată, modalitățile periferice de comitere a faptelor evazioniste pot fi examinate și în baza **criteriului elementului fiscal la care se atentează**. Astfel, în baza acestui criteriu, modalitățile

criminalistice periferice de săvârșire a evaziunii fiscale pot îmbrăca următoarele forme: 1) *Scoaterea subiectului impozitării de sub control fiscal și ignorarea flagrantă a obligațiunilor fiscale*: neînregistrarea contribuabilului la organul fiscal; neprezentarea documentației fiscale și contabile organului fiscal etc.; 2) *Întreprinderea șiretlicurilor infracționale în privința obiectului impozitării și a bazei impozabile*: tănuirea obiectului impozitării și diminuarea bazei impozabile; tănuirea obiectului impozabil și diminuarea indicilor care determină bazei impozabile (încasările și volumul producției realizate, costul averii); mărirea indicilor care generează diminuarea bazei impozabile (este vorba, în primul rând, despre cheltuielile de producție); 3) *Mărirea nejustificată a obiectului impozitării, mărirea bazei fiscale și a volumului obligațiunii fiscale, și alte acțiuni similare*: ca de exemplu, folosirea contrar legii a mecanismului de recuperare a taxelor și impozitelor din buget, a restituirii sumelor suplimentar achitate este generat de faptul că, pentru acapararea sumelor bănești prin intermediul acestui mecanism este necesară prezentarea informațiilor precum că contribuabilul anterior le-a achitat. Respectiv, este necesar de a dovedi că au existat faptele de a căror prezență este legată apariția obiectului impozitării sau creșterea bazei impozabile etc.; 4) *Tănuirea datelor care pot genera diminuarea obiectului impozitării, diminuarea bazei impozabile și a obligațiunii fiscale*: ca de exemplu, în acest mod are lor reducerea cheltuielilor pentru procurarea mărfurilor în vederea ulterioarei tănuiri a veniturilor ce vor fi obținute de pe urma realizării acestor mărfuri; 5) *Aplicarea tarifelor fiscale necorespunzătoare*; 6) *Folosirea nejustificată a privilegiilor și scutirilor fiscale* (înregistrarea, fără temeiuri legale, în perimetrul unui teritoriu cu impozitare privilegiată) – (Anexa 15) [276, p. 109-111].

Doctrina română de specialitate evidențiază și ea anumite metode (modalități) de comitere a infracțiunilor de evaziune fiscală, la acestea fiind atribuite:

1) **Metodele cu aplicabilitate generală**: punerea în circulație fără drept a unor documente contabile; comercializarea de băuturi alcoolice, utilizând în acest scop banderole deținute fără drept sau falsificate; justificarea provenienței mărfurilor pe durata transportului cu documente fiscale false care nu provin de la furnizorii reali; diminuarea bazei de impozitare sau solicitarea rambursărilor TVA prin introducerea în contabilitate de cheltuieli nereale pe bază de documente de la firme fantomă; producerea de produse supuse accizelor în afara antrepozitelor fiscale autorizate; constituirea de societăți comerciale având ca asociați cetățeni străini în scopul externalizării către acestea de datorii la bugetul de stat, datorii care nu vor fi niciodată achitate; cesionarea societăților comerciale cu datorii către bugetul de stat, către cetățeni străini; înregistrarea de cheltuieli fictive prin realizarea unor circuite nereale ale documentelor din sfera prestărilor de servicii (management, marketing, consultanță etc.) care ulterior nu mai pot fi cuantificate, întrucât pentru acest lucru sunt folosite companii offshore sau firme fantomă; externalizarea profiturilor înregistrate de către unii agenți economici către societățile de tip microîntreprindere care beneficiază de un regim mai lejer.

2) ***Frauda fiscală prin sustragerea de la plata impozitului pe profit:*** reducerea bazei de impozitare, prin includerea în costuri a unor cheltuieli fără documente justificative sau fără bază legală (amenzi, penalități, cheltuieli preliminare etc.); înregistrarea unor cheltuieli supradimensionate sau peste limita admisă de lege (amortizări, cheltuieli socio-culturale, cheltuieli de deplasare, cheltuieli de protocol, fond de rezervă etc.); majorarea cheltuielilor cu dobânzile aferente creditelor pentru investiții, situație întâlnită la agenții economici cu capital de stat sau majoritar de stat; deducerea unor cheltuieli personale ale asociaților sau dobânzi la împrumuturi acordate de patronii propriei societăți, în cazul agenților economici cu capital privat; neînregistrarea integrală a veniturilor realizate, fie prin neîntocmirea documentelor de evidență primară, fie prin înscrierea în documente a unor prețuri de livrare sub cele practicate în mod real; transferul veniturilor impozabile la societăți nou-create în cadrul aceluiași grup, aflate în perioada de scutiri de la plata impozitului pe profit, concomitent cu înregistrarea de pierderi de către societatea-mamă; încadrarea eronată în perioadele de scutire, în special în situația desfășurării în același timp a mai multor activități cu perioade diferite de scutire, precum, și neîndeplinirea condiției legale de funcționare, cu același profil de activitate, o perioadă egală cu aceea pentru care s-a acordat scutirea; determinarea impozitului pe profit prin aplicarea necorespunzătoare a prevederilor legale, în special în ceea ce privește calculul eronat al soldului facturilor neîncasate și al coeficientului acestuia, precum și a reducerii impozitului aferent profitului reinvestit. În unele cazuri nu se calculează impozitul aferent mențiunilor obținute din alte activități (locație de gestiune, participări la capitalul altor societăți etc.) sau a veniturilor financiare (dobânzi); necalcularea de către unele organizații non-profit a impozitului aferent veniturilor rezultate din activități economice; neînregistrarea în contabilitate a diferențelor stabilite prin actele de control sau chiar a obligațiilor privind impozitul de profit datorat [73, p. 77-79].

3) ***Frauda fiscală la regimul TVA:*** aplicarea eronată a regimului deducerilor; necuprinderea unor operații ce intră în sfera TVA în baza de calcul a TVA a tuturor facturilor; aplicarea cotei zero pentru operațiunile de export, în cadrul operațiunilor derulate prin intermediari care efectuează operațiuni de export din nume propriu; sustragerea de la plata TVA aferentă impozitului de bunuri prin prezentarea în darea de seamă a unor acte fictive de donație, de parteneri externi, în loc de acte de cumpărare, precum și neinclusiunea în deconturi a TVA amânata la plata în vamă; emiterea de chitanțe fără ca agentul economic să fie plătitor și fără să înregistreze și să vireze TVA în evidența contabilă; neînregistrarea sau utilizarea defectuoasă a formularisticii tipizate, cu înregistrări incomplete în jurnale sau înregistrări repetate în jurnalele de cumpărări, facturi pierdute, aminarea întocmirii facturilor fiscale în scopul aminării plății TVA, necuprinderea în baza de calcul a tuturor elementelor din factură (ambalaj, cheltuieli de transport etc.); necalcularea de către bănci a TVA aferentă veniturilor obținute prin valorificarea bunurilor gajate; sustragerea de la plata TVA prin declararea unor importuri ca fiind temporare; erori de calcul.

4) ***Frauda fiscală în domeniul impozitului pe salarii***: neimpozitarea tuturor sumelor plătite salariaților cu titlu de venituri salariale (diverse ajutoare în bani sau în natură, a altor drepturi acordate în natură, prime, sume reprezentând participarea la beneficii, stimulente); aplicarea incorectă a tabelelor de impozitare a drepturilor salariale; nereținerea și nevirarea impozitului pe salarii datorat pentru persoanele angajate pe bază de convenții civile sau pentru zilieri; necumularea, în vederea impozitării, a tuturor drepturilor salariale acordate; neînregistrarea obligațiilor de plată a impozitului de salarii; neînregistrarea impozitului pe salarii suplimentar pentru depozitarea fondului de referință; necalcularea și nereținerea impozitului; nerespectarea legislației privind stabilirea bazei de impozitare, cuantumul, scutirile și reducerile de impozit [73, p. 79-81].

5) ***Frauda fiscală în domeniul produselor accizabile***: necuprinderea în baza de impozitare a tuturor sumelor impozabile; utilizarea unor cote de accizare inferioare celor legale; neinclusiunea accizelor în prețul de vânzare a produselor pentru care se datorează accize (bijuterii vândute prin consignatii, băuturi alcoolice cumpărate de la particulari etc.); neevidențierea în contabilitate a obligației de plată a accizelor; producerea de produse accizabile în afara antrepozitelor fiscale autorizate [73, p. 81].

6) ***Frauda fiscală în legătură cu alte impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale de către contribuabilii persoane juridice***: evidențierea în contabilitate a unor clădiri la valori inferioare celor reale; nedeținerea la organele fiscale a declarațiilor privind clădirile aflate în posesie și a terenurilor deținute sau aflate în administrarea agenților economici; declararea unor date eronate, neactualizate sau nesincere în ce privește impozitul pe clădiri, taxa asupra mijloacelor de transport și taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat; neconstituirea și nevirarea impozitului pe dividende, calcularea eronată a acestuia; nereținerea impozitului pe dividende aferent avansurilor acordate în cursul anului, care după repartizarea profitului și aprobarea bilanțului au avut destinația de dividende.

7) ***Frauda fiscală în legătură cu alte impozite și taxe datorate bugetului de stat și bugetelor locale de către contribuabilii persoane fizice***: neînregistrarea la administrațiile financiare a contractelor de închiriere pentru bunurile mobile și imobile precum și neplata impozitelor datorate; înregistrarea contractelor de închiriere pentru bunurile mobile și imobile cu valori nereale; munca la negru; nedeclararea în vederea sustragerii de la TVA a veniturilor realizate ca urmare a vânzării de imobile construite în nume propriu cu destinație de locuință multiplă sau birouri.

8) ***Alte forme de fraudă fiscală***: încadrarea vădit eronată a unor prestații diferite impozitate (frauda în domeniul proprietății intelectuale); fraudă fiscală în domeniul serviciilor și a publicității; fraudă fiscală complexă [73, p. 84-85; 134, p. 17-18].

Autorul P. Diaconu indică și el asupra următoarelor modalități de materializare ale evaziunii fiscale comise de persoanele juridice: 1) *Majorarea cheltuielilor deductibile fiscal* (cheltuielile de exploatare, cheltuielile financiare, cheltuielile excepționale; 2) *Transferul bazei de impozitare* (plăți

prin conturi bancare nedeclare, plata cash, plată prin efecte comerciale, operațiunile de plăți cu „bani murdari”, utilizarea cecurilor fără acoperire pentru plata datoriilor comerciale, desfășurarea de acte de comerț fără documente legale sau fără înregistrarea acestora în contabilitate, comerțul fără facturi, utilizarea de acte de comerț fictive pentru majorarea cheltuielilor în contabilitate, neînregistrarea în totalitate a vânzărilor unei firme, comerțul cu marfă de contrabandă, societăți comerciale de tip „tun”, organizarea și conducerea de activități contabile duble, organizarea și desfășurarea de activități comerciale nedeclare organelor fiscale, falsurile și fraudă fiscală, neaplicarea și calculul incorect al impozitelor și taxelor datorate statului) [59, p. 33-54; 174, p. 302-305].

Acțiunile de combatere a formelor de manifestare a evaziunii fiscale au efect sporit, de regulă, când cei desemnați să emită procedurile fiscale sau de control fiscal, au stabilite și utilizează căi și metode cât mai diversificate, realiste și eficiente, adaptate la diversele forme de manifestare ale fenomenului [114, p. 213-214]. Nici o lege nu poate prevedea fertila ingeniozitate a contribuabililor și nici diversitatea situațiilor concrete. În consecință, singura soluție o constituie modificarea legislației în scopul eliminării lipsurilor legislative și a permisivității unor legi [164, p. 376]. Datorită faptului că evaziunea fiscală a fost și va rămâne întotdeauna activă și ingenioasă, datorită faptului că obligațiunile fiscale aduc atingere indivizilor în cel mai sensibil punct al lor și anume averea, eforturile de combatere sunt în permanență în urma manifestărilor concrete ale fraudei [127, p. 377].

2.2. Caracteristica criminalistică și modelul criminalistic al infracțiunii de evaziune fiscală

Referindu-ne nemijlocit la aspectul criminalistic al activității infracționale, menționăm că obiectul acesteia figurează în două ipostaze: a) în calitate de obiect al cercetărilor științifice; b) în calitate de obiect al activității judiciare din domeniul descoperirii și cercetării faptelor infracționale.

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, cercetarea 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 evoluare a infracțiunilor. Unii savanți au propus ca aceste date să fie întrunite în noțiunea de caracteristică criminalistică a infracțiunilor [75, 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, deplinătatea 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 [76, p. 722-723], acesta pledând pentru noțiunea de model criminalistic al anumitor categorii, tipuri de infracțiuni [76, p. 730].

Caracteristica criminalistică a infracțiunii concrete, declară M. Gheorghită, formulată pe parcursul sau ca rezultat al cercetării faptei infracționale constituie totdeauna o noțiune strict individuală, care, la rândul său, are și elemente similare cu cele ale modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie sau grup [76, p. 733]. Modelul criminalistic al infracțiunilor presupune sistemul fundamentat științific de date (probe), legate și condiționate reciproc între ele, despre cele mai tipice urme, însușiri, indicii și intermediari ale actelor ilicite și infractorilor de o anumită categorie, care se manifestă în legitățile pregătirii, săvârșirii și tănuirii infracțiunilor și care permit a trage concluzii referitor la căile optime de cercetare și descoperire [75, p. 47].

Făcând referire la modelul criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie, M. Gheorghită afirmă că el are menirea de a servi drept mijloc eficient de orientare și investigație în activitatea de urmărire penală. La nivel de model, infracțiunile de o anumită categorie se reflectă prin toate elementele și legăturile lor formulate nu numai pe baza rezultatelor studierii și generalizării numărului reprezentativ de caracteristici criminalistice ori obținute din alte surse, ci și pe calea gândirii abstracte (științifice, teoretice) or modul de a gândi, medita după modelul respectiv contribuie totdeauna mai întâi la cunoașterea infracțiunii și la obținerea datelor noi despre însușirile, proprietățile, indiciile criminalistice ale faptei, care lipsesc [76, p. 725].

Trecând în revistă deosebirile dintre caracteristica criminalistică și modelul criminalistic, M. Gheorghită susține că modelul criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie prezintă o totalitate relativ stabilă de informații referitor la însușirile, proprietățile acestei categorii de infracțiuni. Perceperea modelului criminalistic ca o abstracție teoretico-practică permite ofițerului de urmărire penală de la începutul cercetării cauzei să compare datele obținute ca rezultat al efectuării acțiunilor inițiale de urmărire penală sau măsurilor speciale de investigație cu cele pe care le conține în modelul teoretic respectiv. Astfel, modelul criminalistic al infracțiunilor devine un etalon care se suprapune pe caracteristica criminalistică a cauzei cercetate (datele acumulate despre infracțiunea concretă) și ca urmare se determină ce fel de informații cu caracter criminalistic lipsesc, unde și ce fel de date pot fi recuperate. Rolul deosebit al modelului criminalistic este la începutul urmăririi penale, atunci când multe circumstanțe ale infracțiunii săvârșite încă nu sunt cunoscute.

Modelul criminalistic poate fi utilizat nu numai pentru algoritmizarea procesului de cercetare și descoperire a categoriilor de infracțiuni, ci și pentru determinarea caracteristicilor criminalistice ale infracțiunilor concrete, unor elemente ale acestora. Caracteristica criminalistică, la rândul său, servește pentru constituirea, precizarea și completarea modelului criminalistic al unei anumite categorii de infracțiuni. Ambele noțiuni se află în relații strânse și se condiționează reciproc, având aceeași structură și conținut, dar fiind de nivel diferit. Caracteristica criminalistică la nivel de infracțiune concretă, iar modelul criminalistic – la nivel de categorie, tip, grup de infracțiuni [76, p. 726-727].

Autoarea S. Purici susține că modelul și caracteristica criminalistică constituie un sistem vast de informații și concluzii științifice cu privire la urmele tipice, modalitățile și mecanismul de săvârșire a infracțiunii, la personalitatea infractorului, la proprietățile și specificul infracțiunii, la obiectul faptei infracționale, la circumstanțele comiterii infracțiunii, particularitățile motivelor și scopurilor, care asigură optimizarea cercetării și implementarea în practică a mijloacelor și metodelor criminalistice, înaintarea versiunilor criminalistice, identificarea direcțiilor de bază ale urmăririi penale în vederea adoptării unor decizii procesuale legale și întemeiate [137, p. 89].

A. Colesnicenco și V. Conovalova sesizează următoarele: „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” [225, p. 17]. Savantul N. P. Iablokov 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 [287, 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 [228, p. 122]”.

Caracteristica criminalistică a categoriei respective de infracțiuni presupune studierea minuțioasă a unui număr mare de infracțiuni din categoria în cauză de acte penale, evidențierea și descrierea datelor cu semnificație criminalistică referitor la: 1) Pericolul social pe care îl prezintă categoria de infracțiuni prin frecvența cu care se manifestă. Cunoașterea gradului de răspândire a unei sau altei categorii de infracțiuni are importanță, în primul rând, în plan practic, impunându-se concentrarea eforturilor pentru combaterea crimei și asigurarea ordinii publice; 2) Trăsăturile tipice ale categoriei în cauză de infracțiuni, adică elementele ce particularizează obiectul atentării, locul, timpul, împrejurările și modul în care s-a acționat în momentul săvârșirii infracțiunii, făptuitorul și victimă infracțiunii, alte persoane implicate; 3) Modul de operare, adică mijloacele și maniera de aplicare a acestora în vederea atingerii scopului infracțional. Modul în care s-a acționat sugerează organului de urmărire penală direcția activității de cercetare a faptei. Pe lângă această, o mare importanță au urmele lăsate la fața locului în baza cărora pot fi elaborate versiuni privind modul în care a fost săvârșită infracțiunea și persoana făptuitorului; 4) Urmele tipice categoriei respective de infracțiuni, natura și mecanismul formării acestora, localizarea, gradul de fixare și persistență, alte semne distinctive pot servi la orientarea activității de căutare a infractorului; 5) Individualitatea învinutului în comiterea infracțiunii, ansamblul de trăsături sociale, juridice, fizice și psihologice prin care se remarcă aceștia și comportamentul față de organul de urmărire penală și instanța de judecată (Anjexa 16). Caracteristica criminalistică trebuie să prezinte date generale despre autorii categoriei respective de infracțiuni: sex,

vârstă, situație socială, starea fizică și psihică, profesie și aptitudini, cunoștințe și experiență de viață, antecedente penale, alte date care ar contribui la restrângerea cercului celor bănuți, chiar și la modelarea faptuitorilor și a comportamentului pe care îl va avea bănuitul sau învinuitul; 6) date generale privind victima infracțiunii specifice unei sau altei categorii de infracțiuni [69, p. 520-521].

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. Acest cumul de semne are scopul de a ajuta organul de urmărire penală de a se orienta în volumul informațiilor acumulate într-o cauză penală concretă și de a determina corect direcționarea cercetărilor efectuate.

După cum afirmă autorii Averianova T. V., Belchin R. S., Coruhov Iu. Gh. Și Rossinscaia E. R., 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 [186, p. 753]. Autorul M. Gheorghiță nominalizează următoarele elemente substanțiale ale modelului criminalistic și caracteristicii criminalistice a infracțiunilor: 1) date despre frecvența săvârșirii infracțiunilor, (situațiile) și versiunile tipice ale acestora; 2) date despre specificul obiectului atentatului criminal și victimă infracțiunii; 3) date despre metodele și procedeele (mecanismul) de realizare a intenției criminale, precum și despre mijloacele utilizate la săvârșirea infracțiunii; 4) date despre urmele și consecințele faptei prejudiciabile; 5) date despre personalitatea infractorului și a complicilor săi; 6) date despre cauzele ce au generat și despre circumstanțele ce au contribuit la comiterea infracțiunii.

Elementele indicate ale modelului criminalistic, susține M. Gheorghiță, alcătuiesc structura și conținutul teoretic al acestuia. După această structură a modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie, poate fi reconstituit teoretic evenimentul infracțional produs și formulată caracteristica criminalistică a actului ilicit concret și a infractorului necunoscut [76, p. 728].

În opinia autorului M. Gheorghiță, caracteristica criminalistică presupune descrierea însușirilor, proprietăților, semnelor distinctive ale unui fenomen, eveniment, obiect, ale unei persoane în cadrul cercetării cauzei concrete. Această descriere se realizează în urma anumitor acțiuni de urmărire penală sau prezentări de informații despre infracțiunea cercetată și persoanele implicate în această. Caracteristica criminalistică a infracțiunii concrete formulată pe parcursul sau ca rezultat al cercetării faptei infracționale, constituie întotdeauna o noțiune strict individuală, care la rândul său are și semne similare cu cele ale modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie sau grup [75, p. 54]. Caracteristica criminalistică, în calitatea ei de complex unic, de tot întreg, are importanță practică

în cazul în care sunt stabilite legăturile corelative și interdependența dintre elementele ei, care au caracter firesc, fiind exprimate în indici cantitativi. Informațiile despre aceste interdependențe pot servi în calitate de temeiuri pentru elaborarea versiunilor tipice în cadrul cauzelor penale concrete. În această și constă importanța caracteristicii criminalistice [193, p. 180].

La momentul actual, caracteristica criminalistică tipică a anumitor categorii de infracțiuni reprezintă prin sine „sistemul descrierii științifice a semnelor criminalistice importante, aparținând unei categorii, varietăți sau unui grup de infracțiuni, care se reflectă în particularitățile unor astfel de elemente ale acestora, precum modul, mecanismul și circumstanțele comiterii, trăsăturile subiectului și alte elemente specifice pentru categoria dată de infracțiuni, cu descrierea corelației și interdependenței dintre ele, a căror cunoaștere în cumul, în latura descriptivă și a conținutului, asigură cercetarea cu succes a infracțiunii [232, p. 64]”. Marea majoritate a savanților criminaliști vin cu următoarea enumerare a elementelor caracteristicii criminalistice a infracțiunilor: 1) metoda comiterii și a tăinuirii faptei infracționale, inclusiv a urmelor ei; 2) particularitățile circumstanțelor comiterii infracțiunii; 3) personalitatea infractorului; 4) obiectul nemijlocit al atentatului infracțional.

De asemenea, la categoria elementelor caracteristicii criminalistice a infracțiunilor mai pot fi atribuite și următoarele date: situația de anchetă; comportamentul persoanei vinovate până la și după comiterea infracțiunii; aplicarea mijloacelor tehnice și a căilor de obținere a lor, abilitățile, deprinderile și legăturile criminale; sursele de obținere a materialului probator etc. [249, p. 29-30; 261, p. 20-21; 192, p. 29-30].

Analiza criminalistică a infracțiunilor cunoaște trei nivele: a) structura criminalistică generală a oricărei infracțiuni; b) caracteristica criminalistică tipică a unui grup de infracțiuni, și; c) caracteristica criminalistică a unei infracțiuni luate aparte.

Primul nivel (cel general) al analizei criminalistice a infracțiunilor are doar un rol pur teoretico-metodologic, el constând în dezvoltarea generală a teoriei caracteristicii criminalistice, în clarificarea esenței criminalistice a infracțiunilor și în consolidarea bazelor teoretico-generale a caracteristicilor criminalistice generice și de grup [197, p. 115]. Caracteristica criminalistică a unei infracțiuni aparte luate reprezintă rezultatul activității imaginar-mintale a reprezentantului organului de urmărire penală sau a altui subiect al cercetării în cadrul descoperirii și cercetării faptei infracționale concrete. Din acest considerent, ea cuprinde semnele criminalistice importante pentru un grup (o categorie) de infracțiuni la care se atribuie fapta social-periculoasă și, în același timp, înglobează informații privitoare la particularitățile criminalistice individuale ale acesteia. Este necesar de a lua în calcul și următorul moment: caracteristica criminalistică a unei infracțiuni aparte, existând obiectiv din momentul comiterii ei, poate fi formulată pe deplin doar după darea sentinței. Pe durata cercetărilor, această caracteristică criminalistică are doar un caracter potențial [257, p. 93-94]. În contextul celor menționate, susținem pe deplin opinia cercetătorului L. D. Samîghin, conform căreia „termenul caracteristica criminalistică a infracțiunii se atribuie doar la descrierea categoriei (genului) sau

varietății faptelor infracționale, ea fiind elaborată în baza sintetizării științifice și a analizei activității practice [257, p. 95]”. Aceasta ține de faptul că anume o astfel de caracteristică dispune de o eficiență criminalistică majoră, făcând posibilă soluționarea sarcinilor activității de descoperire și cercetare a infracțiunilor. Anume la această categorie a analizei criminalistice a infracțiunilor se atribuie caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală. După cum ne demonstrează cercetarea practicii judiciare și analiza literaturii de specialitate, activității infracționale de evaziune fiscală îi sunt specifice următoarele trăsături: 1) legătura strânsă cu o anumită ramură de drept din domeniul impozitării – dreptul fiscal, ceea ce și predetermină multiple particularități ale acestei activități infracționale, atât la general, cât și în particular; 2) caracterul, într-o anumită măsură, „documentar” al activității infracționale (respectiv, același caracter specific și pentru urmele principale infracțiunii); 3) corelația frecventă cu alte infracțiuni economice; 4) aplicarea programelor de calculator sofisticate în vederea automatizării sistemului de evidență și de întocmire a dărilor de seamă; 5) latență înaltă; 6) prezența mecanismelor complicate de comitere a infracțiunii (Anexa 17) [276, p. 66].

Particularitățile generale ale caracteristicii criminalistice predetermină și specificul conținutului informațional, reflectat în anumite elemente ale acesteia:

a) obiect al evaziunii fiscale îl reprezintă relațiile sociale în privința calculării și achitării taxelor și impozitelor; obiectul material al acestor infracțiuni are forma sumei neachitate a taxelor și impozitelor. Obiectul material al evaziunii fiscale este determinat în baza a doi parametri: categoria impozitului neachitat și mărimea sumei neachitate (prejudiciul);

b) infracțiunea de evaziune fiscală se caracterizează prin diversificarea metodelor de comitere, însă toate aceste modalități au o trăsătură specifică: ele sunt corelate cu acțiunile criminale în privința documentației fiscale și contabile. De frecvente ori, infracțiunile comise sunt bine mascate, de asemenea, ca și urmele lor;

c) subiect al acestor infracțiuni este persoana cu funcție de răspundere a întreprinderii, instituției, organizației, responsabilă pentru calcularea și achitarea impozitului și taxelor care, de obicei, posedă cunoștințe speciale în domeniul contabilității și impozitării. Însă, în anumite situații, este posibilă atragerea la răspundere penală și a altor categorii de persoane. Subiecții acestei infracțiuni ocupă, de cele mai frecvente ori, o poziție nemarginală în cadrul societății [276, p. 68].

În literatura de specialitate este întâlnită opinia conform căreia cercul subiecților infracțiunii de evaziune fiscală trebuie să se limiteze la categoria de persoane responsabile de realizarea evidenței contabile, prezentarea ei și achitarea impozitelor, în timp ce alte persoane, în situația implicării lor în calitate de complici în activitatea infracțională, urmează să răspundă doar în calitate de complici [200, p. 234-235; 212, p. 17; 276, p. 128]. Este împărtășită, de asemenea, și părerea precum că în calitate de autor al acestei infracțiuni poate fi doar conducătorul organizației sau persoana care îndeplinește astfel de atribuții (obligații) [201, p. 42-43; 276, p. 129]. Autorul S. N. Havanschi, de fapt ca și alți cercetători, consideră această poziție incorectă din motivul că sunt frecvent întâlnite situații când

conducătorul întreprinderii, instituției, organizației fie că execută ordinele altor persoane – adevărații infractori – sau fie că, în genere, sunt doar niște persoane „de formă”. Incorectă se prezintă a fi și opinia în virtutea căreia în cazul comiterii faptelor de evaziune fiscală, este necesar de a atrage la răspundere penală doar contabilul-șef, din considerentul că el nu putea să nu fie la curent, în baza atribuțiilor sale de serviciu, cu faptul comiterii infracțiunii (ceea ce, *de facto*, constituie o incriminare obiectivă, incompatibilă cu prevederile legii penale) [276, p. 129; 243, p. 4]. Cu mult mai dificilă este întrebarea privind răspunderea persoanelor care execută ordinele, indicațiile (rugămințile) adevăraților infractori referitor la comiterea acțiunilor infracționale de neachitare a impozitelor și taxelor – ca de exemplu, în limitele și în cadrul contractului individual de muncă. Practică este diversă în această privință: recunoașterea lor ca subiecți sau complici și atragerea la răspundere penală, fie încetarea sau neînceperea urmăririi penale. În astfel de împrejurări, considerăm că este necesar de a pune accentul pe scopul activității ilegale ale acestor persoane pentru a exclude posibilitatea „camuflării și transformării” intențiilor infracționale în obligațiuni de muncă. În situația în care, însă, nu a fost dovedită libera voință și dorință de a comite infracțiunea și sunt temeiuri de a presupune o situație în care a avut loc o executare a unui ordin sau a unei dispoziții obligatorii, apoi pentru atragerea la răspundere penală este necesar de a demonstra faptul perceperii caracterului vădit ilegal al ordinului său dispoziției de către persoana care le-a pus în executare [276, p. 129] (art. 40 CP RM).

Grupul de infractori specializați în comiterea faptelor evazioniste este caracterizat prin prezența relațiilor și legăturilor complexe între ei. Anumiți membri ai acestuia îndeplinesc diverse roluri infracționale, soluționează sarcini specifice. Astfel, în cadrul etapei pregătitoare, unii sunt antrenați în acumularea și aprecierea datelor în baza cărora vă fi luată hotărârea privind posibilitatea de a se eschiva, în anumite condiții, de la achitarea impozitelor. Ceilalți înfăptuiesc analiza condițiilor și ordinii de achitare a impozitelor, de obținere a scutirilor și înlesnirilor, studiază literatura metodologică, procedeele și experiența de lucru a partenerilor de afaceri, a întreprinderilor concurente, practica de descoperire și cercetare a evaziunilor fiscale, obțin consultații de la specialiștii și persoanele care au o anumită experiență infracțională în acest domeniu. Cei din urmă sunt antrenați în luarea deciziilor privind pregătirea, comiterea și distrugerea urmelor faptei de evaziune fiscală;

d) noțiunea de „*împrejurări ale comiterii*” infracțiunilor de evaziuni fiscală presupune nu doar caracterul perceperii fizice (condițiile de muncă ale persoanelor material-responsabile, înzestrarea tehnică a întreprinderii, instituției, organizației), ci și starea reglementării normativ-juridice a ordinii de calculare și achitare a taxelor și impozitelor, calitatea activității de revizie și control din partea organelor financiar-fiscale și nivelul disciplinei fiscale din cadrul întreprinderii, instituției, organizației [276, p. 68]. În acest context, dorim să specificăm și momentul conform căruia cauza este fenomenul care precede și care, mai ales, un rol foarte important în determinarea sau generalizarea altui fenomen, care poate fi numit în ultimă instanță *efect*. Cauza acționează în circumstanțe care favorizează sau frânează producerea efectului respectiv. Aceste circumstanțe sunt denumite condiții și reprezintă

împrejurările care deși sunt lipsite de eficiență cauzală propriu-zisă, influențează prin prezența lor cauza, favorizând-o, potențând-o până la stadiul producerii efectului. Condițiile și împrejurările sunt foarte greu de separat printr-un act volitiv. De aceea se folosește mai frecvent denumirea de factori criminogeni, în sensul de elemente obiective care intervin în producerea unei infracțiuni [21, p. 41].

Specifică pentru această categorie de infracțiuni este prezența noțiunii de „*loc al infracțiunii*”. Astfel, în calitate de loc al comiterii faptei de evaziune fiscală poate fi recunoscut, nemijlocit, sediul organului fiscal unde se află la evidență organizația-contribuabil - în situația în care evaziunea fiscală a fost săvârșită prin neprezentarea declarației cu privire la venituri sau a altor documente fiscale. În caz de introducere în documentele respective a informațiilor vădit denaturate, apoi în calitate de loc al infracțiunii poate figura, de asemenea, și porțiunea spațiului unde au fost comise aceste acțiuni – acesta fiind nu doar locul aflării conducerii organizației, ci și al filialelor ei, precum și alte obiecte. Locul comiterii faptei de evaziune fiscală reprezintă o categorie complexă, constituită din două sau mai multe componente. Din considerentul că aceste infracțiuni sunt consumate din momentul neachitării impozitelor, locul faptic al comiterii lor este considerată localitatea de control de organul fiscal corespunzător.

Noțiunea de „*timp al comiterii*” faptelor de evaziune fiscală are mai multe înțelesuri: ca timp al apariției obiectului impozitării și, respectiv, a perioadei de comitere a acțiunilor privind tănuirea sau diminuarea bazei impozabile etc. (sub acest aspect, comiterea infracțiunii de evaziune se identifică cu perioada de impozitare); timpul concret de operare a datelor cu bună-știință false în documentele contabile și materialele de evidență fiscală; timpul prezentării sau al neprezentării documentelor prevăzute de lege organului fiscal; momentul concret al neachitării sumei impozitului sau taxei care urmează a fi transferată la buget. Astfel, orice acțiuni (inacțiuni) care au avut ca urmare neachitarea faptică a sumelor impozitelor pentru perioada stabilită și prin care se încalcă normele de drept în acest sens, urmează a fi considerate ca îndeplinite (realizate) pe durata de timp de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală – ele manifestându-se fie sub forma de neluare la evidență a obiectelor impozabile, a nerespectării timpului acordat pentru îndeplinirea dărilor de seamă și a documentelor contabile sau, în genere, a neprezentării acestor documente organului fiscal. Timpul comiterii evaziunii fiscale este dificil de determinat. Aceste fapte se atribuie la categoria celor continue, care încep cu falsificarea documentelor contabile și se finalizează cu neachitarea la timpul cuvenit a impozitului corespunzător. Timpul comiterii, în dependență de categoria percepției fiscale poate cuprinde perioada de la câteva zile, la câteva luni sau chiar ani, fiind calculat de la data expirării termenului de prezentare a declarației cu privire la venituri sau a introducerii în conținutul ei a informațiilor denaturate, precum și din momentul neachitării sumei datorate în limita termenului cuvenit;

e) procesul (mecanismul) de derulare a infracțiunii se caracterizează prin complexitate ridicată și latență înaltă. Pentru descoperirea și cercetarea acestor categorii de infracțiuni sunt necesare cunoștințe speciale în domeniul impozitării și evidenței contabile [276, p. 68]. Marea majoritate a autorilor

studiilor din domeniul infracțiunilor fiscale identifică în calitate de mecanism al evaziunii fiscale schema de executare a obligațiunii fiscale, adică ordinea de calculare și achitare a impozitelor. Această ordine înglobează următoarele etape: crearea (apariția) obiectului impozitării; reflectarea documentară a obiectului impozitării în evidența contabilă; calculul sumei impozitului ce urmează a fi achitat, prezentat organului fiscal; transferul sumei impozitului la buget [187, p. 96; 242, p. 693]. Prezintă interes și opinia cercetătoarei N. V. Matuschina, care în una din lucrările sale, dedicate creării modelului activității infracționale de evaziune fiscală, identifică următoarele faze ale evoluției activității infracționale: 1) *etapa informativă și de căutare*, în cadrul căreia are loc selectarea obiectivului atentatului, acumularea și aprecierea informațiilor în a căror bază potențialul infractor ia hotărârea privind posibilitatea comiterii infracțiunii în condițiile create: studierea literaturii, practicii și a normelor de drept care reglementează raporturile fiscale și care instituie răspunderea pentru astfel de acțiuni; 2) *crearea modelului activității infracționale și constituirea grupului criminal* (la această etapă infractorii își formează anumite planuri privind aplicarea metodelor concrete de comitere a infracțiunii); 3) *realizarea intenției infracționale*; 4) *lărgirea și intensificarea activității infracționale* [241, p. 48-49].

f) pentru caracteristica criminalistică a infracțiunilor de evaziune fiscală nu are nici o importanță informația referitoare la partea vătămată, deoarece în cazul neachitării totale sau parțiale a taxelor și impozitelor, în calitate de parte vătămată figurează statul în persoana organelor sale financiar-fiscale.

În literatura de specialitate sunt întâlnite și alte opinii referitoare la conceptul structurii caracteristicii criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală. Astfel, după părerea autorului A. V. Cozlov, „caracteristica criminalistică a infracțiunilor fiscale presupune cumulul unor date obiective referitoare la mecanismul faptei infracționale, la criteriile criminalistice importante și corelate (informațiile), care contribuie la descoperirea și cercetarea infracțiunilor și, de asemenea, cu referire la particularitățile și sursele informației acumulate, care sunt importante pentru soluționarea sarcinilor privind identificarea și reținerea infractorilor [223, p. 137]”. De asemenea, același, precum și alți autori mai includ în componența caracteristicii criminalistice a infracțiunilor fiscale și astfel de elemente, precum veniturile și cheltuielile contribuabilului și documentele contabile [224, p. 254; 242, p. 726; 261, p. 29].

Importanța caracteristicii criminalistice a infracțiunilor de evaziune fiscală se reflectă nu doar în contribuția nemijlocită la descoperirea și cercetarea infracțiunilor, ci și în ajutorarea lucrătorilor serviciilor operative și a specialiștilor din domeniul activității de verificare a documentelor. Ea permite de a descoperi și de a combate la momentul oportun infracțiunile din domeniul fiscalității, de a stabili cercul potențialilor infractori, de a identifica cele mai frecvent utilizate modalități de camuflare documentară a faptelor infracționale. Și în sfârșit, importanța caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală de comun cu caracteristica lor criminologică, permite statului de a identifica cele mai vulnerabile locuri în reglementarea normativă a ordinii de achitare a impozitelor și al formării

evidenței contabile, precum și pe segmentul asigurării luptei cu abaterile de la lege în acest domeniu. Totodată, caracteristica criminalistică a evaziunii fiscale ilegale (infracționale) are un rol deosebit, ea fiind una de bază pentru evidențierea caracteristicilor evaziunii de la achitarea anumitor categorii de taxe și impozite. Necesitatea elaborării unor astfel de categorii de caracteristici criminalistice particulare este una absolut certă, deoarece ordinea de calculare și achitare a anumitor impozite și taxe se deosebește în mod evident în dependență de categoria acestora. Din acest considerent, eficacitatea caracteristicii criminalistice a infracțiunilor poate fi atinsă doar la nivelul sistemului informațional privind evaziunea fiscală infracțională de la achitarea unor anumite genuri de impozite și taxe [276, p. 72-73].

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 metodicile particulare specifică împrejurările ce urmează a fi clarificate în timpul cercetării acestora. 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 metodicile particulare de cercetare a unei sau altei categorii de infracțiuni trebuie să se țină cont de prevederile doctrinare și ale legislației procesual-penale în vigoare, atunci când se elaborează algoritme ale acțiunilor de urmărire penală [64, p. 4; 69, p. 515-516].

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. Urmărirea penală, în situația unei cauze concrete, va trebui să stabilească circumstanțele ce se referă la mecanismul infracțiunii, în special la condițiile atât materiale (de anturaj), cât și spirituale în care s-a activat, la modul de pregătire, săvârșire și ascundere a faptei și a consecințelor ei, la persoana făptuitorului, victimei și a altor persoane implicate, la obiectele și instrumentele, într-un fel sau altul, exploatate de cei implicați în actul infracțional sau care reprezintă produsul infracțiunii, la atitudinea psihică a făptuitorilor față de fapta prejudiciabilă, adică la vinovăția acestora, la paguba provocată, la multe alte împrejurări, stabilirea cărora, deși nu are relevanță directă asupra fondului cauzei, asigură desfășurarea normală a procesului penal (Anexa 20) [69, p. 522-523; 152, p. 515].

În continuare, vom trece în revistă elementele infracțiunii de evaziune fiscală care urmează a fi dovedite în procesul cercetării lor conform cerințelor art. 96 din CPP al RM.

Obiectul infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor și a persoanelor fizice. În opinia autorilor Costică Voicu și Alexandru Boroș 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 de la bugetul național consolidat [175, p. 152].

Obiectul juridic generic al acestor infracțiuni îl formează relațiile sociale care asigură stabilirea integrală a impozitelor, taxelor și a celorlalte contribuții cuvenite statului. Toate infracțiunile au obiect material, care poate consta în documentele de evidență contabilă, evidențele fiscale sau chiar persoană față de care se exercită [95, p. 45].

Obiectul juridic special al infracțiunii prevăzute la alin. 1, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova îl constituie relațiile sociale cu privire la formarea bugetului public național pe calea îndeplinirii de către întreprinderile, instituțiile sau organizațiile contribuabile a obligațiilor fiscale.

În opinia autoarei V. E. Melnicova, *obiectul nemijlocit* al acestei componente de infracțiune îl constituie relațiile sociale, stabilite în sfera reglementării statale a impozitării și a formării părții de venituri a bugetului de stat [273, p. 229]. După cum afirmă cercetătorul Igor Vrenea, obiectul nemijlocit al infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor îl constituie relațiile sociale care asigură formarea bugetului public național (cu excepția bugetului asigurărilor sociale) pe calea îndeplinirii de către contribuabili – persoane juridice – a obligațiilor fiscale [178, p. 51-52].

Obiectul material (imaterial) al acestei infracțiuni îl reprezintă, după caz: 1) documentele contabile, fiscale sau financiare; 2) obiectele impozabile. Nu reprezintă relevanță penală dacă documentele contabile, fiscale sau financiare au o existență faptică – ca înscrisuri – sau sunt generate într-un mediu virtual [20, p. 144]. Documentele de evidență contabilă pot fi determinate ca acte scrise sau în variantă electronică, destinate de a fixa efectuarea operațiunilor financiar-economice conform cerințelor actelor normativ-juridice referitoare la realizarea evidenței contabile [272, p. 18]. După cum afirmă cercetătorilor români Costică Voicu și Alexandru Boroș, obiectul material al acestei infracțiuni poate fi constituit din actele contabile sau din alte documente legale în care se evidențiază cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori în evidențierea altor operațiuni fictive [175, p. 157], în care nu se evidențiază operațiunile comerciale efectuate sau veniturile realizate [175, p. 156]. Obiectul material se poate manifesta și sub forma declarațiilor de impunere false completate de contribuabil [73, p. 37]. În opinia autorului Gheorghe Alecu, obiectul material al infracțiunii de evaziune fiscală este constituit din sumele datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor speciale extrabugetare de către persoanele fizice și juridice [1, p. 7].

Astfel, putem susține opinia întâlnită și în doctrină rusă, conform căreia, în calitate de obiect material al infracțiunii nominalizate figurează documentele contabile, care reflectă datele privitoare la veniturile și cheltuielile întreprinderii, instituției, organizației, precum și obiectele impozabile [273, p. 231].

La determinarea obiectului material al infracțiunii în mod obligatoriu trebuie să se ia în considerația scopul pe care îl urmărește persoana care săvârșește infracțiunea, precum și modalitățile de atingere a acestuia. Evident, în dorința de a se eschiva de la plata impozitelor, contribuabilul va tinde, mai întâi de toate, să scoată de la impunere valorile materiale ce-i aparțin (mijloace bănești, bunuri imobiliare, mijloace de transport etc.). Pentru aceasta el se va strădui să inducă în eroare organele fiscale în ce privește obiectele impunerii existente la el și cotele acestora pe calea prezentării informației false despre ele. Și abia după ce înșelarea a avut loc, infractorul obține posibilitatea de a reține mijloacele bănești și alte bunuri tănuite sau a le folosi după propria voință. În calitate de obiect material al infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor trebuie recunoscute documentele contabile. Mijloacele bănești, datorate bugetului public național, formează obiectul material al infracțiunilor fiscale. Căci abia după înșelarea organelor fiscale cota mijloacelor bănești, care, în conformitate cu legislația fiscală, urmează a fi vărsată în buget, ilegal se reține, se consumă de infractor sau se trece în proprietatea altor persoane. Dacă inițial executarea obligațiilor fiscale a fost stipulată în natură, atunci obiectul material al infracțiunii îl poate forma, de exemplu, producția produsă de contribuabil [178, p. 54-56].

În opinia autorului V. Berliba, *obiectul nemijlocit de bază* al infracțiunii vizate este constituit din totalitatea de relații sociale care asigură interesele statului în sfera financiară, adică în ceea ce privește formarea bugetului public național pe calea încasării impozitelor, contribuțiilor de asigurări sociale și altor plăți obligatorii de la persoanele juridice. Relațiile care asigură realizarea normală a funcțiilor de control asupra încasării depline și la timp a impozitelor apar în calitate de *obiect nemijlocit facultativ*. De asemenea, menționează autorul vizat „obiectul nemijlocit al evaziunii fiscale se manifestă în relațiile sociale care asigură corectitudinea stabilirii și achitării la buget a impozitelor și a altor obligații legale față de fisc. Neglijarea consecințelor infracțiunilor săvârșite în domeniul fiscal determină subaprecierea pericolului lor social, care poate fi determinat în baza importanței impozitelor pentru activitatea economică a statului. Prejudiciul produs de evaziunea fiscală este cauzat relațiilor sociale a căror formare, desfășurare și dezvoltare este condiționată de ocrotirea unei valori sociale cum este plată integrală și la timp a impozitelor, taxelor și a celorlalte sume cuvenite statului, indiferent dacă sunt datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor extrabugetare, de către persoanele fizice ori juridice, autohtone sau străine [54, p. 63-64]”.

În viziunea autorilor O. Ș. Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean obiectul infracțiunii de evaziune fiscală a 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 fizice [248, p. 17].

După cum afirmă cercetătoarea V. E. Melnicova, obiectul material al acestei infracțiuni îl reprezintă declarația cu privire la venituri. Aceasta reprezintă un document oficial de un model

prestabilit, completat de către contribuabil și transmis Inspectoratului Fiscal de Stat. Documentul în cauză reprezintă temeiul determinării mărimii impozitului care urmează a fi achitat. Legea determină exhaustiv cazurile și situațiile în care întocmirea și prezentarea unei astfel de declarații este obligatorie. Aceasta reprezintă una dintre condițiile răspunderii penale [273, p. 229].

Subiectul infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor și a persoanelor fizice. În opinia autorului P. Diaconu, în principal, beneficiarii evaziunii fiscale sunt proprietarii sau mai bine zis, asociații majoritari. Aceștia urmăresc să obțină un profit maxim cu o impunere minimă a veniturilor lor, din partea statului. Pe aceștia nu îi interesează forma pe care o iau plățile de dividende către ei, ci suma efectivă a acestora să fie foarte mare. Dar nu numai dividendele sunt obiectivul asociaților, ci și atragerea de fonduri în scopul creditării activității proprii, aceasta putându-se face prin neplata la bugetul de stat a impozitelor datorate o anumită perioadă de timp sau prin amânarea plății lor.

O altă categorie de beneficiari o constituie salariații firmei, indiferent de statutul acestora. Ei au ca obiectiv obținerea unor câștiguri salariate importante pe seama unor plăți efectuate de către firmă. A treia categorie care profită de pe urma evaziunii fiscale este însăși firma, care prin mijloace specifice evaziunii fiscale își consolidează poziția financiară. O ultimă categorie ar constitui-o terții față de care firma are anumite interese, cărora le onorează, contra unor venituri suplimentare, solicitările de a intra într-o acțiune de evaziune fiscală [59, p. 31-32]. Subiect al acestor infracțiuni este contribuabilul sau reprezentantul legal al acestuia, ori persoana abilitată cu atribuții economico-financiare. Subiect pasiv general este statul, reprezentat prin Ministerul Finanțelor. În anumite situații putem avea și un subiect pasiv secundar, cum ar fi reprezentantul organului de control [95, p. 45].

Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 Cod penal).

Subiectul infracțiunii în cauză este: 1) persoana fizică responsabilă care, în momentul săvârșirii infracțiunii a atins vârsta de 16 ani; 2) persoana juridică (cu excepția autorității publice).

Persoana fizică trebuie să aibă calitățile unui subiect special, și anume: să fie 1) conducătorul întreprinderii, instituției sau organizației contribuabile, sau 2) contabil-șef, director financiar-contabil, ori să ocupe o altă funcție în cadrul acesteia, care i-ar permite să țină documentele contabile, fiscale sau financiare ori să dispună de obiectele impozabile [155, p. 17].

După cum afirmă savanții cercetătorii O. Ș Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean, sunt frecvent întâlnite situații în care obligațiunile funcționale pe segmentul calculării și achitării taxelor și impozitelor sunt plasate, în dependență de politica financiar-fiscală a întreprinderii, prin ordine și dispoziții, asupra directorilor financiari sau comerciali, asupra locțiitorilor de directori etc. Astfel, cercul subiecților acestei componente de infracțiune se limitează la acea categorie de persoane asupra cărora au fost plasate anumite obligații privind evidența contabilă, prezentarea dărilor de seamă financiare și achitarea impozitelor și taxelor [248, p. 37].

În opinia savanților Costică Voicu și Alexandru Boroi, subiect activ al acestei infracțiuni poate fi orice persoană care îndeplinește condițiile pentru a răspunde penal. În situația în care fapta este săvârșită prin neevidențierea în documentele contabile oficiale a veniturilor sau de neînregistrarea unor documente justificative pentru cheltuieli nereale, subiect activ nu poate fi decât o persoană cu atribuții financiar contabile, deci calificat [175, p. 156].

Autorii V. Cușnir și V. Berliba evidențiază următorii pași de determinare a subiectului infracțiunii de evaziune fiscală: a) inițial trebuie de stabilit că există o persoană juridică (întreprindere, instituție, organizație); b) această persoană trebuie să dețină calitatea de contribuabil (adică să posedă careva obiecte impozabile și obligațiuni fiscale aferente acestora; c) obligațiunea de achitare a impozitelor este înaintată persoanelor juridice; d) pentru existența delictului fiscal concret se cere stabilirea unui raport juridic bugetar impus de lege, privind obligația fiscală; e) în dependență de caracterul delictului fiscal persoana juridică poate fi supusă răspunderii fiscale; f) subiectul delictului fiscal nu coincide cu subiectul infracțiunii, adică prima noțiune o cuprinde pe cea de-a doua; g) actele juridice realizate de către organele persoanei juridice în limitele competenței sale sunt actele persoanei juridice însăși; h) răspunderii penale poate fi supusă numai persoana fizică, responsabilă, care la momentul săvârșirii infracțiunii a atins o anumită vârstă cerută expres de lege; i) în cadrul persoanei juridice actele vizând ducerea evidenței contabile, autentificarea acesteia, prezentarea ei la organele fiscale sunt realizate de către conducătorii întreprinderii, instituției și organizației (în virtutea funcțiilor administrative, de dirijare), contabilii-șefi, contabili (în virtutea funcțiilor pur profesionale), precum și de către alți funcționari care îi înlocuiesc (în virtutea funcțiilor administrative ori profesionale provizorii); j) alte persoane pot fi supuse răspunderii penale doar în calitate de complici ai infracțiunii [54, p. 86-87].

După cum menționează autorul I. Vremea, alte persoane cu excepția conducătorului, contabilului-șef (sau persoanelor care le exercită funcțiile), precum și a contabilului, care prin careva modalități au contribuit la tănuirea obiectelor impozabile, nu pot fi examinate în calitate de autori ai infracțiunii de evaziune fiscală; ele urmează a fi trase la răspundere penală în calitate de organizatori, instigatori, complici (în dependență de calitatea sa) conform art. 42 CP RM.

În calitate de participanți la infracțiunea dată pot evolua lucrători ai întreprinderii respective, având roluri diferite. Spre exemplu, acesta poate fi maistrul care la indicația conducătorului a inclus în lista de pontaj date privind lucrul neefectuat, de fapt. Sau șeful de producție care a întocmit un act fictiv de trecere la pierderi a materiei prime, a materialelor sau a producției la rebut pentru realizarea ei ulterioară în numerar fără a reflecta această trecere în documentele justificative [178, p. 93-94]. Cât privește proprietarul întreprinderii, dacă acesta nu participă la activitatea economică a întreprinderii (spre exemplu, în calitate de administrator, contabil-șef), el poate purta răspundere conform art. 244 CP RM în calitate de participant, mai frecvent instigator sau organizator al infracțiunii, în cazul implicării sale nemijlocite la săvârșirea ei. Ca participant la această infracțiune se poate manifesta și o

persoană străină pentru întreprindere, adică persoană ce nu lucrează la întreprindere, spre exemplu: persoana a înregistrat un mijloc de transport pe numele său la rugămintea conducătorului întreprinderii pentru a contribui la tănuirea obiectului impozabil [178, p. 93-94].

Evaziunea fiscală a persoanelor fizice (art. 244¹ Cod penal).

Subiectul acestei infracțiuni este persoana fizică responsabilă care la momentul săvârșirii infracțiunii a atins vârsta de 16 ani. În mod firesc, persoana juridică nu poate fi subiect al infracțiunii specificate la alin. 1, art. 244¹ Cod penal al Republicii Moldova. Este necesar ca subiectul infracțiunii analizate să întrunească cumulativ următoarele două calități speciale: 1) persoană care nu practică activitate de întreprinzător; 2) persoană care are obligația să completeze și să prezinte declarația cu privire la impozitul pe venit [20, p. 164].

Latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor și a persoanelor fizice. 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, iar nu actele de control fiscal care efectuează analize economice cu caracter general, adeseori desființate ulterior prin expertize contabile [102, p. 21]. După cum afirmă autorii C. Voicu și A. Boroi, prin bunul său sursă impozabilă ori taxabilă se înțelege orice entitate care constituie bază de calcul pentru impozite sau taxe [175, p. 155].

Sunt cunoscute două sisteme de impunere a veniturilor: unul constă în impunerea separată a veniturilor, provenind din fiecare sursă, iar altul – în impunerea globală a veniturilor, indiferent de sursă din care provine. Impunerea separată se realizează fie prin instituirea mai multor impozite, fiecare vizând venitul dintr-o anumită sursă, fie prin instituirea unui impozit unic, dar care asigură un tratament diferențiat fiecărei categorii de venituri, denumită ***cedulă***, în funcție de natura veniturilor. Din acest punct de vedere, impunerea se efectuează pentru fiecare cedulă după regulile și cotele specifice venitului respectiv. Impunerea globală constă în cumularea veniturilor realizate de o persoană fizică, din diverse surse și supunerea acestora unui singur impozit [291]. Impunerea separată prezintă avantajul tratării în mod diferențiat a veniturilor ca mod de așezare și nivel de cotă, după cum acestea provin din muncă salarială, profesii libere, afaceri, proprietate, etc. În schimb, acest mod de impunere avantajează persoanele care realizează venituri mai multe surse, ce cad sub incidența unor impozite diferite și nu mai suportă efectele progresivității, impunerile inerente în cazul cumulării tuturor veniturilor în vederea impunerii lor globale. Impunerea globală prezintă neajunsul, că nu mai ține seama de natura veniturilor [7, p. 10-11]. Sub aspectul laturii obiective, infracțiunile de evaziune fiscală sunt în marea lor majoritate comisive, dar legea sancționează și unele omisiuni [180, p. 80].

Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 Cod penal).

Modalitățile normative cu caracter alternativ ale faptei prejudiciabile specificate la alin. 1, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova sunt: a) includerea intenționată în documentele contabile, fiscale

și/sau financiare, inclusiv în cele electronice, a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile; b) includerea intenționată în documentele contabile, fiscale și/sau financiare, inclusiv în cele electronice, a unor date care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat; c) tănuirea intenționată a unor obiecte impozabile, acte contabile, fiscale și/sau financiare.

De asemenea, este necesar ca 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.

Prima modalitatea faptei prejudiciabile specificate la alin. 1, art. 244 Cod penal al Republicii Moldova presupune indicarea în documentele respective a datelor care nu corespund realității și care fie reflectă diminuat mărimea veniturilor, fie reflectă exagerat mărimea cheltuielilor. Prin aceasta, făptuitorul încalcă prevederile de la alin. 2, art. 8, lit. b din Codul fiscal.

Instituirea răspunderii penale a persoanelor juridice pentru evaziune fiscală prin introducerea în documentele fiscale a datelor denaturate privind veniturile sau cheltuielile este salutară, dat fiind faptul că pot apărea situații când contribuabilul ține contabilitatea în strictă concordanță cu legislația, reflectă în ea toți indicii economico-financiar ai organizației, însă în declarația cu privire la impozitul pe venit rezultat din activitatea sa acești indici sunt intenționat diminuați, fiind astfel denaturat și cuantumul venitului respectiv. Ca urmare, impozitul cuvenit nu se achită [178, p. 66].

Vădit denaturate se recunosc acele date incorecte, special modificate, referitoare la mărimea veniturilor, cheltuielilor ori deducerilor necesare pentru calcularea impozitelor, precum și datele care reflectă incorect starea de fapt în forma ignorării unor informații importante [54, p. 93]. Denaturarea datelor din conținutul declarației va fi considerată ca efectuată cu bună-știință în situația prezenței a două semne: necoresponderea evidentă a datelor referitoare la calcularea impozitelor stării reale a bazei impozabile, caracterul evident al acestui fapt pentru contribuabil. Acțiunea și inacțiunea presupun comiterea în proporții mari [226, p. 443].

Astfel, de exemplu, SRL „H. C.”, fiind subiect al răspunderii penale în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 3, lit. c.) CP, a fost învinuit pentru că în perioada 01.10.2013 – 31.12.2013, având intenția de a eluda achitarea taxelor și impozitelor față de bugetul public național, a inclus date denaturate în declarația cu privire la TVA pentru perioada octombrie – decembrie 2013 precum că ar fi procurat mărfuri și servicii în valoare de 16 976 787 lei de la persoane juridice, procurări care de facto nu au existat, astfel încât să diminueze TVA care urma a fi calculată din suma livrărilor care constituia 17 234 690 lei. Astfel, TVA aferent pentru livrările efectuate în luna decembrie a constituit suma de 1 509 345 lei [147].

Cea de-a doua modalitate a faptei prejudiciabile prevăzute la art. 244 Cod penal al Republicii Moldova, consistă în evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat. Prin prisma acestui

model, se poate spune că modalitatea de evidențiere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, presupune prezența a două forme alternative: 1) evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale, și 2) evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli care au la bază operațiuni ce nu au existat.

Evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli, neavând la bază operațiuni reale, presupune că făptuitorul simulează efectuarea unor operațiuni, pentru a justifica cheltuielile pe care le-a făcut. În acest caz, falsitatea vizează realitatea, efectivitatea operațiunilor efectuate. Pe de altă parte, evidențierea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor cheltuieli, având la bază operațiuni ce nu au existat, presupune că operațiunile respective există doar scriptic, pe hârtie, însă nu au fost efectuate niciodată, nici măcar prin recurgere la simulare. De această dată, falsitatea vizează nu realitatea operațiunilor efectuate, dar existența acestora.

În orice caz, intenția făptuitorului constă în a crea iluzia derulării unor operațiuni între întreprinderea activă, pe care făptuitorul o reprezintă, și o întreprindere fantomă, folosită de făptuitor în calitate de mijloc de săvârșire a infracțiunii. se procedează astfel în scopul majorării frauduloase a cheltuielilor (care, în realitate, fie nu se realizează în genere, fie implică efectuarea unor operațiuni simulate) și, implicit, al neachitării 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, care depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei [155, p. 13].

Astfel, în speță, D. D., activând în calitate de adminisitrator al SRL „B”, a eliberat întreprinderii SRL „L. H.” O factură fiscală, în sumă de 198 000 lei pentru serviciile de deservire a conferinței preconizată pentru data de 17.05.2014, totodată fiind atribuit în cont TVA în sumă de 33 000 lei. Achitarea a avut loc integral prin contul de decontare. Organul de urmărire penală a stabilit că la data de 17.05.2014, în sala de manifestări a întreprinderii SRL „L. H.” A avut loc evenimentul comandat de SRL „B”, care de fapt a fost nunta administratorului D. D.

În rezultatul acțiunilor menționate, s-a stabilit că administratorul SRL „B” a încălcat prevederile art. 102, alin. 1 din Codul fiscal prin atribuirea și trecerea în cont a TVA care nu ține de activitatea de întreprinzător, și anume a diminuat TVA în sumă de 33 000 lei pentru lunile aprilie și mai 2014. În acest mod, prin acțiunile sale, inculpatul D. D. a comis o infracțiune prevăzută de art. 244, alin. 1 CP, după indicii calificativi: Evaziunea fiscală a întreprinderii prin includerea în documentele contabile a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale [148].

După cum afirmă autorii români C. Voicu și A. Boroi, elementul material al acestei fapte infracționale constă în faptă de a evidenția în acte contabile sau în alte documente legale cheltuieli care nu au la bază operațiuni legale ori de a evidenția alte operațiuni fictive. Cerința esențială care trebuie

îndeplinită este aceea că faptele prin care se realizează elementul material să aibă drept scop neplata sau diminuarea obligațiilor fiscale [175, p. 158].

Privită ca cea de-a treia modalitate a faptei prejudiciabile, prevăzută la art. 244 Cod penal al Republicii Moldova, tănuirea unor obiecte impozabile se concretizează în: nereflectarea în documentele contabile a unor obiecte impozabile; calcularea incorectă a bazei impozabile; efectuarea tranzacțiilor fără o perfectare documentară a acestora; omisiunea contabilizării unor plăți; neînregistrarea la intrări a valorilor material-marfare; mascarea obiectului impozabil (de exemplu, pe calea exportului fictiv sau a arendării fictive a fondurilor fixe) etc. Tănuind obiectele impozabile, făptuitorul nu respectă prevederile alin. 1 și 2, art. 190 din Codul fiscal: evidența obiectelor se ține de către contribuabil de sine stătător, dacă legislația nu prevede altfel, pentru a se estima baza impozabilă, cuantumul obligațiilor fiscale calculate, modificate, stinse și restante; evidența contabilă și/sau o altă evidență pe care se întemeiază evidența obiectelor impozabile trebuie să reflecte oportun, integral și veridic operațiunile contribuabilului și situația lui financiară [155, p. 14].

Tănuirea, inclusiv cea penalmente condamnabilă, 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 în partea neinventariată, dacă, desigur, proporțiile sunt cele indicate în legea penală. Însă, spre deosebire de „neinventariere”, care reflectă în mare parte obiectivitatea celor întâmplate, termenul „tănuire” reflectă, întâi de toate, caracterul activ al comportamentului subiectului, caracterul conștient al acțiunilor sale, acestea fiind direcționate spre realizarea unui scop bine determinat.

Tănuirea obiectelor impunerii se poate exprima atât prin includerea datelor vădit denaturate cu privire la aceste obiecte în documentele contabile și darea de seamă fiscală, cât și prin neprezentarea intenționată în organele fiscale a documentelor respective despre asemenea obiecte [178, p. 70-71]. Autorii V. Cușnir și V. Berliba menționează că tănuirea ar trebui înțeleasă în sensul larg al cuvântului, adică ca micșorare (diminuare) a obiectului impozabil în documentele contabile și ca neincludere în aceste documente a obiectelor în cauză [54, p. 97]. De asemenea, noțiunea de „tănuire” nu include nici pe departe toate „performanțele” schemelor comerciale noi care determină evaziunea fiscală [54, p. 99]. Tănuirea obiectului impozabil poate fi comisă atât prin acțiune, cât și prin inacțiune. Persoană poate să nu indice anumite obiecte concrete sau să introducă în documentele corespunzătoare informații denaturate referitoare la aceste obiecte [273, p. 231].

A nu evidenția în documentele contabile oficiale sau în alte documente legale, în întregime sau în parte, a veniturilor realizate, va trebui să se înțeleagă, după caz, a nu înregistra anumite venituri în documentele contabile oficiale sau în alte documente legale, neînregistrarea poate consta în neântocmirea documentelor justificative pentru venitul realizat sau neînscierea documentelor justificative întocmite în celelalte documente contabile oficiale sau în alte documente legale („necontabilizarea” documentului justificativ încheiat); a înregistra venituri mai mici decât cele realizate în realitate. Prin omisiunea evidențierii, în total sau în parte, în documente contabile a

operațiunilor comerciale sau a veniturilor realizate, se înțelege omisiunea de a evidenția veniturile în documentele contabile oficiale sau în alte documente legale [175, p. 156-157].

Evaziunea fiscală a persoanelor fizice (art. 244¹ Cod penal al Republicii Moldova)

În domeniul fiscal, raportul fiscal este definitiv statornicit și este izvorât din dreptul pe care îl are statul, persoană juridică, de a obliga alte persoane fizice sau juridice la o prestațiune, imediată și viitoare, dar fără o contraprestație imediată și echivalentă. În cadrul raportului fiscal are loc o transmisiune de proprietăți din proprietate a unei persoane în patrimoniul statului, cu caracter obligatoriu și gratuit, fără însă a avea caracter de penalizare sau expropriere [175, p. 138].

Răspunderea pentru această faptă survine în cazurile de neprezentare a declarației, când o astfel de prezentare este obligatorie în virtutea legii, fie în situațiile în care, în declarația prezentată, sunt incluse date vădit denaturate (neincluderea informațiilor referitoare la sursa veniturilor, diminuarea veniturilor, mărirea cheltuielilor etc.) [227, p. 480]. Elementul material al acestei infracțiuni constă în sustragerea de la îndeplinirea obligațiunilor fiscale prin eschivarea de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau în includerea în declarație a unor date denaturate.

După cum afirmă cercetătorii O. Ș. Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean, latura obiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală a persoanelor fizice constă în eschivarea de la achitarea impozitelor sau taxelor din partea persoanei fizice, comisă în proporții mari sau deosebit de mari. Prin faptă, în situația dată, se subînțelege neîndeplinirea de către persoana vinovată a anumitor norme din legea fiscală, care confirmă nedorința acestei persoane de a efectua plățile obligatorii în bugetele corespunzătoare, fie introducerea datelor denaturate în latura veniturilor și cheltuielilor. Acestea sunt fapte intenționate direcționate spre neachitarea impozitelor și taxelor în proporții mari sau deosebit de mari, care au ca efect netransferul total sau parțial a taxelor și impozitelor corespunzătoare în sistemul bugetar.

Eschivarea nu constă în înșelăciune și, în general, nu include în sine, în mod obligatoriu, înșelăciunea ca modalitate de a evita achitarea impozitelor. Noțiunea de „eschivare” caracterizează activitatea persoanei vinovate, îndreptată spre neachitarea impozitelor și include în sine însuși rezultatul acestei activități – neachitarea. Modalitățile de reflectare a eschivării de la achitarea taxelor și impozitelor pot fi atât acțiunile sub forma introducerii intenționate în declarația cu privire la venit sau în alte documente, a căror prezentare în conformitate cu legislația fiscală este obligatorie, a informațiilor vădit false, precum și inacțiunile, care se exprimă în neprezentarea intenționată a declarației cu privire la venituri sau a altor documente fiscale [248, p. 26].

Cerințele esențiale, cumulative, pentru existența acestei infracțiuni sunt: a) existența obligației legale de a plăti taxe sau impozite pentru anumite activități prestate sau bunuri deținute; această cerință are în vedere că nici o obligație fiscală nu se poate stabili-institui decât prin lege; b) existența unui bun sau a unei activități care se încadrează în ipotezele legale privind impozitarea sau taxarea; c) săvârșirea

unei fapte prin care se urmărește sustragerea de la plata obligațiilor fiscale către stat pentru bunurile deținute sau activitățile realizate.

Urmarea imediată a faptei este crearea unei stări de pericol cu privire la încasarea integrală, de la toți cei obligați, potrivit legii, a sumelor reprezentând obligații fiscale către stat, deci pericolul de păgubire al patrimoniului public al statului. În consecință, această infracțiune este o infracțiune formală (de pericol), iar nu o infracțiune materială, deoarece legea cere să existe doar scopul sustragerii de la plata obligațiilor fiscale către stat, iar nu și realizarea acestui scop [175, p. 155]. După cum afirmă autoarea V. E. Melnicova, această infracțiune se consideră consumată din momentul expirării termenului pentru depunerea declarației cu privire la venituri sau din momentul remiterii către Inspectoratul Fiscal de Stat a declarației denaturate. Întocmirea unei astfel de declarații formează etapa pregătirii către comiterea infracțiunii [273, p. 230]. O poziție contrară, în acest sens, este expusă de autorii autohtoni S. Brînză și V. Stati, care declară că infracțiunea prevăzută la art. 244¹ CP este o infracțiune materială. Ea se consideră consumată din momentul producerii urmărilor prejudiciabile sub forma neachitării impozitului pe venit [20, p. 163].

Latura subiectivă a infracțiunii de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor și a persoanelor fizice.

Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor (art. 244 Cod penal). Latura subiectivă a infracțiunii specificate la art. 244 Cod penal al Republicii Moldova se caracterizează prin intenție directă.

Intenția de a săvârși infracțiunea de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor este determinată de prezența unui scop special. Chiar dacă acest scop nu este specificat în mod expres în textul art. 244 Cod penal al Republicii Moldova, el se subînțelege, constând în neachitarea la bugetul public național 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, care depășește 50 de salarii medii lunare pe economie prognozate, stabilite prin hotărârea de Guvern în vigoare la momentul săvârșirii faptei [155, p. 16]. În opinia autorilor V. Cușnir și V. Berliba, deoarece evaziunea fiscală atrage întotdeauna după sine și neachitarea impozitului respectiv, subiectul care săvârșește o evaziune conștientizată prevede nu numai că aceste obiecte vor fi diminuate, dar și faptul că în rezultatul diminuării va fi micșorată inevitabil suma plăților fiscale, necesare de achitat la buget ori un anumit impozit nu va fi plătit în genere. Anume această micșorare (neachitare) constituie în marea majoritate a cazurilor scopul acțiunilor orientate spre evaziunea fiscală a întreprinderilor [55, p. 20].

După cum afirmă cercetătorii O. Ș. Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean, latura subiectivă a acestei componente de infracțiune se caracterizează prin prezența intenției directe. Persoana conștientizează pericolozitatea socială a acțiunii (inacțiunii) sale, prevede posibilitatea sau inevitabilitatea survenirii urmărilor prejudiciabile (social periculoase) și dorește

survenirea lor. Anumite întrebări apar în situațiile în care contabilul-șef este nevoit să întocmească informații, să prezinte date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, sau să se eschiveze de la achitarea taxelor și impozitelor din partea persoanei juridice, îndeplinind ordinul ilegal al conducătorului întreprinderii, instituției, organizației. O deosebită importanță în astfel de cazuri o are conținutul ordinului său a dispoziției, împrejurările în care ele au fost emise, comportamentul contabilului-șef, modalitatea de eschivare de la achitarea taxelor sau impozitelor, acțiunile întreprinse în vederea evitării survenirii urmărilor prejudiciabile, practica judiciară pe astfel de categorii de dosare, momente care urmează a fi apreciate în procesul urmăririi penale sau al examinării cauzelor în instanța de judecată [248, p. 36-37].

Astfel, infracțiunea examinată poate fi săvârșită exclusiv cu intenție directă. Este posibil ca în situația concretă subiectul, de exemplu, contabilul șef al întreprinderii, să participe la săvârșirea faptei date sub influența psihică a altei persoane, cum ar fi managerul sau proprietarul întreprinderii. În practică pot fi întâlnite cazuri când obiectele impozitării se sustrag de la impunere, de exemplu, până la conturarea rentabilității în activitatea întreprinderii, în baza hotărârii adunării acționarilor [293].

Un motiv de săvârșire a acestei infracțiuni poate fi cel de răzbunare. Dar cel mai frecvent fapta se comite ca urmare a prezenței motivului cupidant. Important în cazurile elucidate este ca vinovatul săvârșind conștient faptele, să prevadă urmările lor și să dorească survenirea acestora. Însă motivul evaziunii fiscale la art. 244 CP RM nu are, ca și scopul, rol hotărâtor pentru încadrarea ei juridică. Stabilirea acestora are însă importanță pentru justa determinare a vinovăției, a gradului prejudiciabil al faptei săvârșite, pentru caracteristica personalității subiectului infracțiunii și pentru soluționarea problemei despre gradul și caracterul pedepsei ce urmează a fi aplicată [178, p. 88-89]. Motivul comportamentului infracțional este determinat de necesitățile interne și factorii mediului extern. Prin mecanismul acestuia se subînțelege corelația factorilor externi ai realității obiective cu stările și procesele psihice interne, care determină hotărârea de a comite infracțiunea. Motivul activității infracționale a contribuabilului îl reprezintă tendința de a-și satisface propriile ambiții, de a ocupa un loc mai important pe scara ierarhiei sociale, de a realiza performanțe în afaceri, de a se îmbogăți. Toate acestea fortifică dorința de a obține profit material pe cale infracțională. La simplii complici motivul infracțional poate fi cu totul altul: păstrarea locului de muncă, frica de răzbunare din partea coparticipanților, performanțe în carieră etc. [235, p. 29]. În doctrina rusă se menționează despre faptul că motivele comiterii faptei de evaziune fiscală pot fi diverse. Printre acestea sunt enumerate: 1) îmbogățirea personală; 2) dorința de a direcționa mijloacele financiare obținute prin evaziune fiscală spre lărgirea producției, de a efectua investiții profitabile în vederea îmbunătățirii situației financiare a organizației; 3) îmbunătățirea bunăstării angajaților de la întreprindere din contul surselor financiare tănuite de la impozitare pentru salarizarea lucrătorilor; 4) nedorința de a fi dependent de sistemul fiscal în procesul de activitate; 5) economisirea timpului de muncă, pierdut pentru vizitarea organelor fiscale și întocmirea documentației fiscale; 6) lipsa dorinței de a declara adevăratul quantum al

veniturilor înalte nu doar organelor fiscale, ci și obștimii (frica de concurenți și de mediul criminal); 7) ostilitatea față de sistemul existent în stat (în mod respectiv, și în privința instituirii și funcționării sistemului de încasare a taxelor și impozitelor); 8) urmarea exemplului „*nu achită alții, nu voi achita nici eu*” [276, p. 130-131]. În calitate de caz aparte este recunoscut fenomenul „*forosofobiei*”, adică a unei astfel de devieri în prezența căreia contribuabilul nu dorește să achite impozitele, această nedorință nefiind determinată de analiza intelectuală a conținutului și urmărilor impozitării [222, p. 265; 264, p. 86-87]. Și autorul V. Berliba menționează că latura subiectivă a infracțiunii presupune determinarea obligatorie a vinovăției în forma intenției directe. Scopul și motivul infracțiunii pot fi diferite și asupra încadrării juridice a infracțiunii nu influențează, dar sunt luate în vedere în procesul individualizării pedepsei penale [12, p. 518]. Deoarece evaziunea fiscală atrage întotdeauna după sine și neachitarea impozitului respectiv, subiectul care săvârșește o evaziune conștientizată prevede nu numai că aceste obiecte vor fi diminuate, dar și faptul că în rezultatul diminuării va și micșorată inevitabil suma plăților fiscale, necesare de achitat la buget ori un anumit impozit nu va fi plătit în genere. Anume această micșorare (neachitare) constituie în marea majoritate a cazurilor scopul acțiunilor orientate spre evaziunea fiscală a întreprinderilor [54, p. 121-122].

În opinia autorilor C. Voicu și A. Boroș, forma de vinovăție cerută de către textul incriminator este intenția directă calificată prin scop, fapta săvârșindu-se în vederea sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale [175, p. 158]. În contextul laturii subiective a acestei componente de infracțiune, cel vinovat denaturează în mod conștient informațiile în privința obiectelor impozitării, care micșorează baza impozabilă, dorind, respectiv, atingerea acestui rezultat [227, p. 482]. Persoana conștientizează că se eschivează de la achitarea impozitelor din partea întreprinderii, instituției, organizației incluzând în documentele contabile date vădit denaturate cu privire la venituri sau cheltuieli sau tăinuind obiectele impozabile, prevede că prin aceasta va cauza, în mod inevitabil un prejudiciu material și dorește cauzarea lui [273, p. 231].

Evaziunea fiscală a persoanelor fizice (art. 244¹ Cod penal). Forma de vinovăție cu care se săvârșește această infracțiune este intenția directă. Făptuitorul știe că realizează venituri impozabile sau deține bunuri taxabile și nu le declară organelor competente pentru stabilirea și încasarea obligațiilor fiscale, le ascunde sau disimulează în orice mod obligația legală, urmărind sustragerea de la plata obligațiilor fiscale de stat [175, p. 155]. Persoana conștientizează că se eschivează de la achitarea impozitelor, neprezentând declarația cu privire la venituri sau introducând în conținutul acesteia a datelor vădit denaturate cu privire la venituri sau cheltuieli, prevede că în mod inevitabil va cauza prin aceasta un anumit prejudiciu și dorește cauzarea lui [273, p. 230].

Cercetătorii O. Ș. Petrosean, Iu. V. Trunțevschi, E. N. Baricaev și A. J. Sarchisean menționează că evaziunea persoanei fizice de la achitarea taxelor și impozitelor este posibilă doar cu intenție directă în scopul neachitării parțiale sau depline a acestora. La soluționarea chestiunii privind prezența intenției în acțiunile sau inacțiunile persoanei, este necesar de a se ține cont de circumstanțele

prevăzute de legea fiscală care exclud vinovăția în comiterea încălcării fiscale. Astfel, comiterea din imprudență a anumitor erori la calculul mărimii impozitului reprezintă o abatere fiscală. Abatrerea fiscală reprezintă fapta ilegală (acțiunea sau inacțiunea), comisă cu vinovăție (cu încălcarea reglementărilor privind taxele și impozitele) de către contribuabil sau de către alte persoane, pentru care instituită răspunderea că către legea fiscală [248, p. 30]. Și în opinia autorilor Sergiu Brânză și Vitalie Stati, latura subiectivă a infracțiunii specificate la alin. 1, art. 244¹ CP RM se caracterizează prin intenție directă [20, p. 164].

2.4. Concluzii la Capitolul 2

1. 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; caracteristica criminalistică constituie întotdeauna o noțiune strict individuală, care la rândul său are și semne similare cu cele ale modelului criminalistic al infracțiunilor de o anumită categorie sau grup; 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. Procedând la investigare 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; termenul „tănuire” reflectă, întâi de toate, caracterul activ al conduitei subiectului, conștientizarea acțiunilor sale, acestea fiind direcționate spre realizarea unui scop infracțional bine determinat.

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. Acțiunea de includere în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate presumă indicarea în documentul contabil respectiv a datelor care nu corespund realității, care fie reflectă diminuat mărimea venitului impozabil, fie conține date incorecte cu privire la impozitul pe

venit; includerea în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate trebuie să fie urmată de prezentarea declarației falsificate cu privire la impozitul pe venit la organul fiscal; numai în acest mod își poate produce efectul includerea în declarația cu privire la impozitul pe venit a unor date denaturate.

7. Eschivarea nu constă în înșelăciune și, în general, nu include în sine, în mod obligatoriu, înșelăciunea ca modalitate de a evita achitarea impozitelor; noțiunea „eschivare” exprimă activitatea făptuitorului îndreptată spre neachitarea impozitelor și include în sine însuși rezultatul acestei activități – neachitarea.

8. 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.

3. CADRUL DE INVESTIGARE A INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

3.1. Cadrul metodologic general al investigării penale în domeniul evaziunii fiscale

Aplicarea constrângerii penale primordial presupune aprecierea exactă a faptelor social-periculoase incriminate de legea penală ca evaziune fiscală. Promovarea cu succes a problemei respective prevede abordarea a două momente: 1) Stabilirea stării de fapt (circumstanțele de săvârșire a infracțiunii; 2) Alegerea și interpretarea normelor juridice care stabilesc răspunderea pentru faptele în cauză [16, p. 67].

Practică de urmărire penală 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 îndeplinirii 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 cercetare penală. Conținutul acestor recomandări constituie de fapt, partea cea mai importantă a compartimentului metodic al criminalisticii și concomitent „produsul” acestuia. Mai mult ca atât, metodicile 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 [69, p. 513-514]. Investigarea penală a infracțiunilor economice 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 și abilitarea criminalilor din lumea afacerilor, unii deținând poziții sociale, politice, economice sau având relații deosebite [123, p. 63-64].

În vederea stabilirii exacte a faptelor și împrejurărilor cauzei sunt necesare identificarea mijloacelor folosite de infractor, studierea și reconstituirea manevrelor frauduloase în întregul lor, ca și în detaliu, urmărind segment cu segment toate faptele și împrejurările, contribuția personală a participanților. Obiectivul principal al investigării penale în domeniul afacerilor (*inclusiv, în domeniul economico-financiar n.n.*) este identificarea și înregistrarea circulației banilor pe parcursul comiterii unei infracțiuni. Investigarea penală în domeniul afacerilor trebuie să stabilească proveniența banilor, identificarea persoanei care a primit banii, momentul în care acea persoană a primit banii și locul în care se află depozitați banii, toate aceste elemente reprezentând surse de probe valoroase pentru investigatori în vederea stabilirii activității infracționale a unei persoane. Alte informații valoroase care pot sprijini investigarea penală în domeniul afacerilor rezultă din efectuarea următoarelor activități: a) identificarea motivației infracționale și a legăturilor și asocierilor între diferite persoane și locuri; b) identificarea utilizării altor servicii, cum sunt de exemplu, serviciile de telefonie, de transport și a altor facilități relevante pentru cazul investigat; c) localizarea sau identificarea suspectilor și martorilor; d)

furnizarea de informații cu privire la activitatea financiară a suspectului; e) supravegherea suspectilor (Anexa 18).

Activitatea de investigare penală în domeniul afacerilor reprezintă o activitate interdisciplinară, fiind realizată 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 [123, p. 65]. 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. În literatura de specialitate s-a afirmat că este dificil de stabilit un cadru tip de cercetare în această materie. Totuși, două ipoteze specifice de acțiune sunt conturate de următoarele împrejurări: **a)** în săvârșirea a ceea ce numit, în general, escrocherie, făptuitorul se protejează prin anonimat (nume fals, calitate falsă etc.); **b)** în cazul manevrelor frauduloase el este forțat să se „descopere” și, adesea, chiar să fie o persoană importantă, respectabilă (sau să fie considerată așa). De aici rezultă necesitatea identificării inclusiv prin semnalmente, după *modus operandi* sau acțiuni tipice ale poliției [303].

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 [152, p. 589]. Pentru întemeierea laturii obiective a „tănuirii obiectului impozabil”, organele fiscale trebuie să probeze următoarele circumstanțe: în primul rând, că întreprinderea a avut un obiect impozabil sau altul; în al doilea rând, faptul lipsei datelor despre acest obiect în documentația primară de evidență a întreprinderii; în al treilea rând, faptul neachitării sumei impozitelor în buget (semnul componenței materiale) [16, p. 69].

În opinia cercetătorilor Averianova T. V., Belchin R. S., Coruhov Iu. Gh. Și Rossinscaia E. R., în situațiile de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, urmează a fi stabilite următoarele circumstanțe: 1) termenul fixat pentru prezentarea declarației cu privire la venituri organului fiscal; 2) dacă a fost prezentată informația (documentația) corespunzătoare și când a fost pusă la dispoziția organului fiscal; 3) când au fost realizate operațiunile financiar-contabile, informațiile cu privire la care nu și-au găsit (sau și-au găsit) reflectare în documentele prezentate organului fiscal; 4) pentru care perioadă de impozitare au fost prezentate organului fiscal documentele ce conțin informații denaturate; 5) care este caracterul informației denaturate, prezentate organului fiscal (mărirea cheltuielilor, diminuarea veniturilor, tănuirea obiectului impozabil etc.); 6) în care documente contabile sunt denaturate (falsificate) informațiile referitoare la venituri sau cheltuieli ori sunt tănuite obiectele impozabile (în calculul impozitului, dări de seamă, documente de evidență analitică, documente inițiale etc.); 7) nu au fost tănuite informațiile cu privire la venituri sau cheltuieli prin intermediul

nereflectării lor în documentele inițiale; 8) nu a fost realizată tăinuirea obiectului impozabil prin careva modalități specifică (neluarea la evidență, lipsa înregistrării la organul fiscal, lipsa contului în bancă etc.); 9) când au fost comise acțiunile în urma cărora a fost denaturată informația referitoare la obiectul impozabil; 10) cine a comis infracțiunea respectivă, cu indicarea următoarelor date referitoare la fiecare învinuit în parte: a) statutul juridic al învinuitului (persoană fizică, antreprenor, conducător al organizației, contabil-șef, angajat al contabilității, agent fiscal etc.); b) funcția învinuitului și atribuțiile pe care le are în contextul vizat; c) actele normative care plasează asupra acestuia obligația de a prezenta inspectoratului fiscal declarații cu privire la venituri sau alte documente; d) cine dintre învinuiți a realizat nemijlocit acțiuni concrete (care anume), care constituie componența de infracțiune a evaziunii fiscale; e) care este mărimea (cuantumul) evaziunii fiscale; f) ce cotă de impozitare este aplicată în privința fiecărui obiect al impozitării; g) din care sumă nu este achitat impozitul; h) circumstanțele care atenuează sau agravează răspunderea persoanei [186, p. 753-754].

Pentru elucidarea mecanismului fraudulos caracteristic infracțiunilor economico-financiare, organul de urmărire penală verifică modul în care a fost organizată și înregistrată evidența, gestiunea, modul de utilizare a formularelor cu regim special de înscrieri și numerotare (facturile, chitanțele, avizele de însoțire a mărfii etc.), prin examinarea cărora vă putea stabili volumul de activitate, plățile și încasările realizate în raport cu bugetul de stat, clienți, furnizori, cu alte persoane fizice și juridice. Urmărind circulația formularelor, începând cu momentul eliberării din magazine, se poate stabili comiterea infracțiunii. În bonurile de consum sunt înscrise seria și numerele aferente formularelor respective, iar funcționarii care le primesc răspund de utilitatea lor, prin consemnarea operațiunilor legale, având obligația să justifice în orice moment existența lor. Chitanța fiscală este un act important care servește ca document justificativ privind cumpărarea unor bunuri sau prestarea unor servicii (dacă nu se întocmește factură). Pentru a avea valoare de document justificativ de înregistrare în contabilitate, chitanța fiscală trebuie să fie însoțită de bonul de vânzare, bonul eliberat de casa de marcat, actul de deducere a TVA etc. Când furnizorul este scutit de obligația emiterii facturii, va păstra al doilea exemplar al chitanței fiscale spre a putea verifica realizarea operațiunii [33, p. 69].

La cercetarea infracțiunilor financiare comise în instituții publice, organul judiciar urmărește: exactitatea și conformitatea cu realitatea a conturilor, inventarierea la termene și în condițiile legii a patrimoniului; stabilirea și încasarea legală a veniturilor bugetare; angajarea, lichidarea, ordonanțarea, plățirea și înregistrarea cheltuielilor conform legii bugetare; autorizarea legală a modificărilor aduse prevederilor inițiale a bugetelor; utilizarea subvențiilor și alocațiilor pentru investiții conform destinației stabilite, analizarea calității gestiunii financiare (legalitatea concesiunilor, sponsorizării etc.) [102, p. 22].

Cunoașterea cadrului normativ în domeniu. Cunoașterea tuturor prevederilor legale este indispensabilă, cu atât mai mult cu cât delincventul din lumea afacerilor urmărește constant să acționeze cu cât mai aproape de marginea legii, să acopere toate faptele sale, cât mai mult timp este

posibil, printr-o pseudo-legalitate pentru a inspira încredere și a se sustrage cercetărilor organelor judiciare sau de control financiar [295].

Cunoașterea specificului activității economico-financiare. Datele privind domeniul menționat sunt deosebit de utile investigației întrucât fraudele în materie sunt greu de limitat. În linii mari, printre cunoștințele care sunt esențiale într-o astfel de investigație se numără cele care vizează: a) Structura și organizarea administrativă a societăților, agenților economici cu capital de stat, privat sau mixt; b) Modul în care este ținută evidența contabilă, mișcarea și operațiunile de casă, registre contabile, bilanțuri, inventare cu privire la bănci, industrie și comerț; c) Organizarea direcțiilor sau serviciilor într-o bancă, un oficiu de schimb valutar, mecanismele diverselor unități sau societăți economice; d) Modalitățile de efectuare a schimburilor monetare internaționale, clearing-ul, swift-ul, traficul de mărfuri, INCOTERMS, cadrul normativ vamal, asigurările, transportul de mărfuri și persoane.

Stabilirea exactă a faptelor și împrejurărilor cauzei. Pentru soluționarea cauzei, sunt capitale identificarea mijloacelor folosite de delincvent, studierea și reconstituirea manevrelor frauduloase în întregul lor, ca și în detaliu, urmărind segment cu segment toate faptele și împrejurările, contribuția personală a participanților [152, p. 590].

Cercetarea fiecărei infracțiuni este un proces strict individual, pentru că o infracțiune se deosebește de alta prin anumite elemente: subiect, obiect, modul de operare și conținutul activității infracționale, locul, timpul, procedeele utilizate în realizarea scopului infracțional, consecințele, motivul și scopul săvârșirii actului ilicit etc. [76, p. 714].

3.2. Sesizarea și pornirea urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală

Nimic din tot ceea ce progresul a pus la îndemâna omului modern, spre o folosință onestă și binefăcătoare, nu a rămas nespeculat de odioasa armată a infractorilor. În lupta contra crimei, societatea este datoră să pună la contribuție toate mijloacele pe care civilizația actuală le oferă. La perspicacitatea și ingeniozitatea infractorilor moderni trebuie să se răspundă printr-o organizare metodică și serioasă a urmăririi. După cum infractorii își perfecționează sistemele lor de atac, tot astfel societatea trebuie să-și perfecționeze sistemele sale de luptă [163, p. 514-515]. Desigur, crima organizată este extensiv și adânc implicată în afacerile legale. Aceasta presupune însă folosirea unor metode ilegale, ca de exemplu, evaziunea fiscală, care conduce la obținerea unor profituri ilegale pe seama cetățenilor [2, p. 374].

În acest context, urmărirea penală se prezintă a fi activitatea care are ca obiect strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptuitorilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată [13, p. 25-26]. Rolul urmăririi penale nu este numai acela de a pune la dispoziția instanțelor judecătorești materialul probator necesar stabilirii vinovăției infractorilor și tragerii la răspundere a acestora sau, altfel spus, de a fi un fel de fabrică de produs probe, ci și acela de instituție procesuală

care, în limita activităților specifice, realizează și funcția preventiv-educativă a procesului penal. Astfel, operativitatea și promptitudinea în activitatea de constatare a infracțiunilor, precum și identificarea în timpul cel mai scurt a făptuitorilor sunt aspecte importante de natură să dea satisfacție opiniei publice care este indignată de comiterea infracțiunilor respective [133, p. 20].

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 vorba doar de un simplu act de informare a organelor de urmărire penală, or sesizarea trebuie făcută în condițiile expres prevăzute de lege [13, p. 45]. Pentru aplicarea unor soluții legale și temeinice în cadrul procesului penal este nevoie de probe, iar aceste probe, atât cu privire la faptă, cât și la făptuitor, sunt adunate 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, începerea urmăririi penale fiind pornirea acelui motor care pune în funcțiune, în cele mai multe dintre cauze, întreg angrenajul procesului penal. În vederea începerii urmăririi penale este necesar ca organele de urmărire să aibă cunoștință despre săvârșirea unei infracțiuni și să fie sesizate conform legii. Sesizarea conține atât elementul de informare, cât și temeiul legal de desfășurare a activității de cercetare. Sesizarea reprezintă punctul de plecare al urmăririi penale, fără de care aceasta nu poate începe [133, p. 102].

În literatura de specialitate se apreciază că urmărirea penală cuprinde: etapa de investigare a faptei (*in rem*), cea de investigare a persoanelor și aceea de rezolvare a cauzei de către procuror [173, 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 cercetare [133, 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 infracțiunilor fiscale permit de a începe urmărirea penală fără efectuarea cărorva operațiuni suplimentare de verificare. Totodată, ofițerul de urmărire penală urmează să analizeze minuțios materialele care-i sunt puse la dispoziție și să le solicite pe cele care sunt în lipsă. De rând cu documentele legate de calculul și achitarea impozitelor, este necesar de a obține, în caz de necesitate, și documentele inițiale de țin de activitatea contribuabilului. Astfel, în conformitate cu prevederile art. 251 din CF, în procesul examinării cazurilor de încălcare fiscală în care se constată semne ale componenței de infracțiune, Serviciul Fiscal de Stat adoptă decizia asupra cazului de încălcare fiscală, în care se indică exact prejudiciul cauzat prin încălcările admise, măsurile de înlăturare a acestor încălcări și repararea prejudiciului cauzat prin încălcare (achitarea la buget a sumelor de impozite, taxe, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate în procesul controlului). Sesizarea organului de urmărire penală cu privire la

existența semnelor componente de infracțiune se face printr-o adresare scrisă, care se transmite acestuia în termen de 5 zile lucrătoare de la data emiterii deciziei cu privire la contestație sau de la data expirării termenului de contestare a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală.

La sesizarea privind identificarea semnelor componente de infracțiune, în mod obligatoriu, se anexează actul de control, decizia asupra cazului de încălcare fiscală și materialele ce țin de controlul fiscal în cauză. În sesizare se face consemnarea privind executarea sau neexecutarea măsurii de înlăturare a încălcării stabilite și privind restituirea sau nu a prejudiciului cauzat sau a contravalorii (achitarea la buget a sumelor de impozite, taxe, contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii și prime de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate în procesul controlului) [35].

De asemenea, trecem în revistă și următorul moment legat de sesizarea și pornirea urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală: „În cazul constatării semnelor componente unei infracțiuni în cadrul exercitării atribuțiilor și drepturilor sale, Comisia Națională a Pieții Financiare emite o decizie în care indică încălcările admise, prescrie măsurile de înlăturare a acestor încălcări și, dacă există și poate fi constatat, indică prejudiciul prin aceste încălcări, prin sesizarea organului de urmărire penală. Sesizarea organului de urmărire penală cu privire la existența semnelor componente de infracțiune se face printr-o adresare scrisă, care se transmite acestuia în termen de 5 zile lucrătoare de la data emiterii deciziei Comisiei Naționale sau de la data expirării termenului stabilit pentru executarea prescripției. La sesizare se anexează decizia și materialele aferente [105]”.

Documentele reprezintă purtătorii de bază ai 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 îngreuează și complică descoperirea acestei categorii de infracțiuni. În calitate de purtători de informații privind comiterea faptei de evaziune fiscală figurează: declarațiile fiscale și calculele impozitelor, documentele de dare de seamă contabilă, prezentate inspectoratului fiscal, conturile bancare și conturile de facturare, prezentate inspectoratului fiscal, documentele de evidență primară și analitică etc. Pentru depistarea acestor infracțiuni în baza documentelor sunt dispuse diferite categorii de expertize judiciare: contabilă, economică, fiscală, tehnico-criminalistică. La pornirea urmăririi 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 a cheltuielilor fie tănuirea obiectelor impozitării, proporția mare a impozitului neachitat etc. 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 în latura referitoare la venituri, cheltuieli sau privind tănuirea obiectelor impozabile [219, p. 294]. Organele de urmărire penală pot lua, de asemenea, cunoștință despre săvârșirea unei infracțiuni prin intermediul presei, radioului, televiziunii, care dau publicității unele aspecte din activitatea unor unități economice sau persoane, prin denunțuri anonime, scrise sau verbale (telefonice), pe baza constatărilor personale în

cazul infracțiunilor flagrante, precum și prin activități specifice muncii organelor de urmărire penală [133, p. 91].

Una dintre modalitățile de sesizare a organului de urmărire penală, conform art. 262, alin. 1 CPP RM, o reprezintă depistarea nemijlocită de către organul de urmărire penală sau procuror a bănuielii rezonabile cu privire la săvârșirea unei infracțiuni. Art. 265, alin. 3 al CPP RM menționează că, dacă a depistat o infracțiune ori a constatat o bănuială rezonabilă cu privire la o infracțiune comisă, ofițerul de urmărire penală, colaboratorul organelor de constatare sau procurorul întocmește un proces-verbal în care consemnează cele constatate și concomitent dispune înregistrarea imediată a autosesizării pentru a începe urmărirea penală. Luând în calcul complexitatea și importanța obținerii și folosirii informației speciale de investigații în procesul descoperirii și cercetării infracțiunilor, legiuitorul a reglementat în art. 93, alin. 4 modalitatea de admitere a datelor de fapt obținute prin activitatea specială de investigații în calitate de probe.

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, asigurarea însoțirii operative și informaționale a acestei categorii de cauze penale [261, p. 68]. 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. La aceste materiale se atribuie: 1) comunicările în scris asupra faptelor tănuirii veniturilor (cheltuielilor) sau a obiectelor impozitării, semnate de către conducătorul organului fiscal; 2) actul de verificare al respectării legislației fiscale și hotărârea conducătorului organului fiscal, în acest sens, cu anexarea documentelor contabile în original, care confirmă faptul tănuirii veniturilor; 3) obiecțiile în scris, fie explicațiile contribuabilului în privința încălcărilor descoperite (Anexa 19).

Sprijinindu-se pe cunoștințele profesionale din domeniul organizării procesului de producție la întreprinderi, instituții și organizații, pe normele de organizare a evidenței contabile, pe cunoștințele privind procedeele punerii în aplicare a acțiunilor infracționale specifice (falsificarea documentelor, falsificarea producției, tănuirea bunurilor materiale etc.), ofițerul de urmărire penală urmează să se clarifice minuțios în întregul spectru de împrejurări ale cauzei penale cercetate [219, p. 264].

În cazul investigării faptelor de includere în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile sau tănuirea altor obiecte impozabile, circumstanțele care urmează a fi dovedite în cadrul cauzei penale sunt următoarele: 1) statutul juridic al subiectului infracțiunii: persoana fizică, persoana fizică – întreprinzător fără crearea unei persoane juridice, persoana juridică (întreprindere organizație); 2) este obligată persoana fizică sau întreprinderea să achite impozitele; 3) ce tipuri de impozite și taxe este obligată să achite persoana (fizică sau juridică); 4) are dreptul persoana (fizică sau juridică) la scutiri la achitarea impozitelor; 5)

care este modalitatea ducerii evidenței contabile și prezentarea declarațiilor la întreprindere; 6) din ce moment și ce fel de activitate de întreprinzător a fost realizată de către contribuabil; 7) ce perioadă de timp datele denaturate au fost incluse în documentele contabile, fiscale sau financiare; 8) cine a gestionat activitatea întreprinderii și a fost responsabil de evidența contabilă în perioada denaturării datelor contabile și fiscale; 9) cine nemijlocit este responsabil de săvârșirea infracțiunii, cine este organizatorul; 10) de către cine, când și în ce circumstanțe au fost depistate faptele de tănuire a obiectelor de la impozitare; 11) ce acte legislative și normative au fost încălcate de către contribuabil; 12) ce obiecte impozabile au fost tănuite și în ce mărime; 13) care este mărimea impozitelor neachitate de la obiectele impozabile tănuite, suma totală a impozitelor diminuate; 14) ce măsuri urmează a fi luate pentru recuperarea prejudiciului, 15) ce metodă de tănuire a obiectului impozabil a fost utilizată; 16) ce circumstanțe au generat comiterea infracțiunii [186, p. 759].

În conformitate cu prevederile art. 276¹ CPP al RM, în cazul în care în sesizarea depusă la organul de urmărire penală sînt semne clare care justifică bănuirea rezonabilă de săvârșirea unei infracțiuni prevăzute la art. 244 și 244¹ CP, inclusiv în cazul autosesizării organului de urmărire penală sau a procurorului în privința infracțiunilor menționate, organul competent să exercite urmărirea penală solicită opinia organului de control de stat asupra activității de întreprinzător sau a altui organ competent în controlul respectării prevederilor legislației din domeniul în care a fost săvîrșită fapta, în vederea expunerii, în limita competențelor sale, asupra existenței sau nu a încălcării legislației din domeniu și prejudiciului cauzat prin încălcare. Solicitarea organului de urmărire penală trebuie să conțină exact faptele și informațiile cu privire la care se solicită opinia organului de control. Organul de urmărire penală nu are dreptul să dispună sau să solicite organului de control inițierea unui control în sensul Legii nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător [111].

Demersul organului de urmărire penală adresat în conformitate cu prevederile alin.(1) se examinează de organul de control competent în conformitate cu prevederile Legii nr.131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător. În situațiile prevăzute la alin.(1) al art. 276¹ CPP, în cazul cînd solicitarea excede competența organului de control, acesta, în termen de 5 zile de la recepționare, restituie organului de urmărire penală solicitarea și materialele anexate la aceasta în partea care excede competența organului de control.

În cazul infracțiunilor specificate, procurorul poate decide asupra pornirii urmăririi penale doar după recepționarea sesizării organului de control de stat, expediată în conformitate cu prevederile art. 29 alin. (11) din Legea nr. 131/2012 privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător sau cu ale art. 251 din Codul fiscal. În cazul în care sesizarea care indică semne clare care justifică bănuirea rezonabilă de săvîrșirea uneia din infracțiunile prevăzute la alin. (1) art.276¹ CPP, este depusă de organul de control de stat al activității de întreprinzător, prevederile alin.(1), (3) și (4) ale art 276¹ CPP nu se aplică. În cazul în care din sesizarea depusă la organul de urmărire penală sau la procuror nu reies semne clare care să justifice bănuirea rezonabilă de săvîrșirea unei infracțiuni, se informează

organul de control competent, care va continua examinarea conform competențelor, aplicând corespunzător prevederile art. 274 alin.(4)–(7) CPP. Informarea organului de urmărire penală, de către organul de control, cu privire la rezultatele examinării sesizării organului de control nu este obligatorie, decât în cazurile expres prevăzute de lege. De asemenea, pentru a evita începerea nejustificată a urmăririi penale, este necesar: a) de a studia minuțios materialele controlului efectuat de către organul fiscal, atrăgând o atenție deosebită asupra faptului dacă sunt indicate în actul de control documentele de evidență examinate, dacă sunt anexate la actul de control documentele necesare; b) de a studia documentele ridicate și prezentate de comun cu actul de control, folosind în acest sens ajutorul unui specialist (contabil, revizor, auditor); c) a obține explicații de la contribuabil (persoane responsabile pentru activitatea financiar-economică a persoanei contribuabil și a persoanelor care au semnat declarația cu privire la venituri.

Pe urma acestor acțiuni, este luată hotărârea privind începerea urmăririi penale, refuzul începerii urmăririi penale sau a transmiterii materialelor după competență [186, p. 758-759]. Art. 274 alin. 1 Cod de procedură penală al RM fixează că organul de urmărire penală sau procurorul dispune prin ordonanță „începerea urmăririi penale în cazul în care, din cuprinsul actului de sesizare sau al actelor de constatare, rezultă o bănuială rezonabilă că a fost săvârșită o infracțiune și nu există vreuna din circumstanțele care exclud urmărirea penală”. Astfel, pentru începerea urmăririi penale asupra faptelor de evaziune fiscală este necesară prezența unui cumul de date veridice și autentice: locul comiterii infracțiunii, diminuarea veniturilor în conținutul documentelor contabile concrete, denaturarea cheltuielilor, tănuirea anumitor obiecte ale impozitării, precum și proporția tănuirii [249, p. 103-104].

3.3. Situații tipice de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală

Prin similitudine cu toate faptele penale săvârșite cu intenție, fiecare operă frauduloasă reprezintă un caz aparte. Imaginația făptuitorilor în această materie nu cunoaște limite, manifestându-se în domenii și pe direcții nebănuite și accentuându-se astfel caracterul de pericolozitate al faptelor în discuție, prin afectarea multor oameni de afaceri onești și a contribuabililor prin prejudiciile pe care le aduc statului. Activitatea infracțională în latura 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 calificare infracțională a persoanelor vinovate, 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. Astfel de situații sunt caracteristice pentru întreprinderile nu prea mari, unde evidența contabilă nu este pusă bine pe roate, operațiunile financiar-economice efectuate nu sunt reflectate în cadrul acesteia, iar veniturile obținute sunt tănuite de la impozitare. Întreprinderea, în cazurile date, nu are un contabil calificat angajat în state. Destul de tipice sunt și situațiile când, conducătorul

întreprinderii, efectuând operațiuni economico-financiare, nu remite în contabilitate documentele inițiale care le reflectă, rolul contabilului în cadrul grupului criminal fiind unul care stârnește discuții;

2. *Activitatea de nivel semi profesional.* Eschivarea de la achitarea impozitelor este obținută, de obicei, prin intermediul reflectării în documentația contabilă a activității financiar-economice denaturate. Astfel se procedează în situațiile în care în cadrul întreprinderii activează un contabil destul de experimentat, care „ascunde” veniturile prin intermediul substituirii documentelor contabile primare prin altele – falsificate, prin denaturarea dărilor de seamă financiare, prin „dubla contabilitate”, momente capabile de a „trece în umbră” activitatea infracțională;

3. *Activitatea de nivel profesional,* în cadrul căreia, evaziunea fiscală se realizează simultan prin intermediul tănuirii și al voalării. De o pericolozitate deosebită sunt situațiile în care fapta de evaziune este comisă prin efortul comun a mai multor persoane juridice, când este practică coruperea persoanelor din cadrul organelor fiscale și de drept, iar sursele bănești tănuite de la impozitare sunt redirecționate spre economie tenebră, corelată cu astfel de activități, precum comercializarea drogurilor și a armelor de foc, traficul de ființe umane etc. [249, p. 38-39].

Activitățile ce trebuiesc întreprinse de investigatorii fraudelor în scopul prevenirii și combaterii fenomenului evazionist sunt: activități specifice de culegere a informațiilor și de supraveghere a persoanelor suspecte care au săvârșit ori pregătesc să săvârșescă fraude fiscale; activități specifice de prevenire și combatere a infracționalității referitoare la fraudele fiscale; documentarea informativă și inițierea de verificări împreună cu alte autorități ale statului care vor avea în vedere: respectarea regimului taxelor și impozitelor, a restituirilor de TVA, precum și orice alte modalități de prejudiciere a bugetului de stat; activități specifice de prevenire și combatere a infracționalității referitoare la înființarea unor firme fantomă, precum și a unor rețele infracționale de persoane și firme fantomă specializate în restituiri ilegale de TVA; efectuarea de verificări directe cu privire la reprezentanții instituțiilor cu atribuții de control fiscal predispuși la complicitate cu agenții economici implicați în fraude fiscale; activități de cercetare în cauzele fiscale cu privire la fraudă fiscală și analiza acestora cu procurorii care supraveghează activitatea în vederea dispunerii măsurilor legale; studierea evoluției fenomenului infracțional din sfera impozitelor și taxelor și stabilirea de noi activități operative pentru diversificarea formelor de acțiune, în raport cu metodele practicate și mijloacele folosite de infractori; identificarea, prin mijloacele specifice muncii de poliție, a persoanelor care au înstrăinat, înstrăinează ori intenționează să înstrăineze părțile sociale deținute în societăți comerciale cu debite la bugetul de stat în scop fraudulos; identificarea persoanelor cetățeni străini care, în schimbul unor sume de bani, își exprimă acordul pentru dobândirea părților sociale ale unor societăți cu mari datorii către bugetul statului, care ulterior părăsesc teritoriul țării fără achitarea debitului [73, p. 154-155].

În caz de cercetare a faptelor de evaziune fiscală, comise de persoanele juridice, se vor avea în vedere în principal următoarele activități specifice: identificarea reprezentantului legal al persoanei juridice sau al mandatarului acesteia, care să fie prezent la îndeplinirea actelor procesuale și

procedurale; citarea persoanei juridice la sediul acesteia; comunicarea către organul care a autorizat înființarea persoanei juridice și către organul care a înregistrat persoana juridică începerea urmăririi penale, punerea în mișcare a acțiunii penale și trimiterea în judecată a persoanei juridice, la data dispunerii acestor măsuri, în vederea efectuării mențiunilor corespunzătoare [73, p. 155]. De asemenea, literatura de specialitate evidențiază și activitățile ce se vor desfășura în vederea identificării valorilor deținute de făptuitori, și anume: solicitarea de date cu privire la bunurile deținute și pentru care ar trebui plătite impozite și taxe locale sau de stat; solicitarea de date cu privire la terenurile și imobilele pe care aceștia le au în proprietate; solicitarea la bănci de date cu privire la conturile deținute de persoanele suspecte și sumele avute la dispoziție; când se dețin sau se primesc informații cu privire la existența unor bunuri mobile și imobile deținute în străinătate de către persoanele reclamate, prin comisii rogatorii internaționale, se va solicita identificarea acestora și valoarea lor; solicitarea de informații la registrele de evidență a valorilor mobiliare; verificări la firmele de asigurare; documentarea cu privire la autoturismele înregistrate pe numele infractorilor și ale apropiaților acestora; efectuarea, în condițiile legii, de percheziții domiciliare și ridicarea de obiecte și înscrisuri relevante cu privire la bunurile dobândite ca urmare a comiterii de infracțiuni de evaziune fiscală [73, p. 156].

În esență, orice investigație în acest domeniu presupune adaptarea unor principii și inițierea unor acțiuni de cercetare, precum: a) *Analiza stării de fapt* și evaluarea deficitului financiar în momentul semnalării sau descoperirii faptei, prin inventarii, expertize financiar-contabile și merceologice; b) *Ridicarea de obiecte și înscrisuri*, efectuarea de percheziții în scopul descoperirii de documente, registre contabile, chitanțe, dispoziții de încasări și plăți, cecuri, cambii, inclusiv instrumente de falsificare; c) *Audierea martorilor* pentru a stabili datele ce privesc atât identitatea făptuitorului, cât și modalitățile de operare; d) *Dispunerea expertizelor judiciare*, destinate stabilirii circulației actelor, a bunurilor, a mijloacelor de plată, precum și determinarea autenticității înscrisurilor etc; e) *În ascultarea învinutului sau inculpatului*, se va urmări, în special, stabilirea circumstanțelor operaționale, descifrarea și natura acțiunilor frauduloase (Anexa 21). Pentru stabilirea sau descifrarea mecanismului infracțional este, însă, necesară, atât o documentare specializată, cât și o familiarizare cu lumea delincvențelor din afaceri. Pentru aceasta, cel care investighează trebuie să posede noțiuni juridice precise și suficiente cunoștințe din domeniul afacerilor [152, p. 589-590].

Procesul cercetării oricărei fapte infracționale este determinat de conținutul și volumul informației inițiale, în baza căreia este pornită urmărirea penală și este efectuată stabilirea împrejurărilor care urmează a fi dovedite cu luarea în calcul a situațiilor concrete de urmărire penală stabilite. Situația de urmărire penală (Anexa 22) depline de suficiența datelor, informațiilor inițiale, din care considerent ea poate fi denumită că situație de urmărire penală tipică (inițială) [261, p. 69]. Situația inițială de urmărire penală reprezintă „o situație concretă cotidiană, de toate zilele din cadrul cauzei penale, care se află în gestiunea organului de urmărire penală, ce caracterizează etapa incipientă

a cercetărilor și include, în primul rând, informațiile referitoare la controalele preliminare, acțiunile de urmărire penală ce nu suferă amânare și măsurile speciale de investigații [216, p. 6]”.

Analiza situației operative denotă că cea mai mare parte a infracțiunilor fiscale sunt comise în sferele, în care circulația mijloacelor în numerar este semnificativă și este dificil controlul operativ al înregistrării lor oportune la venituri, ceea ce permite a scoate sume bănești semnificative în sfera economică „*tenebră*” și a le utiliza pentru necesitățile criminalității organizate [50, p. 106]. Situațiile inițiale de urmărire penală, care apar la etapa primară a urmăririi penale sunt în același timp și tipice. Acești termeni nu contravin unul altuia, ci dimpotrivă, caracterizează suplimentar această clasificare de grup – situații tipice și inițiale. În acest context, susținem părerea expusă în literatura de specialitate conform căreia, dinamismul, dezvoltarea continuă, trecerea de la o stare la alta, dependența permanentă de factorii obiectivi și obiectivi interni și externi sunt cele mai importante calități ale situațiilor de urmărire penală [208, p. 14]. Anume dinamicitatea situațiilor, specificul evoluției lor, determină particularitățile soluționării sarcinilor și funcțiilor de bază organelor de drept anume la etapa inițială a cercetării infracțiunilor [261, p. 70].

Analizând clasificarea situațiilor de urmărire penală, cea mai reușită se prezintă a fi, în opinia noastră, divizarea lor în simple și complexe. Toate situațiile complexe, în dependență de cantitate, caracter și conținutul factorilor negativi constituiți, pot fi clasificate în cinci grupe: de problemă, de conflict, de risc tactic, nesistematizate organizațional și combinate [208, p. 46; 261, p. 70]. Până a purcede la examinarea nemijlocită a situațiilor de urmărire penală pe categoria respectivă de dosare, este necesar de a menționa că la etapa actuală una dintre cele mai de perspectivă modalități de organizare a cercetării infracțiunii, cu luarea în calcul a situației de urmărire penală, o reprezintă metoda scopului programat (*inclusiv planificarea cercetării infracțiunilor n.n.*) care reprezintă un program special elaborat de cercetare a unor grupuri, categorii sau varietăți de infracțiuni, inclusiv și a celor de evaziune fiscală [283, p. 32].

Destinația de bază a programelor de cercetare și a planificării cercetării infracțiunilor constă în ordonarea, eficientizarea, fundamentarea științifică și organizarea, cu economie de timp și forțe, a procesului de cercetare a infracțiunilor [206, p. 6; 261, p. 70-71]. Programele criminalistice, în viziunea autorilor V. A. Guneaev și S. V. Cuzmin figurează în calitate de instrument, de pârgie de analiză a informațiilor și a sintetizării datelor inițiale, aflate la îndemâna organului de urmărire penală [205, p. 49; 261, p. 71]. Mai mult ca atât, programele de cercetare a infracțiunilor și planificarea cercetării lor reprezintă instrumentul care ordonează procesul de cercetare, îl face logic, economic și capabil de a asigura la maximum stabilirea tuturor împrejurărilor care formează obiectul probatorului. Prezența programelor și a planurilor de cercetare, acceptate de practică organelor de urmărire penală permite, de asemenea, de a controla corectitudinea activităților efectuate în cadrul urmăririi penale [189, p. 284].

În literatura de specialitate sunt expuse mai multe interpretări cu referire la conținutul programelor de cercetare a infracțiunilor. Unele dintre ele conțin sistematizări și enumerări ale acțiunilor de urmărire penală, altele înglobează suplimentar măsurile speciale de investigații, iar celelalte absorb și operațiunile tactice în calitate de acțiuni complexe în vederea soluționării anumitor sarcini separate ale urmăririi penale [286, p. 130-131]. Mai sunt întâlnite și propuneri de a elabora nu doar programe de cercetare a infracțiunilor, ci și de a include suplimentar, în conținutul acestora, anumite programe separate de efectuare a acțiunilor de urmărire penală [205, p. 32]. Sunt expuse opinii și în susținerea întocmirii programelor integrale (perforante) destinate cercetării faptelor de evaziune fiscală, de la începerea urmăririi penale și până la finalizarea ei, lor fiindu-le atribuit un caracter tipic [261, p. 72-73].

În dependență de volumul, caracterul, gradul clarității și certitudinii informației deținute, pentru etapa inițială a cercetării faptelor de evaziune fiscală sunt specifice următoarele situații tipice de urmărire penală:

Situația simplă se caracterizează prin faptul că informațiile și datele inițiale sunt acumulate în rezultatul controalelor documentare efectuate din partea inspectoratului fiscal, organelor de drept și a serviciului de auditori. În actele controlului fiscal se conțin informații suficiente referitoare la faptele de evaziune și semnele componenței de infracțiune, ce se referă la obiectul probatoriului (subiectul infracțiunii, perioada pe durata căreia a avut loc fapta de eschivare de la achitarea impozitelor, mecanismul și modalitatea realizării acțiunilor ilegale, proporția prejudiciului cauzat etc.). În situația vizată, sarcina de bază a ofițerului de urmărire penală este axată pe verificarea și dovedirea, prin mijloace procesual-penale, a împrejurărilor reflectate în actele controlului documentar, precum și în stabilirea intenției pe segmentul comiterii faptei de evaziune fiscală de către contribuabil. Pentru soluționarea acestor sarcini, este materializat următorul algoritm al acțiunilor de urmărire penală și al măsurilor speciale de investigații, efectuate într-o anumită consecutivitate: 1) cercetarea încăperilor (contabilității, cabinetului conducătorului etc.); 2) ridicarea și examinarea documentelor contabile, a altor documente, a purtătorilor magnetici de informații; 3) luarea mostrelor de semnături și de texte scrise de la persoanele cu funcție de răspundere și de la persoanele material-responsabile; 4) audierea inspectorului fiscal și a altor persoane participante la actul de control și verificare; 5) audieri ale martorilor, în primul rând a acelor, a căror declarații nu pot stârni careva dubii; 6) percheziții la locul de trai și de lucru al persoanelor bănuite; 7) audierea bănuților (conducătorului, contabilului-șef) după acumularea materialului probator de bază [261, p. 73].

Actele de urmărire penală clasice, care se efectuează în situația investigării penale în domeniul vizat, în scopul administrării probelor sunt următoarele: perchezițiile; ridicarea de obiecte și înscrisuri; audierea martorilor, suspectilor sau inculpaților; constatările și expertizele; flagrantul; cercetarea la fața locului; reconstituirea; supravegherea conturilor bancare; conservarea datelor informatice [123, p. 67]. După cum ne demonstrează practica din domeniu, situația simplă se poate transforma în una

complexă, ca de exemplu, în cazul stabilirii de noi modalități și epizoade de comitere a faptei de evaziune fiscală. În cazul dat, rezultatele obținute în procesul efectuării acțiunilor anterioare de urmărire penale, pot figura în calitate de punct inițial de pornire pentru acțiunile ulterioare, ca de exemplu: 1) efectuarea inventarierii și a reviziei asupra activității financiar-economice a organizației; 2) analiza documentelor contabile și a bazelor de date pe suporturi magnetici de informații; 3) consultări cu specialiștii; 4) dispunerea și efectuarea expertizelor contabile și economice (Anexa 23) [261, p. 74-75].

Situațiile complexe apar în cazurile în care informația inițială parvine din sursele operativ-investigative, iar apoi, în procesul efectuării măsurilor speciale de investigații este stocată în dosarele speciale de evidență. Programul (algoritmul) acțiunilor inițiale va fi reprezentat printr-o serie de măsuri speciale de investigații prompte și efectuate prin surprindere [261, p. 75] dintre cele specificate în legea procesual-penală: a) cercetarea domiciliului și/sau instalarea în el a aparatelor ce asigură supravegherea și înregistrarea audio și video, a celor de fotografiat și de filmat; b) supravegherea domiciliului prin utilizarea mijloacelor tehnice ce asigură înregistrarea; c) interceptarea și înregistrarea comunicărilor și imaginilor; d) reținerea, cercetarea, predarea, percheziționarea sau ridicarea trimerilor poștale; e) monitorizarea conexiunilor comunicațiilor telegrafice și electronice; f) monitorizarea sau controlul tranzacțiilor financiare și accesul la informația financiară; g) documentarea cu ajutorul metodelor și mijloacelor tehnice, precum și localizarea sau urmărirea prin sistem de poziționare globală (GPS) ori prin alte mijloace tehnice; h) colectarea informației de la furnizorii de servicii de comunicații electronice; i) identificarea abonatului, proprietarului sau a utilizatorului unui sistem de comunicații electronice ori al unui punct de acces la un sistem informatic; î) urmărirea vizuală; j) investigația sub acoperire; k) colectarea mostrelor pentru cercetarea comparată; l) cercetarea obiectelor și documentelor; m) achiziția de control; n) culegerea informației despre persoane și fapte [110].

Măsurile speciale de investigații trebuie să fie utilizate în concordanță cu standardele europene de protecție a drepturilor omului cuprinse în art. 8 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, cât și în jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului [171, p. 3]. În privința rezultatelor activității speciale de investigații sunt efectuate consultări cu specialiștii, analize prealabile ale documentelor, mărfurilor, producției, obținerea și folosirea de date din evidențele criminalistice și operativ-investigative [261, p. 74-75]. Evidențiem într-un mod aparte faptul că în cazul în care există indicii temeinice și concrete că s-a săvârșit sau că se pregătește săvârșirea unor infracțiuni de evaziune fiscală cu prejudicii importante, procurorul poate autoriza folosirea investigatorilor sub acoperire sau a investigatorilor cu identitate reală, în scopul descoperirii faptelor, identificării făptuitorilor și obținerii mijloacelor de probă [73, p. 157].

Pentru obținerea de informații noi cât și de verificare a celor existente despre activitatea ilicită a persoanelor suspecte se folosește și *tehnica filajului*, care are drept scop stabilirea prin observare

direct, foto, filmare sau alte mijloace tehnice a preocupărilor acțiunilor desfășurate, persoanele contractate, locurile de întâlnire, primirea sau transmiterea de bunuri sau valori, legături cu funcționarii publici influenți ori interesați în derularea afacerilor ilicite etc. Această metodă se folosește și în cazurile când, pe baza informațiilor existente și a actelor premergătoare încheiate sunt create condițiile pentru prinderea în flagrant a infractorilor care sunt implicați în operațiuni de evaziune fiscal cu prejudicii importante pentru economia națională [73, p. 158-159]. La rândul său, măsura specială a înregistrării convorbirilor, precum și înregistrările de imagini sunt apreciate ca fiind mijloace de investigație folosite de poliția judiciară și în vederea descoperirii infracțiunilor de evaziune fiscal, a identificării infractorilor și a stabilirii adevărului în procesul penal [73, p. 159]. Dorim să evidențiem și momentul că referitor la categoria cauzelor de evaziune fiscală, din întregul spectru al situațiilor posibile, se evidențiază, într-un mod aparte, cele *problematic* (*de problemă*), ele caracterizându-se prin neplenitudinea datelor faptice referitoare la anumite trăsături, evenimente, împrejurări, modalități și mecanisme de comitere a faptelor infracționale, persoanele care le-au comis, și *situațiile complexe*, care posedă, în particular, un caracter problematico-conflictual. În situația vizată, ofițerul de urmărire penală și ofițerii de investigații sunt plasați în situația de a soluționa un complex de probleme și chestiuni ce țin de insuficiența materialului informațional. În particular, în cazul dat, este pus în aplicare algoritmul următoarelor acțiuni: 1) percheziții la locul de trai și de muncă al bănușilor; 2) depistarea, ridicarea și cercetarea documentelor, a înscrisurilor în ciornă și a informațiilor de pe purtătorii magnetici; 3) reținerea bănușilor; 4) audierea martorilor; 5) prezentarea spre recunoaștere; 6) confruntările; 7) controlul documentar; 8) dispunerea și efectuarea expertizei judiciar-contabile.

În procesul cercetării acestei categorii de dosare o importanță aparte o are și folosirea înregistrării audio/video, care poate avea un rol hotărâtor în procesul audierii bănușilor (învinușilor) care prezintă informații false sau își neagă vinovăția. Caracterul problematic al cauzei penale, generat de insuficiența informațiilor în privința vinovăției bănușului se îmbină cu opunerea activă de rezistență activității de urmărire penală. Integrarea dificultăților problematice și conflictuale în diferite îmbinări și coraporturi duce, ca urmare, la apariția situațiilor complexe [261, p. 75-76].

Pe categoria cauzelor penale de evaziune fiscală, *situațiile nesistematizate organizațional* apar în legătură cu acțiunile neplanificate ale ofițerului de urmărire penală sau din insuficiență de timp pentru efectuarea corespunzătoare și calitativă a cercetărilor sau din motivul descoperirii unor noi circumstanțe ale cauzei. În cadrul acestei etape este necesar de a lua măsuri în vederea preîntâmpinării distrugerii urmelor evaziunii fiscale din documentele contribuabilului, precum și urmele falsificării acestora. Succesul măsurilor înfăptuite depinde, în mare parte, de coordonarea și interacțiunea organizată a executorilor acestor măsuri (ofițerii de investigații, persoanele care efectuează controlul financiar fiscal etc.).

Este necesar de a menționa că în cadrul cauzelor penale, pornite în baza materialelor operativ-investigative, se cere de a informa organul de urmărire penală despre rezultatele activității speciale de

investigații. În procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală este stabilit următorul cerc de împrejurări: locul și timpul comiterii infracțiunii; obiectele impozitării, modalitățile evaziunii fiscale, mărimea tănuirii obiectului impozitării, subiecții infracțiunii, intenția în privința comiterii actului de evaziune fiscală. De asemenea, un loc aparte în soluționarea situației de urmărire penală inițiale, după pornirea urmăririi penale, îl ocupă versiunile referitoare la modalitatea comiterii faptei infracționale, care sunt înaintate în temeiul confruntării, comparării informației inițiale cu aspectul caracteristicii criminalistice a faptelor de evaziune fiscală [189, p. 291-292; 261, p. 78-80]. În cele ce urmează, din insuficiență de spațiu, vom omite expunerea particularităților tuturor situațiilor complexe cu ocazia investigării faptelor de evaziune fiscală: avem în vedere cele de problemă, de conflict, de risc tactic ș.a.

3.3.1. Faza investigațiilor inițiale

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. Ea necesită posedarea de procedee eficiente din partea controlorilor în latura stabilirii corectitudinii achitării taxelor și impozitelor. Generalizarea rezultatelor practicii de urmărire penală ne vorbește despre faptul că până la inițierea verificărilor și controalelor este necesar de a studia minuțios întregul spectru de informații referitoare la persoana contribuabilului, aflate la dispoziția organelor fiscale și ale celor de drept: documentele de constituire, dările de seamă, rapoartele, rezultatele controalelor anterioare. Date importante se pot conține în scrisorile persoanelor fizice și juridice, obținute din partea organelor de administrare sau acumulate prin intermediul mijloacelor de informare în masă [249, p. 39-40].

Activitățile de urmărire penală, constituind fondul metodic al cercetării unei categorii de infracțiuni, trebuie conformate etapelor cercetării penale. În criminalistică s-a stabilit ordinea, conform căreia cercetarea penală se desfășoară în două etape: inițială și ulterioară. Etapa inițială cuprinde perioada de timp de la începerea urmăririi penale până la identificarea făptuitorului și punerea acestuia sub învinuire. Este etapa desfășurării activităților imediate, adică care nu suferă amânare, deoarece, îndepărtate în timp, devin ineficiente. Etapa în cauză este menită să creeze condiții informative favorabile activității de cercetare ulterioară a cauzei [69, p. 123-124; 259, p. 123-124].

În etapa inițială, activitățile de cercetare se desfășoară neîntrerupt, impunând persoanelor învestite cu urmărirea penală o muncă intensă, insistenți și sânguință 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) Verificarea 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 (Anexa 25) [69, p. 525].

Practica ne demonstrează faptul că selectarea reușită și corectă a obiectului controlului poate fi obținută chiar și prin analiza superficială a informației prezentate. În calitate de criteriu eficient al selectării unui obiect concret pentru control figurează cunoașterea stării financiare a întreprinderii. Drept surse a informațiilor, care permit de a prognoza evaziunea fiscală, pot fi articolele sau declarațiile persoanelor concediate de la această întreprindere. Pentru selectarea obiectului ce urmează a fi controlat pot utile și informațiile parvenite de la instituțiile bancare în latura prezenței mai multor conturi de decontare, comunicările din partea organelor vamale, birjelor și a serviciilor de brokeri cu privire la întocmirea tranzacțiilor voluminoase. Verificând structurile antreprenoriale, antrenate în activitățile de vânzare-cumpărare, este necesar de a verifica, în paralel, și partenerii de bază ale acestora (contraagenții), de a analiza sursele de obținere și realizare a mărfurilor. În situațiile de control la întreprinderile cu formă mixtă de proprietate este necesar de a verifica și structurile care le-au fondat, în special, în cazurile când acestea sunt gestionate de unele și aceleași persoane [249, p. 40-41]. Studiarea activității practice a organelor fiscale din cadrul Uniunii Europene și din SUA ne demonstrează faptul că pentru descoperirea infracțiunilor fiscale este foarte eficient controlul opus al documentelor și operațiunilor; analiza diverselor domenii de realizare ale activității gospodărești și a conturilor bancare în corelație; verificarea registrelor de control simultan cu celelalte documente; analiza dinamică a proceselor gospodărești; verificarea corespunderii casării valorilor materiale în coraport cu cheltuielile invocate; explicațiile persoanelor care au efectuat operațiunile financiar-economice etc. [249, p. 42].

În procesul verificării eschivării de la achitarea taxelor sau impozitelor, o importanță deosebită o are confruntarea datelor din registrele de evidență cu documentația primară (inițială). Ea ne pune la dispoziție, în primul rând, informații despre starea fiecărui registru de control și despre încălcările admise în conținutul acestora. Confruntarea registrelor de control cu documentele reflectate în acestea face posibilă formarea convingerii în privința corectitudinii și plenitudinii înscrisurilor efectuate și pe viitor, permite de a concretiza conținutul și realitatea operațiunilor efectuate. Este eficientă și verificarea operațiunilor economico-financiare pentru o anumită perioadă de timp. Contrapunerea dinamicii unor date identice pentru anumite perioade concrete de timp ne demonstrează cum derulează activitatea economico-financiară verificată și ce șiretlicuri sunt întreprinse pentru tănuirea veniturilor (casarea ilegală, încălcarea disciplinei financiare etc.) [249, p. 43-44]. În acest context, facem referire la savantul I. I. Cucerov, care evidențiază următoarele modalități de comitere a faptelor de evaziune fiscală: 1) nereflectarea deplină sau parțială a rezultatelor financiar-economice în documentele de evidență contabilă; 2) utilizarea scutirilor și privilegiilor nejustificate; 3) denaturarea indicilor economici, care fac posibilă diminuarea bazei impozabile; 4) denaturarea obiectului impozitării prin reducerea volumului sau diminuarea prețului producției realizate; 5) deghizarea obiectului impozitării;

6) încălcarea regulilor de evidență a indicilor economici: reflectarea rezultatelor activității financiar-economice în conținutul conturilor de evidență contabilă necorespunzătoare [236, p. 78-79].

Controlând utilizarea materialelor, este necesar de a verifica și normele referitoare la consumul acestora, deoarece costul lor este reflectat în prețul de cost. Documentele, perfectate corect, însă neconfirmate prin calcule normative nu pot figura în calitate de temei pentru casare, iar calculele normative ale contribuabilului urmează a fi verificate în mod obligatoriu. Cazurile de supraconsum trebuie analizate detaliat, deoarece ele sunt, de frecvente ori, legate de tănuirea ilegală a veniturilor impozitate. Cu referire la operațiunile economico-financiare, în care sunt antrenate mai multe persoane juridice, este necesar de a obține informații în privința tuturor partenerilor. La analiza conținutului cheltuielilor neproductive, este necesar de a verifica toți contraagenții care au perfectat și au efectuat aceste plăți: furnizorii, transportatorii, destinatarii etc. Descoperirea la timp și cercetarea calitativă a faptelor de evaziune fiscală este dependentă, direct, de plenitudinea verificărilor și controalelor efectuate de către organele fiscale și cele de drept, deoarece în calitate de temeiuri ale începerii urmăririi penale în marea majoritate a faptelor examinate figurează actele întocmite de către aceste organe [249, p. 45].

Un efect substanțial în această latură îl pot avea metodele electronice de depistare a contribuabililor de rea-credință. Introducerea tehnologiilor informaționale în activitatea de urmărire penală ar permite algoritmizarea metodologiei de investigare a faptelor de evaziune fiscală, de a institui un control eficient privind depistarea și cercetarea acestora, de a organiza un schimb automatizat al informației normativ-juridice și de serviciu, de a crea sisteme informaționale automatizate de cercetare.

Urmele (semnele) documentare ale evaziunilor fiscale se regăsesc la nivelul înregistrării primare (inițiale) a operațiunilor economico-financiare, sunt reflectate documentația contabilă și în materialele de inventariere, iar cele de evidență – la nivelul evidenței contabile. Aceste varietăți de urme apar sub multiple forme de necorespondere: documentare – între documentele inițiale și activitatea economico-financiară reală, precum și dintre diferite documente primare; de evidență – între evidență și dările de seamă, între evidență și documentele primare, fie pe interiorul evidențelor (ca de exemplu, între componentele analitice și sintetice ale acestora); economice – în sistemul indicilor analitici și de raportare a activității. Pentru depistarea acestora sunt utilizate metodele de analiză documentară, contabilă și economică. Documentele sunt verificate și sub aspect criminalistic pentru a depista operarea de falsuri în conținutul acestora. Controlul caracterului real al reflectării operațiunilor financiar-economice este efectuat prin intermediul verificării faptice, prin dispunerea expertizelor judiciare: examinarea tehnică a documentelor, expertiza merceologică, tehnologică etc. [249, p. 52-53]. La cele mai evidente urme de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală pot fi atribuite: 1) deplina necorespondere între operațiunea economică realizată și reflectarea documentară a ei; 2) necoresponderea înscrisurilor în conținutul documentelor primare, de evidență și de raportate a

activității; 3) prezența falsurilor materiale în documentele, legate de calculul mărimii veniturilor și a sumei impozitelor (Anexa 26). La categoria semnelor neevidente ale faptelor de evaziune fiscală se referă: 1) nerespectarea regulilor de evidență și de prezentare a rapoartelor și dărilor de seamă; 2) încălcarea regulilor de efectuare a operațiunilor de casă; 3) casarea nefundamentată a valorilor materiale; 4) încălcarea regulilor privind circulația documentelor; 5) încălcări ale disciplinei tehnologice (Anexa 27) [249, p. 53]. Pentru depistarea faptelor de evaziune fiscală în baza documentației contabile, se prezintă a fi eficiente următoarele varietăți ale analizei criminalistice: a) documentată; b) contabilă; c) economică; d) tehnico-criminalistică (Anexa 28) [220, p. 14-15].

Analiza criminalistică a documentelor este orientată spre descoperirea semnelor faptelor de evaziune fiscală. Descoperirea doar a unuia dintre acestea nu ne vorbește, încă, despre caracterul real a eschivării de la achitarea impozitelor. Doar luarea în calcul a tuturor împrejurărilor și circumstanțelor poate arunca o rază de lumină asupra faptului dacă dorea sau nu cel vinovat de a comite fapta de evaziune fiscală. Cele mai tipice semne ale comiterii infracțiunilor fiscale sunt: 1) lipsa documentelor corespunzătoare de înregistrare; 2) indicarea incorectă a sediului (a adresei juridice) a contribuabilului; 3) nedeclararea veniturilor în situația prezenței obligației de a achita impozite; 4) neefectuarea intenționată a evidenței contabile oficiale a veniturilor și a activității de întreprinzător; 5) perfectarea incorectă a documentelor contabile și denaturarea evidenței contabile prin operarea modificărilor în conținutul lor; 6) nimicirea documentelor contabile; 7) refuzul contribuabilului de a prezenta informațiile solicitate sau explicații în privința încălcărilor depistate; 8) prezentarea de documente false pentru a justifica datele denaturate, incluse în declarația cu privire la venituri și în calculele cu privire la impozite; 9) perfectarea a mai multor conturi în diferite bănci fără înregistrarea lor ulterioară la organele fiscale; 10) diminuarea artificială a costului mărfurilor exportate; 11) transferul venitului obținut de la activitățile prestate în conturile din băncile de peste hotare sau în contul companiilor din cadrul *off-shorurilor*; 12) netransferarea pe cont și nereflectarea în dările de seamă contabile a tuturor categoriilor de venituri; 13) utilizarea sumelor cheș, dar nu a conturilor bancare în cadrul operațiunilor de comercializare; 14) nedeclara surselor de obținere a veniturilor; 15) nivelul individual al bunăstării și al mijloacelor acumulate de către conducerea organizației nu corespunde, în mod evident, proporțiilor veniturilor declarate; 16) prezența informațiilor în privința faptului că anumite bunuri ale bănuitului sunt perfectate pe numele altor persoane; 17) includerea în borderourile de plată a sumelor de premiere și ajutor material al persoanelor inexistente; 18) achitarea muncii prestate de către angajați prin intermediul firmelor din străinătate, ceea ce ar permite eschivarea de la achitarea impozitelor de către întreprindere și angajații acesteia; 19) cerința de a achita mărfurile și serviciile doar în cheș, în special, în valută străină; 20) denaturarea (mărirea) datelor cu privire la rețineri, credite și scutiri; 21) cheltuieli personale substanțiale, declarate ca fiind efectuate în latura activității de întreprinzător [239, p. 76; 249, p. 65-67; 250, p. 177].

Pentru a descoperi veniturile nedeclarate sau careva alte abateri fiscale, este necesar de a clarifica esența și conținutul celor neindicate în declarație. Anume clarificarea acestei lături și reprezintă una dintre sarcinile de bază ale organului de urmărire penală în procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală. Persoanele fizice tănuiesc de la impozitare, de regulă, veniturile obținute de pe urma activității de întreprinzător sau din alte activități, ca de exemplu, de la darea în locațiune a caselor de locuit, a apartamentelor, garajelor, mijloacelor de transport și a altor bunuri. În afară de aceasta, de la impozitare mai sunt tănuite, de frecvente ori, veniturile obținute de la activitatea prin cumul, sub forma onorariilor, premiilor, cadourilor, dividendelor de la hârtiile de valoare etc. Persoanele fizice pot comite fapta de evaziune fiscală prin următoarele modalități specifice: 1) practicarea activității de întreprinzător fără înregistrarea corespunzătoare la organul fiscal sau practicarea acestei activități de un grup de persoane în baza unui singur act de constituire; 2) neincluderea în declarația fiscală a informațiilor cu privire la veniturile de pe urma activității de întreprinzător, la salariul din activitatea prin cumul, la veniturile obținute în baza contractelor civile etc.; 3) tănuirea încasărilor în cazurile de comerț cu amănuntul prin intermediul distrugerii foilor-factură sau a altor documente de evidență; 4) folosirea procurilor ale întreprinderilor inexistente sau lichidate în vederea procurării producției. În cadrul unor astfel de scheme, persoana fizică, realizând mărfurile obținute în baza de procură, acționează din numele persoanei juridice, și, în mod faptic, nu include sumele încasate în suma anuală care urmează a fi supusă impozitării; 5) diminuează suma venitului total de la activitatea de întreprinzător, neincluzând în conținutul acestuia transferurile de la executarea lucrărilor, serviciilor, transmiterii în arendă a bunurilor mobile și imobile; 6) diminuarea volumului realizării (sumei tranzacției) în nivelul stabilit anterior cu vânzătorul; 7) sustragerea de la achitarea impozitelor pe calea înstrăinării bunurilor imobile prin diminuarea prețului acestora în contractele de vânzare-cumpărare sau perfectarea în locul acestora a contractelor de donație; 8) procurarea de mărfuri la prețuri mai mici decât cele de piață; 9) neincluderea unei părți a venitului în suma anuală generală a impozitării; 10) achitarea mărfurilor și serviciilor în afara operațiunilor de evidență contabilă; 11) o parte a veniturilor persoanelor fizice este direcționată spre procurarea obiectelor de prestigiu: automobile, apartamente etc, iar sumele cheltuite sunt excluse de la impozitare; 12) fictiv (doar în conținutul documentelor) este mărită partea de cheltuieli a bilanțului și, respectiv, diminuată, cea a veniturilor; 13) în baza impozabilă nu sunt incluse veniturile obținute în formă naturală [249, p. 69-71].

Practica descoperirii faptelor de evaziune fiscală, comise de către persoanele fizice, ne vorbește despre faptul că, în mare parte, criminogenă a devenit activitatea întreprinzătorilor particulari, pentru care este prevăzută forma prezentării rapoartelor fiscale simplificate [249, p. 73-74]. Modalitățile de evaziune fiscală, aplicate de către întreprinzătorii particulari, pot fi clasificate în: 1) legate de tănuirea desfășurării operațiunilor economico-financiare; 2) legate de tănuirea veniturilor obținute (Anexa 29),.

La primul grup se atribuie practicarea activității de întreprinzător fără înregistrare, fără licență și fără aflarea la evidență la organul fiscal. În astfel de situații, sunt folosite documente false. La cel de-al

doilea grup al modalităților de eschivare de la achitarea taxelor sau impozitelor se atribuie acelea care sunt legate de denaturarea intenționată a informațiilor din declarații cu privire la venituri sau cheltuieli prin intermediul diverselor șiretlicuri contabile. Cele mai tipice dintre acestea sunt: diminuarea volumului producției realizate; tănuirea sumelor încasate de pe urma realizării bunurilor prin falsificarea sau distrugerea documentelor referitoare la vânzare; mărirea cheltuielilor pentru producere etc. [219, p. 263; 249, p. 82]. Locul cheie în asigurarea reușitei descoperirii și cercetării oricăror categorii de fapte infracționale este ocupat de către faza investigațiilor inițiale. În cadrul ei, activitatea de urmărire penală este efectuată, de regulă, în condiții de insuficiență acută de informații criminalistice utile, de lipsă a informației probatorii și de timp suficient, de necesitatea efectuării urgente a anumitor acțiuni de urmărire penală, ceea ce își lasă amprenta asupra pregătirii și calității efectuării lor. Nu este exclusă și prezența altor factori, capabili de a complica situația de anchetă existentă. Autorul E. P. Ișcenco determină etapa inițială ca fiind „perioada începerii cercetărilor în cauza penală, a căror direcționare este determinată de situația de anchetă și de caracteristica criminalistică a infracțiunii, necesare pentru stabilirea circumstanțelor infracțiunii și a persoanei care a comis-o [217, p. 9]”.

Etapa inițială a cercetării se caracterizează prin operativitate și rapiditate, ceea ce permite de 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, care se poate manifesta, uneori, în forme extrem de încordate și dure, generate de insuficiența vădită a informațiilor necesare [209, p. 13]. Semnele infracțiunii fiscale pot fi evidente și să poarte un caracter vădit, însă pot să nu se evidențieze pe planul general al activității legale. La capitolul semnelor evidente ale evaziunii fiscale pot fi atribuite: 1) neconcordanță completă între activitatea economică reală și cea oglindită în documentele contabile; 2) neconcordanța datelor din documentele contabile: primare cu cele de strictă evidență, cele de strictă evidență cu cele declarate; 3) existența falsificărilor materiale în documente (adăugări, corectări, ștersături, schimbarea paginilor, ș.a.); 4) distrugerea documentelor contabile; 5) înscenarea unui caz fortuit (incendiu) sau a falimentului.

La semnele neevidente se atribuie încălcări de diferit gen, care pot fi interpretate ca lipsa profesionalismului, neglijență. În această categorie intră încălcările regulilor ducerii evidenței contabile și prezentării declarațiilor, regulilor în domeniul operațiunilor de casă, regulilor de trecere la rebut a valorilor materiale, disciplinei tehnice [183, p. 784]. Sursele informației primare despre comiterea evaziunii fiscale a unei întreprinderi pot fi și persoane de o anumită categorie: vânzători, care nu participă la evaziunea fiscală, care nu conștientizează faptul comiterii acesteia, ocularii anumitor operațiuni criminale sau financiare, care nu pătrund în esența acestora (secretari, șoferi, paznici și alții); persoane implicate în săvârșirea infracțiunii (contraagenți, cumpărători, livratori);

revizori, auditori, membri ai comisiilor de inventariere, inspectori fiscali, reprezentanți ai organelor de drept competenți în combaterea infracțiunilor economice.

Temeiurile cele mai răspândite de intentare a cauzelor penale pe faptul evaziunii fiscale sunt depistarea infracțiunilor fiscale de către organele de drept competente, utilizarea de către organele de drept a informației nominalizate mai sus, obținută din diverse surse. Drept informație primară despre comiterea evaziunilor fiscale de către un agent economic reprezintă notele de serviciu emise de către Inspectoratul Principal Fiscal de Stat referitor la estimarea obligațiunilor fiscale ale agenților economici - în cea mai mare parte declarați firme fantome prin examinarea informației disponibile din diverse surse, precum și actele de control emise de către organul fiscal în cadrul cărora se constată încălcările fiscale admise de către un agent economic și obligațiile acestora la capitolul diferitor impozite [54, p. 185].

La faza acțiunilor inițiale de control sunt caracteristice două situații tipice: informația primară a fost primită pe cale neoficială sau datele primare referitor la infracțiune au parvenit din surse oficiale (sesizările organelor fiscale, încheierilor serviciilor de audit, actelor de control ale organelor fiscale). În primul caz este necesară o verificare operativă: un control neoficial al mișcării și realizării mărfurilor și valorilor materiale, materiei prime, producției, procesului tehnologic de producere, studierea mișcării documentelor, cercetarea oficiilor, depozitelor, mijloacelor de transport, discuții cu personalul și posibili martori. Tot la această etapă se selectează informații din bazele de date criminalistice și informaționale referitor la personalitățile persoanelor bănuite și modalități similare de săvârșire a infracțiunii. Ca urmare a obținerii informației primare din surse oficiale, verificarea premergătoare poartă un caracter combinat. Cea mai mare atenție se acordă acțiunilor deschise, oficiale. Însă ceea ce nu este posibil de stabilit pe așa cale, se stabilește în mod neoficial. Acțiuni oficiale inițiale începerii urmăririi penale pe asemenea cauze penale sunt reviziile, controalele de audit, controalele organelor fiscale, serviciilor specializate în combaterea crimelor economice; cercetarea oficiilor și documentelor de către colaboratorii organelor de drept, obținerea mostrelor de materii prime, producției, chestionarea factorilor de decizie și persoanelor material responsabile [249, p. 108].

Un rol semnificativ în cadrul efectuării acțiunilor premergătoare oficiale cât și neoficiale îl au specialiștii, cum ar fi contabilul, revizorul, auditorul, care pot oferi o consultație în vederea stabilirii următoarelor: stabilirea tipului documentului și atribuirea apartenenței acestuia la cazul investigat; identificarea persoanei cu factor de decizie care a fost responsabil de întocmirea acestui document, în ce mod poate fi interpretată informația conținută în document, în ce constă abaterea de la normă fiscală existentă, și altele. Dacă în calitate măsură inițială de investigare se efectuează revizia, atunci ca întrebări tipice necesare de stabilit sunt: mărimea obiectului impozabil tănuuit, suma impozitului neachitat, în ce mod a fost tănuuit obiectul impozabil, durata încălcărilor fiscale stabilite și factorii ce au generat comiterea acestora. În cadrul efectuării tuturor acțiunilor premergătoare enumerate este necesară aplicarea unor măsuri de asigurare a păstrării documentelor, în special a celor care urmează a

fi ridicate, selectarea mostrelor libere (a semnăturilor factorilor de decizie), căutarea înscrisurilor de ciornă, omiterea tuturor obstacolelor în ducerea anchetei. Informația acumulată în cadrul acțiunilor premergătoare poate fi examinată din diferite puncte de vedere: 1) apartenența acestora la scopurile și problemele cazului investigat; 2) admisibilitatea și relevanța utilizării acestora (ca probatorie, sau ca orientativă); 3) dacă datele acumulate sunt suficiente pentru pornirea urmăririi penale sau pentru adoptarea unei hotărâri procesuale pe acest caz; 4) perspectivele investigării în continuare (Anexa 30) [186, p. 757].

Nivelul înalt de latență al infracțiunilor de evaziune fiscală solicită de la organele de urmărire penală soluționarea chestiunii optimizării metodelor și a varietăților de descoperire a acestora. Una dintre problemele de bază din acest domeniu se referă la stabilirea datelor, cuprinse în materialele inițiale, care indică cu certitudine asupra semnelor infracțiunilor fiscale. O altă întrebare ține de soluționarea subiectului dacă datele acumulate sunt suficiente în latura obiectului probatoriului. Cu alte cuvinte, este necesar de a stabili care anume semne sunt cuprinse în conținutul informației inițiale [268, p. 551; 261, p. 54]? Cercetările din domeniu și studierea literaturii de specialitate ne demonstrează că cele mai tipice criterii care indică asupra faptelor de evaziune fiscală, în dependență de gradul de pregnanță și pronunțare, sunt clasificate în *suficient evidente* (directe) și *neeedente* (indirecte). În calitate de cele mai răspândite criterii, semne *suficient evidente* (directe) figurează: 1) deplina necorespondență dintre operațiunea economico-financiară efectuată (reală) și reflectarea ei documentară; 2) necorespondența înscrisurilor din conținutul documentației contabile: primare – cu cele de evidență, de evidență – cu cele primare; 3) operarea și prezența falsificărilor materiale în conținutul documentelor, care au atribuție la calcularea mărimii impozitului și a sumei acestuia [261, p. 54-55].

Savantul I. V. Alexandrov atribuie următoarele fapte la categoria trăsăturilor evidente: a) necorespunderile din conținutul documentelor fiscale prezentate (dări de seamă, declarații etc.); b) divergențele dintre datele evidenței fiscale și ale evidenței contabile; c) absența în totalitate a evidenței fiscale sau contabile [188, p. 208]. Alți autori, la categoria semnelor *suficient evidente* atribuie: a) distrugerea documentelor contabile (primare, de evidență etc.); b) înscenarea unei calamități, a unui dezastru (incendiu, inundare) sau a falimentului [185, p. 784]. Autorul V, Gh. Sidorenco este de părere că înscenarea sau falimentarea pot fi atribuite la categoria semnelor *neeedente* (indirecte) din considerentul că verificarea acestor situații și evenimente necesită o verificare cu mult mai minuțioasă în coraport cu celelalte semne. La categoria celor mai frecvent întâlnite semne *indirecte* (neeedente) ale faptelor de evaziune fiscală se atribuie încălcarea regulilor de evidență a documentelor și de prezentare a dărilor de seamă [261, p. 55].

Mai mulți autori evidențiază și alte semne indirecte, care se bazează pe analiza documentelor, indicând asupra posibilelor eschivări de la achitarea taxelor și impozitelor.: încălcarea regulilor de casare a bunurilor materiale și nerespectarea regulilor de efectuare a operațiunilor de casă, [229, p.

229] încălcarea disciplinei tehnologice, neprezentarea la timp a dărilor de seamă fiscale și a declarațiilor, erorile și rectificările în conținutul acestor documente [188, p. 238; 261, p. 55-56]. Suntem în totalitate de acord cu opinia autorilor V. Gh. Sodorencu și I. V. Alexandrov, care formulează concluzia referitoare la tendința redeplasării semnelor care pun în evidență faptele de evaziune fiscală din sfera dărilor de seamă fiscale și financiare și a evidenței în sfera activității economico-financiare a contribuabilului. Aceste semne sunt voalate, camuflete, aflându-se pe interiorul activității economice. Pentru depistarea lor este necesar, în primul rând, de a atrage atenție nu atât stării documentelor contabile și fiscale, dar și de a analiza următoarele operațiuni economico-financiare efectuate de către contribuabil, precum: 1) caracterul netipic al tranzacției, în special a celei efectuate la sfârșitul anului fiscal (perioadei de prezentare a declarației pe venituri); 2) prezența unei tranzacții, a cărei esență și conținut contravine formei sale; 3) realizarea tranzacției prin modalități nespecifice pentru această întreprindere, instituție, organizație (ca de exemplu, achitarea ches, în timp ce, de obicei, era aplicată achitarea prin virament); 4) încheierea tranzacțiilor în pierdere; 5) încheierea de tranzacții cu firmele aflate în zonele off-shore; 6) achitarea serviciilor de informare sau marketing în sume considerabile în situația lipsei unui rezultat evident; 7) încheierea tranzacțiilor al căror preț depășește în mod evident prețurile de piață [188, p. 209; 261, p. 56].

Descoperirea faptelor infracționale de evaziune fiscală este complicată și de caracterul de blanchetă a art. 244 și 244¹ CP al RM, care face trimitere la un spectru larg de acte normative ce reglementează relațiile contabile și fiscale, ele aflându-se într-un proces de permanentă modificare, completare și de frecvente ori pe poziții contradictorii. Analiza practicii judiciare și a literaturii de specialitate ne permite de a evidenția formele organizaționale de bază ale interacțiunii organelor de drept în vederea depistării faptelor de evaziune fiscală, la acestea fiind atribuite: 1) efectuarea verificărilor (controalelor) comune ale contribuabililor în baza planurilor de lucru semestriale; 2) efectuarea raidurilor, reviziilor și a operațiunilor tematice fiscale în vederea descoperirii faptelor de evaziune fiscală în diverse domenii ale activității economico-financiare; 3) efectuarea cercetărilor de serviciu comune în privința cazurilor de neachitare a impozitelor în proporții deosebit de mari sau la întreprinderile contribuabili de proporții; 4) schimbul de informații operative și analitice în privința rezultatelor controalelor efectuate și a măsurilor speciale de investigații; 5) elaborarea de recomandări metodologice comune în latura depistării faptelor de evaziune fiscală; 6) petrecerea ședințelor operative comune, a consultărilor și a întâlnirilor de lucru în scopul analizei rezultatelor controalelor financiar-fiscale efectuate; 7) participarea specialiștilor din cadrul Inspectoratului Fiscal în activitatea de lucru a grupului operativ și al ofițerilor de urmărire penală referitoare la descoperirea faptelor de evaziune fiscală; 8) schimbul de date și informații care poartă un anumit interes operativ, aflate în gestiunea sistemelor automatizate de informare a organelor de drept; 9) acordarea de ajutor bilateral și asistență în descoperirea și ridicarea documentelor financiare și a altor documente în procesul de depistare și cercetare a faptelor de evaziune fiscală; 10) constituirea grupurilor de lucru de coordonare

în scopul determinării direcțiilor de perspectivă ale activității comune pe segmentul studierii și implementării procedeeelor și metodelor de depistare și documentare a faptelor de evaziune fiscală [261, p. 60].

Descoperirea faptelor de evaziune fiscală poate fi realizată și prin intermediul activității speciale de investigații, care este reglementată de Legea privind activitatea specială de investigații nr. 59 din 29.03.2012 [110]. Metoda pro-activă de investigare a infracțiunilor devine tot mai solicitată în ultima perioadă, fiind recomandată nu doar de către specialiști pentru cercetarea anumitor categorii de infracțiuni, dar și în diverse acte internaționale. În opinia autorului I. Covalciuc, ideea ce se desprinde din cele consemnate este că există o categorie de infracțiuni, care urmează să fie documentate chiar în momentul comiterii, fapt determinat de evoluția fenomenului infracțional în ultima perioadă, în special a infracțiunilor latente, și insuficiența unor metode clasice, reactive în cercetarea lor [49, p. 3].

Activitatea specială de investigații este înfăptuită doar prin intermediul măsurilor speciale de investigații. Măsurile speciale de investigații reprezintă mecanismul de realizare a obiectivelor activității speciale de investigații. Măsurile speciale de investigație reprezintă componentele activității speciale de investigații [213, p. 11]. Scopul activității speciale de investigații se axează pe materializarea rezultatului programat, spre a cărui atingere este orientată activitatea ofițerilor de investigație [285, p. 10].

Activitatea specială de investigații poate fi efectuată de subiecții specificați în art. 6 al legii nominalizate, prin intermediul următoarelor măsurilor speciale de investigații, precum: a) cercetarea domiciliului și/sau instalarea în el a aparatelor ce asigură supravegherea și înregistrarea audio sau video, a celor de fotografiat și de filmat; b) supravegherea domiciliului prin utilizarea mijloacelor tehnice ce asigură înregistrarea; c) interceptarea și înregistrarea comunicărilor și imaginilor; d) reținerea, cercetarea, predarea, percheziționarea sau ridicarea trimiterilor poștale; e) monitorizarea conexiunilor comunicațiilor telegrafice și electronice; f) monitorizarea sau controlul tranzacțiilor financiare și accesul la informația financiară; g) documentarea cu ajutorul metodelor și mijloacelor tehnice, precum și localizarea sau urmărirea prin sistem de poziționare globală (GPS) ori prin alte mijloace tehnice; h) colectarea informației de la furnizorii de servicii de comunicații electronice.

Măsurile speciale de investigații enunțate pot fi efectuate cu autorizarea judecătorului de instrucție, la demersul procurorului (art. 18 al Legii privind activitatea specială de investigații) sau cu autorizarea procurorului în vederea relevării atentatelor criminale, prevenirii, curmării infracțiunilor și identificării persoanelor care le organizează și/sau le comit; descoperirii și cercetării infracțiunilor; căutării persoanelor dispărute fără urmă ori a celor care se ascund de organele de urmărire penală sau de instanța de judecată ori se eschivează de la executarea pedepsei; depistării bunurilor provenite din activitățile ilegale și colectării probelor privind aceste bunuri (art. 2 al Legii privind activitatea specială de investigații) etc.

În măsura în care o activitate investigativă se desfășoară cu respectarea tuturor garanțiilor prevăzute de lege, iar rezultatele constatate sunt incluse în procesul-verbal de consemnare a efectuării actelor premergătoare, se constată un mijloc de probă administrat în condițiile legii [101, p. 190].

Accesul la un sistem informatic care reprezintă o măsură specială de pătrundere într-un sistem informatic sau într-un mijloc de stocare a datelor informatice, fie direct sau de la distanță, prin intermediul unor programe specializate sau prin intermediul unei rețele în scopul de a identifica probe referitoare la activitățile din domeniul afacerilor ale unei persoane fizice sau juridice [123, p. 67]. Măsura vizată presupune un cumul de acțiuni în vederea obținerii informațiilor necesare pentru soluționarea unor sarcini specifice ale activității speciale de investigații și fixarea lor prin anumite tehnici și procedee special elaborate, ce țin de domeniul funcționării rețelelor informatice, a bazelor de date, a sistemelor informaționale de comunicare, destinate acumulării, prelucrării, depozitării și furnizării informațiilor [246, p. 388].

În opinia cercetătorului S. Zaharțev, esența acestei măsuri speciale de investigații constă în obținerea informațiilor prin intermediul controlului cu anumite mijloace tehnice a câmpurilor electromagnetice care apar în rezultatul transmiterii anumitor informații prin rețele de legătură electrice sau al utilizării rețelelor de calculatoare [213, p. 11, p. 133]. Aceasta reprezintă o varietate a măsurilor speciale de investigație cu caracter tehnic, deoarece informațiile necesare sunt obținute prin intermediul mijloacelor tehnice, dar nu nemijlocit de către persoana investigator [285, p. 262].

Potrivit art. 134⁵ alin. 1 din CPP, *identificarea abonatului, a proprietarului sau utilizatorului unui sistem de comunicații electronice ori al unui punct de acces la un sistem informatic* constă în solicitarea de la un ISP de a identifica abonatul, proprietarul sau utilizatorul unui sistem de comunicații electronice, al unui mijloc de comunicații electronice ori al unui punct de acces la un sistem informatic sau de a comunica dacă un anumit mijloc de comunicații sau un punct de acces la un sistem informatic este folosit sau este activ în momentul solicitării ori a fost folosit sau a fost activ la o anumită dată [137, p. 138].

Interceptarea comunicațiilor ori a oricărui tip de comunicare la distanță reprezintă o tehnică de investigare importantă care oferă informații în timp real, și care alături de utilizarea altor tehnici de investigare contribuie la descoperirea bunurilor provenite din activitatea infracțională, câștigurilor ilicite, înregistrărilor financiare și a altor probe, conducând în final la identificarea faptuitorilor din domeniul afacerilor [123, p. 67]. Interceptarea și înregistrarea comunicărilor presupun folosirea unor mijloace tehnice prin intermediul cărora se poate afla conținutul unor convorbiri între două sau mai multe persoane, iar înregistrarea acestora presupune stocarea informațiilor obținute în urma interceptării pe un suport tehnic. Aceste prevederi se aplică în exclusivitate la cauzele penale care au ca obiect urmărirea penală sau judecarea persoanelor asupra cărora există date sau probe inclusiv și privire la săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală.

Monitorizarea conexiunilor comunicațiilor telegrafice și electronice. Dacă din denumirea art. 134¹ CPP se creează impresia că legiuitorul dorește să reglementeze modul de descoperire și de capturare a activității din rețea, atunci din lecturarea conținutului articolului respectiv constatăm că acesta cuprinde și reglementări cu privire la interceptarea și înregistrarea datelor referitoare la conținut. Acest fapt reiese din alin. (2), care menționează că ofițerul de urmărire penală sau procurorul ia cunoștință imediat, dar nu mai târziu de 48 de ore din momentul recepționării informației, de conținutul comunicării și adoptă o decizie privind ridicarea acesteia sau transmiterea ei pentru livrare ulterioară, cu fotografierea, copierea sau fixarea prin alt mijloc tehnic a conținutului comunicării [137, p. 133]. Monitorizarea conexiunilor comunicațiilor telegrafice și electronice și a altor comunicări constă în accesul și verificarea fără înștiințarea expeditorului sau destinatarului a comunicărilor ce au fost transmise instituțiilor care prestează servicii de livrare a corespondenței electronice sau a altor comunicări și a apelurilor de primire și ieșire ale abonatului. Monitorizarea conexiunilor comunicațiilor telegrafice și electronice poate fi determinată ca o modalitate de acumulare a informațiilor cu privire la activitatea infracțională a persoanelor monitorizate prin intermediul luării de cunoștință, prin metode secrete, de conținutul comunicațiilor telegrafice și electronice [213, p. 127]. Această măsură presupune un cumul de acțiuni în privința vizualizării conspirate a informațiilor scrise, precum și a altor informații fixate pe un suport material al corespondenței cu scopul de a depista informații referitoare la activitatea infracțională a persoanei ce reprezintă obiectivul, „ținta” activității speciale de investigații [246, p. 392].

Investigatorul sub acoperire reprezintă un mijloc de investigare des utilizat de organele de punere în aplicare a legii în scopul combaterii criminalității din domeniul afacerilor. Operațiunile care implică utilizarea investigatorilor sub acoperire permit organelor de punere în aplicare a legii să obțină probe importante în domeniul criminalității afacerilor, care altfel nu ar putea fi obținute prin alte mijloace. Acțiunile investigatorilor sub acoperire trebuie să se efectueze exclusiv după legile, politicile și procedurile în vigoare, astfel încât probele care urmează să fie obținute să poată fi utilizate în procesul penal [123, p. 67]. Esența măsurii vizate constă în crearea de către organul corespunzător a unei surse de informare confidențiale, de obicei, în persoana ofițerului de investigații, în interiorul grupării sau structurii criminale sau în „imediata lor apropiere [285, p. 242]”. Investigația sub acoperire nu este definită, la moment, de către legiuitor, inconvenient care s-a propus a fi corectat atât pentru facilitarea aplicării, cât și pentru expunerea măsurii în următoarea formula: investigația sub acoperire reprezintă acțiunile persoanei cu identitate conspirată în scopul obținerii de date și informații cu privire la săvârșirea unei infracțiuni [49, p. 13].

Livrarea controlată reprezintă o măsură specială de investigații ce constă în deplasarea mărfurilor și obiectelor sub controlul secret al organelor ce efectuează activitatea specială de investigații [213, p. 135]. Livrarea controlată este o măsură specială de investigare eficientă care permite suspectilor să efectueze transport de contrabandă de mărfuri, valută sau instrumente monetare,

sub directă supraveghere și cercetare a organelor de punere în aplicare a legii. Tehnica livrării controlate se efectuează în cazul investigațiilor penale din domeniul afacerilor în scopul: identificării, arestării și condamnării persoanelor implicate în criminalitatea din domeniul afacerilor; destructurării organizațiilor infracționale transfrontaliere în domeniul afacerilor; extinderii domeniului de aplicare a cercetărilor în vederea obținerii unor probe suplimentare; stabilirii faptului că suspectii au deținut cu bună știință mărfuri, valută sau instrumente monetare; identificării bunurilor suspectului pentru a se dispune confiscarea acestora, [99, p. 93; 123, p. 67-68] precum și a obiectelor obținute pe cale criminală sau care păstrează pe ele urmele infracțiunii, în scopul realizării efective a sarcinilor activității speciale de investigații, și anume, a a descoperirii, curmării și cercetării infracțiunilor [284, p. 229].

Modalitățile de realizare a livrării controlate sunt diferite, fiind înfăptuite, de obicei, prin intermediul controlului asupra mărfurilor transportate cu ajutorul transportului auto, naval, maritim, feroviar, aerian, inclusiv prin tănuirea lor în locuri special amenajate, sau transmise prin intermediul coletelor poștale și bagajelor, inclusiv și a celor care sunt însoțite de curieri [246, p. 352].

Actuala reglementare a măsurii reclamă mai multe situații incerte: nu este clar dacă măsura specială de investigații se poate desfășura pe teritoriul unuia sau a mai multor state; nu este clar cine e subiectul care urmează să asigure interacțiunea cu toate statele, prin care sunt tranzitate transporturile ilegale sau suspecte; nu este clară soarta procesului-verbal cu privire la activitățile desfășurate, înaintat procurorului, fie acesta este utilizat în calitate de mijloc de probă în cadrul unei cauze penale autohtone, fie este remis autorităților străine; nu este clar de ce legiuitorul a utilizat alături de noțiunea de livrare controlată, și cea de livrare supravegheată, deși termenele de *controlată* și *supravegheată* pot fi folosite ca sinonime [49, p. 13].

Monitorizarea sau controlul tranzacțiilor financiare și accesul la informația financiară. Măsura vizată se referă la „operațiunile prin care se asigură cunoașterea conținutului tranzacțiilor financiare și al altor operațiuni efectuate sau care urmează să fie efectuate prin intermediul unei instituții de credit ori al altei entități financiare, precum și obținerea de la o instituție de credit sau de la altă entitate financiară de înscrisuri ori informații aflate în posesia acesteia referitoare la tranzacțiile sau operațiunile unei persoane”. Această tehnică de investigare este specială tocmai prin categoriile de înscrisuri și documente solicitate, cum sunt cele din domeniul bancar, financiar și contabil, cât și prin intermediul instituțiilor care dețin aceste înscrisuri sau documente: o instituție de credit sau altă entitate financiară [99, p. 93; 123, p. 67-68]. Monitorizarea sau controlul tranzacțiilor financiare și accesul la informația financiară se dispun în cazul urmăririi penale pornite, inclusiv, și în privința faptelor de evaziune fiscală.

În afară de măsurile speciale de investigații enumerate, în vederea descoperirii faptelor infracționale, inclusiv și a celor de evaziune fiscală, se recomandă de a efectua: urmărirea vizuală; colectarea mostrelor pentru cercetarea comparată; cercetarea obiectelor și documentelor; achiziția de

control; culegerea de informații despre persoane și fapte etc. [261,p. 63-64]. În conformitate cu prevederile art. 15 al Legii privind activitatea specială de investigații, structurile operativ-investigative sunt în drept de a antrena colaboratori confidențiali pentru oferirea informațiilor, participarea la pregătirea și efectuarea măsurilor speciale de investigații în vederea descoperirii infracțiunilor de evaziune fiscală. În procesul efectuării măsurilor speciale de investigații 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 operativă).

Astfel, pentru această infracțiune, o atenție deosebită se va acorda muncii de culegere a informațiilor, în care sens, agenții vor fi instruiți și dirijați să furnizeze date și informații cu privire la: organizarea firmelor fantomă; firma fantomă înmatriculate în scopul desfășurării de activități ilicite (introducerea în țară de mărfuri prin contrabandă, comercializarea lor ilegală în scop de evaziune fiscală); firme fantomă care pe bază de documente fictive încasează în mod ilicit, de la bugetul de stat, sume de bani cu titlu de TVA dedus; firme care efectuează activități comerciale între două firme fantomă, în scopul de a da naștere în mod fictiv la dreptul de deducere a TVA, pe care le încasează ilegal; funcționari fiscali corupți, care primesc de la agenții economici dosare fictive, pe care le validează în scopul deducerii TVA; funcționari bancari, care contrar legii aprobă plata unor însemnate sume de lei în numerar; administratorii ori directorii unor societăți comerciale care comercializează ilegal mărfuri provenite din contrabandă ori alte infracțiuni, precum și pe aceia care organizează și conduc evidențe contabile duble, nu declară veniturile impozabile, ascund obiectul sau sursele impozabile, nu înregistrează în evidențele contabile unele activități, nu declară sediile sucursalelor, filialelor, agențiilor și punctelor de lucru ale agenților, ori declară sedii fictive în scopul sustragerii de la plata impozitelor și taxelor datorate [21, p. 78].

O direcție de interes sporit pentru organelle de drept vizează societățile comerciale utilizate de crima organizată, organizate sub forma de holdinguri, ce au legături de afaceri în străinătate, care practică introducerea în țară de mărfuri prin contrabandă și le comercializează cu documente false, în scopul eludării impozitelor. Pentru cunoașterea activității ilicite desfășurate de acestea, vor fi luate măsuri operative de identificare a persoanelor implicate, care urmează a fi supuse prelucrării în cadrul dosarelor speciale. În vederea stabilirii legăturilor de afaceri și a activităților infracționale, vor fi luate măsuri de investigare complexă a suspectilor la domiciliu, locuri de muncă, medii frecventate, precum și operațiuni de tip filaj. De asemenea, se vor folosi combinațiile informativ-operative, introducerea de agenți în grupuri, provocarea și dezbinarea grupurilor [21, p. 78-79]. Conform prevederilor art. 24 al Legii privind activitatea specială de investigații, rezultatele măsurilor speciale de investigații pot servi drept temei pentru efectuarea altor măsuri speciale de investigații în scopul prevenirii criminalității și asigurării securității statului, ordinii publice, precum și în calitate de probe dacă au fost efectuate în cadrul unei cauze penale. În cazul în care ofițerul de investigații constată o bănuială rezonabilă cu

privire la săvârșirea sau la pregătirea săvârșirii unei infracțiuni, el transmite imediat, prin raport, toate materialele organului de urmărire penală.

Rezultatele luptei cu infracționalitatea prin intermediul metodelor și mijloacelor speciale de investigații sunt cu atât mai eficiente, cu cât mai reușit este practică îmbinarea metodelor publice cu cele secrete și pe cât de larg și activ este folosit concursul diferitor persoane în activitatea specială de investigații [211, p. 75]. La fel, vom trece în revistă și faptul că, faza inițială a cercetării faptelor de evaziune fiscală presupune efectuarea, în mod obligatoriu, a unui spectru larg de acțiuni de urmărire penală, la care se atribuie: cercetarea la locul faptei, percheziția, ridicarea, audierea, confruntarea, punerea de sechestru pe bunuri, dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare etc. Cu referire la determinarea noțiunii etapei inițiale de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, putem menționa că aceasta poate îmbrăca următoarea formulă: perioada de efectuare a cercetării penale, începută cu efectuarea actelor inițiale de urmărire penală, orientată spre verificarea, în baza normelor procesual-penale, a datelor inițial acumulate la etapa pornirii urmăririi penale și luarea de hotărâri, în baza informațiilor obținute, cu privire la derularea de mai departe a activităților de cercetare [249, p. 113-114].

Reieșind din caracteristica criminalistică a infracțiunilor fiscale, în cadrul etapei inițiale a cercetării cazurilor de evaziune fiscală, este necesar de a stabili următoarele circumstanțe: 1) *Locul comiterii infracțiunii*: denumirea, adresa juridică și faptică a organizației; categoria de contribuabili la care aceasta se atribuie; fondatorii ei; când și unde a fost înregistrată în calitate de subiect al activității economico-financiare; când a fost luată la evidență fiscală; 2) *Care anume obiecte ale evaziunii fiscale au fost tănuite*: a fost efectuată tănuirea numai a unuia sau a mai multor obiecte ale impozitării; actele normative care reglementează achitarea de către persoanele juridice a impozitelor în privința acelor fapte, care sunt calificate în calitate de evaziune fiscală; 3) *Modalitățile de realizare a evaziunii fiscale*: dispune oare această persoană juridică de anumite particularități de evidență a operațiunilor economico-financiare în conformitate cu politica de evidență implementată și promovată; a avut loc diminuarea veniturilor sau ridicarea datelor privind cheltuielile sau fie că au fost tănuite obiectele impozitării; în care anume documente contabile și-au găsit reflectare aceste denaturări; au fost denaturate datele doar în calculul impozitelor, însă în dările de seamă contabile sunt reflectate corect; sunt oare acestea denaturate simultan și în calculul impozitelor, și în dările de seamă contabile, în condițiile unei reflectări corecte în documentele de evidență analitică; nu au fost oare operate modificări concomitent în calculul impozitelor, în evidența contabilă în situația nefalsificării documentelor primare; a fost inițiată oare denaturarea datelor privitor veniturile și cheltuielile sau tănuirea obiectelor impozabile în conținutul documentelor primare, cu reflectarea ulterioară a acestor informații false în alte documente de dare de seamă; a avut loc oare tănuirea veniturilor și a altor obiecte impozabile prin intermediul neântocmirii documentelor de evidență primară. 4) *Timpul comiterii acțiunilor de evaziune fiscală*: care este termenul de prezentare a documentelor contabile

solicitate, precum și cel de achitare a impozitelor și de care acte normative urma să se ghideze persoana juridică vinovată; când concret au fost prezentate informațiile privind impozitele calculate; când au fost întocmite actele contabile ce conțin informații denaturate privind veniturile sau cheltuielile, fie cele referitoare la obiectele impozitării; dacă evaziunea fiscală este comisă prin intermediul neîntocmirii documentelor primare, apoi când au fost înfăptuite operațiunile economico-financiare, nereflectate documentar și când urmau a fi întocmite documentele corespunzătoare; la care perioadă de impozitare a fost efectuată tănuirea obiectelor impozabile; 5) *Cuantumul (valoarea) obiectului impozabil tănuit pentru perioadă corespunzătoare de impozitare*: ce tarif al impozitului urma a fi aplicat în privința fiecărui obiect impozabil tănuit și în privința perioadei corespunzătoare de impozitare; a fost sau nu aplicat corect tariful impozitului cu referire la operațiunea economico-financiară și care sunt actele normative ce reglementează aplicarea acestui tarif; în ce cuantum nu a fost achitat impozitul pentru perioadă corespunzătoare de timp cu referire la obiectele impozabile tănuite; 6) *Subiecții infracțiunii*: cine a defalcat la buget o parte a impozitului sau, în genere, nu a achitat impozitele corespunzătoare; cine a întocmit și a semnat calculele impozitelor și documentele de evidență contabilă în baza cărora au fost tănuite obiectele impozabile; cine a efectuat denaturări cu privire la venituri și cheltuieli în documentele de evidență analitică sau a înfăptuit operațiuni de tănuire a obiectelor impozabile; cine a întocmit și a semnat documentele primare ce reflectă aceste operațiuni denaturate; în a cărei operațiuni intra întocmirea documentelor primare corespunzătoare care reflectă informațiile referitoare la venituri, cheltuieli sau alte obiecte ale impozitării; din care motiv aceste documente nu au fost întocmite; cine nemijlocit a organizat evaziunea fiscală. Totodată, este necesar de a lua în calcul faptul că nu constituie o excepție situațiile în care în calitate de conducător este desemnată o persoană, însă activitatea financiar-economică a întreprinderii este realizată, faptic, de o altă persoană care nu are nici o legătură oficială cu structura corespunzătoare; 7) *Intenția privind comiterea faptei de evaziune fiscală*: a existat sau nu o înțelegere prealabilă între conducătorii organizației și persoanele care s-au ocupat de perfectarea documentelor corespunzătoare, în care au fost denaturate datele privind veniturile, cheltuielile sau obiectele supuse impozitării [249, p. 111-113].

3.3.2. Faza investigațiilor ulterioare

Etapa ulterioară începe cu punerea persoanelor bănuite sub învinuire și audierea acestora în calitatea procesuală respectivă. Etapa în cauză depinde, pe de o parte, de rezultatele activităților de procedură desfășurate în etapa inițială, iar, pe de altă parte, de declarațiile persoanelor învinuite, de poziția pe care aceștia o iau. Sarcinile acestei etape constau în clarificarea împrejurărilor rămase nestabilite în prima etapă, aprecierea datelor și a probelor (inclusiv pe cale științifică) fixate în etapa inițială a urmăririi penale, administrarea de noi date probante necesare demascării învinuiților de re-credință, a declarațiilor mincinoase ale acestora, a alibiurilor false etc. [69, p. 525-526].

După înaintarea versiunilor generale și particulare poate fi întocmit planul care determină caracterul și consecutivitatea acțiunilor ulterioare. Acțiunile planificate pot fi organizaționale, operative de investigații și de urmărire penală. La categoria acțiunilor organizaționale, care necesită o anumită perioadă de timp, din care considerent, de obicei, sunt dispuse imediat după începerea urmăririi penale, se atribuie: revizia documentară; inventarierea; interpelări pe adresa organelor fiscale, a organizațiilor ierarhic-superioare și a centrelor de informare și evidență [186, p. 761]. În acest context, susținem părerea savantului M. Gheorghiță, conform căruia complexitatea și specificul cercetării 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 constatat [74, p. 76].

Stabilind prin intermediul căror acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații este mai oportun de a soluționa sarcinile trasate, ofițerul de urmărire penală purcede la planificarea urmăririi penale. Planificarea reprezintă elementul de legătură între scopul și sarcinile urmăririi penale și începe din momentul apariției informației despre infracțiune în baza căreia sunt elaborate versiunile criminalistice. La începutul cercetării unei cauze penale datele privind fapta sunt incomplete, de aceea versiunile criminalistice ar trebui să reflecte realitatea la un anumit moment și, după unele precizări, se efectuează acele activități de urmărire penală care ar putea confirma sau infirma versiunile elaborate. Planificarea activității de urmărire penală reflectă desfășurarea versiunilor privind fapta penală cercetată și cuprinde: a) trasarea unor acțiuni ce nu suferă amânare pentru verificarea versiunii generale care permite clarificarea existenței faptei săvârșite; b) elaborarea și verificarea versiunilor principale pentru constatarea elementelor constitutive ale infracțiunii săvârșite; c) elaborarea versiunilor secundare în scopul stabilirii unor împrejurări și fapte subordonate elementelor esențiale ale faptei cercetate; d) stabilirea modului, mijloacelor și condițiilor de efectuare a unei sau altei activități; e) concretizarea participanților și a mijloacelor necesare realizării fiecărei activități cu precizarea rolului fiecărui participant; f) specificarea termenului și a locului unde vor fi efectuate acțiunile investigaționale; g) exercitarea controlului și evidența fiecărei acțiuni efectuate; h) în dependență de rezultatele obținute după primele acțiuni de investigație, elaborarea și verificarea altor versiuni criminalistice ce vor contribui la aflarea adevărului; i) evaluarea rezultatelor obținute și modificarea conținutului planului de cercetare [29, p. 585].

Conținutul unui plan de urmărire penală este determinat de problemele pe care le are de clarificat anchetă într-un moment sau altul. Aflarea adevărului presupune o investigație de o anumită întindere în care sunt descoperite, verificate, clarificate, o serie de date, de împrejurări, capabile să servească la conturarea elementelor constitutive ale infracțiunii, inclusiv la identificarea autorului faptei, la probarea vinovăției sale. Pentru determinarea acestor elemente, deduse din planul de urmărire penală, organele de specialitate trebuie să răspundă la o suită de întrebări, denumită convențional „formula

celor 7 întrebări”, sau alături de aceasta, „formula celor 4 întrebări”, aplicabile în majoritatea cazurilor [141, p. 242]. Această formulă, întâlnită mai întâi în jurisprudența romană – *quis? Quid? Ubi? Quibus auxiliis? Curr? Quomodo? Quando? Quon* – cunoscută sub denumirea „disticul lui Daries”, are ca destinație clarificarea următoarelor aspecte: a) ce faptă s-a comis și care este natura ei? B) unde s-a comis fapta cercetată? C) când a fost săvârșită? D) cine este autorul ei? E) cum, în ce mod a săvârșit-o? F) cu ajutorul cui? G) în ce scop a fost comisă? [103, p. 225-226]

Formula celor patru întrebări, este considerată, întrucâtva, superioară calitativ primei formule, deoarece delimitează mai clar conținutul infracțiunii, servește la elucidarea problemelor unei cauze penale plecând de la elementele constitutive ale acesteia. Astfel, aici se atribuie: 1) *determinarea obiectului infracțiunii*, respectiv a relației sociale lezate prin săvârșirea faptei penale, ca și obiectul nemijlocit asupra căruia s-a exercitat acțiunea ilicită; 2) *stabilirea laturii obiective a infracțiunii*, în primul rând a acțiunii sau inacțiunii incriminate de lege, a raportului de cauzalitate între acestea și urmările faptei, precum și a locului, timpului, modului, altor circumstanțe în care a fost săvârșită fapta; 3) *identificarea subiectului activ* al infracțiunii, a tuturor participanților, ca și identificarea subiectului pasiv al faptei penale; 4) *determinarea laturii subiective* a infracțiunii, prin stabilirea formei vinovăției ca și a mobilului faptei [141, p. 243].

Planificarea justă a urmăririi penale va asigura respectarea strictă a legislației, operativitatea activităților 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. Acest proces poartă un caracter organizațional și mobilizator [74, p. 76-77]. O importanță avansată la planificarea și cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală o pot avea și versiunile criminalistice. Versiunea criminalistică este explicația verosimilă referitoare la natură, conținutul, unele circumstanțe ale actului infracțional, modul de comitere și acoperire, participanții, forma de vinovăție, mobilul și scopul urmărit, cauzele și împrejurările ce au determinat și favorizat săvârșirea infracțiunii, bazată pe datele administrate în cauză [74, p. 50]. Versiunea criminalistică constituie un procedeu de cunoaștere a adevărului în procesul de urmărire penală, fiindcă apreciază preventiv materialele administrate, determinând în mod concret împrejurările și faptele care urmează să fie stabilite, indică direcția ulterioară de activitate a organului de urmărire penală. Anume această activitate de înaintare și verificare a versiunilor criminalistice contribuie la căutarea probelor suplimentare, pe baza cărora se poate ajunge la o concluzie veridică despre ceea ce s-a întâmplat în realitate [74, p. 51]. În activitatea de urmărire penală, versiunile criminalistice se prezintă în formă de supoziții ale organului de urmărire penală referitoare la unele circumstanțe juridice importante, neelucidate ale faptei care se cercetează, presupun o generalizare maximă a datelor și a faptelor prezente, legate printr-o explicație unică și orientate spre descoperirea infracțiunii [29, p. 584]. Astfel, de exemplu, în situația tănuirii venitului imposibil, sunt înaintate versiunile generale în privința faptului că tănuirea a fost înfăptuită prin: 1) diminuarea încasărilor (venitului) în documentele de

evidență și de dare de seamă; 2) mărirea datelor referitoare la cheltuielile materiale suportate; 3) mărirea fictivă a datoriilor etc. [279, p. 92-93]. În acest context, considerăm că este oportun de a menționa că profesorul rus V. A. Zdravomîslov este de părerea că tănuirea nu poate fi depistată la efectuarea controlului documentar-contabil a unei întreprinderi luate separat (obiectul este anume tănuit), iar însăși încălcarea legislației fiscale se descoperă prin confruntarea (compararea) datelor, obținute de la alte întreprinderi sau bănci, prin efectuarea controlului reconvențional sau cu folosirea pe larg a datelor operative [214, p. 484].

În vederea dezvoltării versiunilor generale pot fi înaintate versiuni particulare. Ca de exemplu, în temeiul primei versiuni poate fi înaintată versiunea referitoare la faptul că în calitate de subiecți ai acțiunilor de evaziune fiscală figurează conducătorul organizației și contabilul-șef [261, p. 80]. În calitate de surse documentare a informațiilor despre aceste condiții pot figura: foile de parcurs, foile-faktură, registrul de evidență al circulației mărfurilor și a bunurilor materiale, contractele, dispozițiile de plată, extrasele din documentele bancare, bilanțul, raportul privind rezultatele activității financiare etc. [279, p. 94]. Versiunile criminalistice se întemeiază atât pe mijloace și materiale de probă, care apar în rezultatul unor acțiuni procesuale, cât și pe informațiile provenite pe căi neprocesuale. Rezultatul gândirii abstracte, în legătură cu săvârșirea unei fapte penale, se materializează printr-o versiune sau mai multe versiuni, care ulterior vor fi verificate. Apariția versiunilor deseori este facilitată de intuiția organului de urmărire penală și de multe alte surse de informație tangente cu cauza penală cercetată. Din momentul elaborării versiunilor criminalistice până la obținerea unor rezultate pozitive trebuie să fie parcursă o cale lungă, anevoioasă, însoțită de muncă asiduă [29, p. 584].

În cadrul planului, versiunile de urmărire penală dețin o poziție centrală întrucât prin ele se materializează una dintre metodele tactice fundamentale, menite să orienteze întreaga activitate spre stabilirea faptelor și împrejurărilor cauzei, într-un cuvânt spre aflarea adevărului. În accepțiunea sa tactică criminalistică, prin versiune trebuie să înțelegem acele evenimente sau fapte concrete care s-au desfășurat în trecut. Cunoașterea, determinarea lor precisă, este posibilă prin verificarea fiecărei presupunerii – formulată pe bază de date uneori destul de sumare – ce ar putea explica fapta săvârșită [141, p. 244]. Elaborarea versiunilor de urmărire penală se înscrie printre activitățile de maximă importanță, cu largi rezonanțe în desfășurarea anchetei. Pentru elaborarea unor versiuni care să servească pe deplin aflării adevărului sun raport tactic, este necesar să fie întrunite mai multe condiții, printre cele mai importante numărându-se: A) deținerea unor date sau informații despre fapta cercetată, corespunzătoare sub raport calitativ și cantitativ, pe baza cărora să fie elaborate versiunile; B) conceperea unor versiuni apropiate de realitate solicită pregătirea multilaterală, experiența și intuiția organului de urmărire penală; C) folosirea unor forme logice de raționament, de tipul raționamentelor deductive și inductive, ca și raționamentul prin analogie (Anexa 31) [141, p. 245].

De asemenea, la elaborarea versiunilor de urmărire penală, se impune respectarea următoarelor reguli tactice: A) versiunile de urmărire penală să fie elaborate numai pentru faptele sau împrejurările

ce pot avea mai multe explicații, cauzele cu o explicație în mod cert unică neimputând o asemenea operație; B) elaborarea versiunilor să se facă, în principiu, pe baza datelor de natură procesuală, completate, în caz de nevoie, cu date sau informații obținute pe căi extraprocesuale, dar care să capete ulterior caracter procesual; C) temeiul versiunilor să îl constituie numai datele concrete, date care îndeplinesc cerințele de ordin calitativ și cantitativ; D) versiunile să fie elaborate în legătură cu toate explicațiile posibile care pot fi date în cauza cercetată; E) versiunile trebuie să fie bine construite din punct de vedere logic, iar problemele fiecăreia dintre ele, clar și precis formulate [179, p. 101-102; 141, p. 248].

După elaborarea versiunilor de urmărire penală urmează o etapă de maximă importanță în stabilirea adevărului. Această etapă delimitează un proces de trecere de la probabilitatea fiecăreia dintre versiuni la certitudinea faptei și a vinovăției sau nevinovăției făptuitorului. Este evident că cea mai mare parte a urmăririi penale propriu-zise este destinată tocmai acestui scop. Verificarea versiunilor are un caracter complex, frecvent ea vizând mai multe aspecte sau împrejurări, astfel încât, pentru a-și atinge scopul propus, se impune stabilirea cu precizie a fiecărei probleme ce va fi clarificată, a fiecărui detaliu dintr-o versiune sau alta. În legătură cu fiecare problemă sunt precizate activitățile de urmărire penală, metodele tehnico-științifice sau tactice criminalistice, prin care sunt rezolvate. Ca și la etapa elaborării versiunilor, în faza urmăririi propriu-zise, când practic se procedează la verificarea fiecărei versiuni, este necesară respectarea de reguli tactice, reguli impuse de necesitatea unei juste soluționări a cauzei. În esență, acestea sunt: A) verificarea concomitentă a tuturor versiunilor și a problemelor esențiale, indiferent de gradul lor mai mic sau mai mare de plauzibilitate; B) acordarea de prioritate acelor probleme a căror amânare poate stânjeni aflarea adevărului. În astfel de situații, se poate recurge, de exemplu, la cercetarea urgentă la fața locului, la expertiza urmelor perisabile, la ascultări și confruntări, la percheziții etc.; C) calificarea integrală a fiecărei probleme, până în momentul în care se constată cu siguranță că versiunea nu corespunde realității (Anexa 32).

În situația depistării faptelor care vorbesc despre prezența unei infracțiuni de evaziune fiscală, este necesar de a veni cu versiuni de lucru, capabile să explice posibilul mecanism al acesteia. În astfel de împrejurări, întregul spectru de informații și de documente contabile ce se referă la cauză, vor fi examinate într-un racurs strict determinat. Drept sarcină importantă a etapei inițiale a cercetărilor se prezintă a fi asigurarea ridicării documentelor în vederea analizei lor ulterioare. Măsurile întreprinse trebuie să fie realizate prin surprindere pentru persoanele bănuite. Din acest considerent, sunt necesare caracterul de surprindere și simultanietatea efectuării acțiunilor inițiale de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații, direcționate spre descoperirea și ridicarea documentelor ce conțin urme ale infracțiunilor fiscale și a „contabilității în ciornă [219, p. 256]”.

Acțiunile de urmărire penală primordiale în cauzele penale referitor la săvârșirea evaziunii fiscale sunt ridicarea documentelor și cercetarea acestora, percheziția, examinarea obiectelor, audierea

martorilor - factorilor de decizie, angajaților, contabilului; dispunerea efectuării expertizelor și constatărilor tehnico-științifice.

Materialele referitoare la controalele efectuate în cadrul întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor, care conțin semne evidente ale comiterii evaziunilor fiscale permit de a începe urmărirea penală fără efectuarea acțiunilor de verificare suplimentare. Totodată, toate materialele puse la dispoziția organului de urmărire penală urmează a fi verificate minuțios, fiind solicitată prezentarea documentelor în lipsă. De rând cu documentele legate de calcularea și achitarea impozitelor și taxelor este necesar de a face rost și de statutul întreprinderii, de adeverința de înregistrare și alte documente primare. Dacă în calitate de temei al începerii urmăririi penale a servit cererea (denunțul) unei persoane cu funcție de răspundere, scrisoarea sau cererea unui cetățean, publicațiile în mass-media referitoare la anumite fapte de evaziune fiscală din partea persoanelor juridice, apoi efectuarea acțiunilor de verificare este absolut necesară. De la declarant se ia o explicație scrisă care conține următoarele date concrete: denumirea și adresa organizației care a comis fapta de evaziune fiscală, datele de anchetă ale persoanelor la indicația cărora aceasta a avut loc și documentele confirmative, cum ar fi, de exemplu, copiile cu privire la numirea în funcție a persoanelor responsabile pentru activitatea financiar-economică a întreprinderii, instituției, organizației în perioada respectivă de timp. În cazul indicării asupra unor persoane concrete, care ar fi la curent cu evaziunea fiscală, și de la acestea sunt luate explicații.

În situația luării hotărârii cu privire la începerea urmăririi penale sunt importante, de asemenea, și alte criterii, precum: prezența în conținutul materialelor obținute a semnelor uneia sau a mai multor fapte de infracțiune fiscală (întregul lor cumul făcând posibil de stabilit doar cu ocazia efectuării cercetărilor), proporția impozitului neachitat etc. La soluționarea acestei chestiuni este necesar de a lua în calcul aspectele procesual-penale și criminalistice. În primul rând, este necesar de a stabili care anume semne ale infracțiunii se conțin în materialele primare și, în al doilea rând, de a determina suficiența acestor materiale cu referire la obiectul probatorului. Deja la momentul inițierii urmăririi penale asupra faptelor de evaziune fiscală poate fi cunoscută modalitatea de comitere a infracțiunii, deoarece în conținutul actului de control verificare fiscală este expus conținutul acțiunilor conducătorului și a contabilului-șef a întreprinderii cu privire la denaturarea documentară a datelor cu privire la venituri sau cheltuieli fie în privința tănuirii obiectelor impozitării [249, p. 105]. Apreciind circumstanțele faptice, care se conțin în actul de verificare și în anexele la acesta, organul de urmărire penală urmează să le contrapună cu spectrul de împrejurări care urmează a fi stabilite în procesul de cercetare a faptelor de evaziune fiscală. Stabilind care date referitoare la aceste circumstanțe sunt fixate în actul de control și dacă ele sunt suficiente, organul de urmărire penală determină sarcinile etapei inițiale a cercetării, adică acea informație probatorie în privința fiecărei dintre împrejurările cauzei, informație pe care încă nu o deține [249, p. 106].

Obținând de la organul fiscal materialele care conțin semnele unei infracțiuni de evaziune fiscală, organul de urmărire penală începe urmărirea penală și reține materialele pentru efectuarea acesteia. Analizând datele inițiale cu referire la împrejurările care urmează a fi dovedite, organul de urmărire penală clarifică care deja au fost stabilite și care abia urmează de fi identificate. Astfel, sunt formulate obiectivele generale ale urmăririi penale, la a căror realizare poate contribui planul cercetărilor. Stabilirea acestor împrejurări de către organul de urmărire penală asigură obiectivitatea și penitudinea cercetării faptelor de evaziune fiscală. Totodată, urmează a fi luate în calcul acele particularități ale efectuării etapei inițiale a cercetărilor care pot apărea în virtutea faptului că faptele de evaziune fiscală, în marea lor majoritate, sunt comise în grup sau în mod organizat. În acest context, se au în vedere următoarele momente: multitudinea surselor informației probatorii, creșterea substanțială a volumului de lucru, necesitatea tactică de efectuare simultană a unui volum mare de acțiuni de urmărire penală, precum și întreprinderea unor măsuri speciale în privința „înfrângerii rezistenței” din partea liderului și a membrilor grupului criminal [196, p. 50; 249, p. 106].

Clarificând prin intermediul căror acțiuni de urmărire penală este mai optimal de a realiza obiectivele trasate, organul de urmărire penală purcede la planificarea activității de cercetare. Din acest considerent, ofițerului de urmărire penală, de fiecare dată, îi este necesară prezența unei aprecieri economice a rezultatelor financiare a operațiunilor ilegale, care au generat tănuirea obiectelor impunerii fiscale. O astfel de apreciere poate fi efectuată de către inspectorul fiscal sau din partea specialistului economist. În situația depistării faptelor care pun în evidență evaziunea fiscală, este necesar de a elabora și de a înainta anumite versiuni de lucru (*în afară de versiunile de lucru, mai întâlnim versiuni principale și secundare n.n.*), care pot explica posibilul mecanism al acesteia. În acest caz, toată informația și documentația contabilă atribuită la dosar va fi examinată sub anumite spectre. Chiar și versiunea neconfirmată în procesul controlului poate deveni una de suport pentru careva alte noi și mai justificate presupuneri. Elaborarea și verificarea lor este dependentă de experiența și nivelul de pregătire profesională a persoanei care efectuează cercetările. Față de versiunile de lucru sunt înaintate următoarele cerințe: 1) întemeierea pe fapte și documente reale; 2) să fie eliberate de caracter preconcept și unilateralitate; 3) să se coreleze cu anumite cazuri analogice din trecut.

Versiunile de lucru sunt, de obicei, mai multe, ele urmând a fi dezvoltate și concretizate reciproc [249, p. 106-107]. Versiunile principale sau generale se referă la faptă, în ansamblul ei, la natura acesteia și, în măsura în care se stabilește că este vorba de o infracțiune, la elementele constitutive ale acesteia. Prin elaborarea versiunilor principale se încearcă să se determine, în primul rând, dacă fapta intră sau nu sub incidența legii penale și, desigur, dacă vă atrage răspunderea penală a unei persoane.

Versiunile *principale* trebuie să fie interpretate într-un sens mai larg întrucât ele includ și versiuni referitoare la elementele constitutive ale infracțiunii și chiar la termenii acesteia. Astfel: a) versiunile privind latura obiectivă a infracțiunii care au ca finalitate stabilirea împrejurărilor de *loc*,

timp și mod de săvârșire a faptei. Aceste versiuni sunt, prin natura lucrurilor, și cele mai numeroase. În esență, versiunile privind latura obiectivă servesc la determinarea elementului material al infracțiunii, a urmărilor socialmente periculoase ale faptei, precum și la determinarea legăturii de cauzalitate dintre faptă și urmarea să; b) versiunile privind *latura subiectivă* sunt elaborate în legătură cu *forma vinovăției și cu scopul urmărit* prin săvârșirea faptei de către autor și ceilalți participanți; c) versiunile referitoare la *subiectul infracțiunii*. Uneori se formulează și versiuni privind obiectul infracțiunii, împrejurare întâlnită în puține cazuri în practică, întrucât obiectul unei infracțiuni este, în majoritatea cazurilor, cunoscut încă de la începutul cercetărilor [141, p. 244-245].

Versiunile *secundare* sunt presupunerile referitoare la unele aspecte izolate ale faptei, dar cu o anumită semnificație în cauză. Firește că o versiune secundară este subordonată direct unei versiuni principale, datele obținute prin verificarea celei dintâi servind la conturarea explicațiilor cu privire la elementele de fond ale cauzei. Aceasta explică și împrejurarea că versiunile secundare sunt elaborate și verificate înaintea versiunilor principale [141, p. 245]. Pentru criminaliști este extrem de important aspectul situațional al infracțiunii. Luarea în calcul a acestuia permite de a efectua elaborarea științifică a recomandărilor metodologice diferențiate, care indică asupra specificului cercetării anumitor categorii de infracțiuni asemănătoare [244, p. 9; 249, p. 107]”. În acest context menționăm că situația de urmărire penală poate fi determinată ca un cumul de condiții, în cadrul cărora, la un anumit moment, sunt efectuate cercetările [228, p. 161; 249, p. 107-108].

Pentru etapa inițială a cercetărilor sunt caracteristice anumite situații de urmărire penală. *Prima situație*. Datele inițiale referitoare la infracțiunea de evaziune fiscală pot fi obținute ca urmare a măsurilor speciale de investigații sau în rezultatul efectuării anumitor măsuri publice și secrete. Surse ale acestor informații pot fi: comunicări ale investigatorilor sub acoperire, supravegherea operativă a procesului de producție, transport și înstrăinare a mărfurilor, examinarea încăperilor, mijloacelor de transport și a actelor contabile, discuții cu persoanele cu cunoștință în cauză (potențialii martori în cadrul cauzei penale), consultarea cu specialiștii în latura rezultatelor măsurilor speciale de investigații, obținerea mostrelor pentru cercetare comparată, cercetarea prealabilă a documentelor, producției, materiei prime și a altor corpuri delictive, utilizarea informațiilor din cadrul bazelor de date operative și criminalistice etc. În astfel de cazuri, situația de urmărire penală este una problematică, necesitând o aplicare activă de către organul de urmărire penală a procedurilor criminalistice și a mijloacelor care stau la îndemână în vederea soluționării, depășirii acestei situații [249, p. 108].

Situația a doua. Informațiile inițiale referitoare la infracțiunea de evaziune fiscală este obținută din surse publice, deschise și oficiale (ca de exemplu, din raportul unei comisii de auditori). În astfel de situații, acțiunile tipice de verificare și control vor include: inventarierea și revizia activității financiar-economice a persoanei juridice; verificări din partea comisiilor de auditori; cercetări ale încăperilor și documentelor de către reprezentanții organelor de drept; achiziții de control în vederea obținerii mostrelor de materie primă, semifabricate și producție finală; luarea de explicații persoanelor

cu funcție de răspundere și material responsabile, precum și altor persoane, încunoștiințate cu faptul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală. În procesul efectuării verificărilor inițiale pot fi depistate semne nu doar a infracțiunilor fiscale, ci și a altor fapte ilegale care le însoțesc (abuzuri de serviciu, falsificări, escrocherii etc. În temeiul informațiilor inițiale pot fi înaintate următoarele versiuni generale: 1) evaziunea fiscală este comisă în circumstanțe cunoscute în baza materialelor cauzei; 2) evaziunea fiscală este comisă de un grup organizat; 3) fapta de evaziune fiscală este în lipsă, însă sunt prezente semne ale comiterii altor fapte infracționale.

Versiunile particulare tipice de urmărire penală, înaintate la etapa inițială a cercetărilor pot fi următoarele: 1) cu privire la complicități faptei de evaziune fiscală și caracterul relațiilor dintre ei; 2) cu privire la modalitățile de tănuire a bazei impozabile; 3) cu privire la sursele obținerii ilegale a materiei prime și a semifabricatelor; 4) referitor la obținerea scutirilor și privilegiilor fiscale; 5) cu privire la modalitățile de înstrăinare (comercializare) a produselor finite; 6) privind legăturile criminale între bănuți, locurile de păstrare a mijloacelor obținute pe cale criminală etc. (Anexa 33) [249, p. 108-109].

Planificând cercetările, este necesar de a întreprinde măsuri în vederea asigurării integrității așanumitelor „*documente de acoperire*”. Întocmite în vederea perfectării provizorii a operațiunilor practic nedocumentate, precum și a informațiilor depozitate pe purtători electronici. De asemenea, urmează a fi planificate și măsuri pentru asigurarea recuperării prejudiciului material, cauzat prin comiterea faptelor de evaziune fiscală de către persoanele juridice. Determinând, sub aspectul termenului și a mijloacelor, soluționarea obiectivelor trasate, reprezentantul organului de urmărire penală le identifică pe acelea care se vor face simțite deja la etapa inițială a cercetărilor. În cauzele referitoare la faptele de evaziune fiscală, în calitate de mijloace tipice ale soluționării sarcinilor și obiectivelor cercetării, figurează: 1) audierea inspectorului fiscal și ale altor persoane participante la actul de control; 2) audierea conducătorului, a contabilului-șef și a altor persoane cu funcții de răspundere din cadrul întreprinderii, instituției, organizației, implicate în comiterea faptei cercetate și încunoștiințate cu informații de importanță majoră pe acest segment; 3) audierea conducătorilor organizațiilor-parteneri de afaceri; 4) percheziții și ridicări de documente și purtători electronici de informații; 5) controale din partea structurilor de auditori, depunerea și efectuarea expertizelor judiciar-contabile și judiciar-economice (Anexa 34) [249, p. 109-110].

Clarificând esența faptei de evaziune fiscală (ce categorie de impozite nu a fost achitată), este necesar ca ofițerul de urmărire penală să mai facă odată referire la compartimentele respective ale legislației fiscale și la alte acte normative, care reglementează ordinea de calculare și achitare a acestor impozite. Inspectorii fiscali în conținutul actelor controlului documentar, în fiecare caz de evaziune fiscală, de tănuire a obiectelor impozitării, au obligațiunea de a indica expres care anumite prevederi legale au fost încălcate. Analizând reglementările referitoare la o anumită categorie de impozite, ofițerul de urmărire penală urmează să se clarifice la care categorie a contribuabililor se atribuie întreprinderea, instituția, organizația respectivă; ce reprezintă obiectul impozitării în cazul unui anumit

impozit și dacă este reflectat corect acest obiect în actul controlului fiscal; care este ordinea de calcul a impozitului pentru acest obiect; care este termenul de plată a impozitului; care era mărimea impozitului la momentul comiterii evaziunii fiscale; în cadrul căror operațiuni gospodărești a fost realizată tănuirea sumei impozabile. Dacă aceste circumstanțe nu sunt reflectate suficient de clar în actul de control, este necesar de a asculta inspectorul fiscal în această latură, de a strânge informații referitoare la activitatea financiar-economică a întreprinderii, instituției, organizației [249, p. 110].

În cadrul investigațiilor ulterioare este necesar de a stabili, de asemenea, circumstanțele care atenuează sau agravează răspunderea subiecților care au comis fapta de evaziune fiscală, [255, p. 561-562] cauzele și condițiile care au contribuit la comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, de a descoperi alte infracțiuni, care însoțesc denaturările privind veniturile sau cheltuielile din conținutul documentelor de evidență contabilă etc. (Anexa 35) [249, p. 113-114]. În cadrul investigațiilor ulterioare, cercetarea infracțiunilor fiscale include în sine, în mod obligatoriu, următoarele acțiuni de urmărire penală: percheziția, ridicarea, cercetarea și analiza documentelor, aplicarea sechestrului pe bunuri și pe corespondență poștală și telegrafică, audierile, confruntările, dispunerea și efectuarea expertizelor judiciare etc. [219, p. 258].

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 și se caracterizează printr-un proces de cunoaștere și perfecționare a activității economico-sociale de participare la procesul decizional [145, 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 [30, p. 43]. Sub aspect conceptual, în sursele doctrinare, controlul financiar este definit în mod diferit. Potrivit autorilor 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 [240, p. 32; 275, p. 123; 210, p. 24; 30, p. 43].

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 [120, p. 186; 30, p. 43; 161, p. 201]. Controlul financiar verifică 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 [145, p. 21].

În primul rând, controlul financiar este instrumentul care, prin efectele de prevenire și de reglare a disfuncționalităților ce pot interveni la un moment dat în activitățile desfășurate în cadrul unităților economice, servește intereselor statului și structurilor administrativ-teritoriale în realizarea politicii acestora, pe termen lung, în domeniul fiscalității și a pârghiilor economice de realizare a obiectivelor ce decurg din planul național de investiții. În al doilea rând, controlul financiar servește intereselor agenților economici care îl organizează și exercită, atât prin acțiunea de prevenire a situațiilor de disfuncționalitate în procesul de gestionare a patrimoniului, cât și, mai ales, prin cea de remediere a unor abateri de la prevederile legale, cu efecte perturbatorii în activitatea acestora. În al treilea rând, controlul financiar servește intereselor entităților economice partenere pe piață, cărora le oferă informații exacte asupra stării patrimoniului unității economice de ale cărei rezultate sunt interesate, prin mediatizarea aspectelor pozitive sau negative, după caz ale acesteia. Aici regăsim: investitorii, furnizorii, clienții, angajații, băncile etc. [145, p. 19]. Prin esența sa, controlul financiar reprezintă o activitate de verificare a modului de respectare a legislației financiare, în scopul de a preveni angajarea de cheltuieli fără justificare economică și de a asigura profit în folosirea resurselor materiale, financiare și de muncă. În același timp, acest control reprezintă un control asupra legalității și raționalității acțiunilor din sfera constituirii, repartizării și administrării resurselor financiare. Deci, controlul financiar este un instrument al politicii financiare a statului, fiind mijlocul prin care se previn faptele ilegale, se identifică deficiențele și se stabilesc măsurile necesare pentru intrarea în legalitate [30, p. 44]. Obiectul controlului financiar este constituit din actele și operațiunile emise sau îndeplinite de către subiecții controlați. În timpul controlului, profesioniștilor domeniului le revine sarcina să urmărească dacă actele și operațiunile examinate îndeplinesc condițiile de legalitate, operativitate, eficiență, economicitate și raționalitate [161, p. 203]. După momentul efectuării, controlul financiar este divizat în control preventiv, control concomitent și control ulterior (Anexa 36).

Controlul preventiv este un control specializat, care implică verificarea și analiza activității economice și financiare sub aspectul legalității, oportunității, necesității actelor și operațiunilor, a utilizării cu eficiență a fondurilor materiale și bănești, precum și pentru asigurarea integrității acestora. Această formă de control se exercită anticipat efectuării operațiunilor financiare [30, p. 45]. Controlul financiar preventiv este o formă a controlului financiar ale cărei trăsături caracteristice sunt următoarele: a) se exercită înainte de efectuarea operațiunii sau activității supuse verificării sau înainte de lansarea (transmiterea) unui document în procesul economic; b) are drept scop identificarea și eliminarea operațiunilor care ar putea determina perturbații în activitatea unității economice; c) contribuie la realizarea unui management eficient al activității desfășurate de unitățile economice; d) se organizează în cadrul compartimentului financiar-contabil al unității [145, p. 24].

Controlul concomitent (sau operativ curent) se exercită în timpul desfășurării proceselor economice și financiare, simultan cu efectuarea actelor și operațiunilor legate de aceste activități, cu scopul de a interveni pentru corectarea sau diminuarea, eliminarea deficiențelor și ilegalităților. El se desfășoară limitativ în timp, dar într-un moment în care se mai poate face o corectare a eventualelor deficiențe, diminuându-se astfel efectele negative care s-ar putea produce [18, p. 18; 30, p. 45]. El reprezintă o formă a controlului financiar, având următoarele trăsături: a) se exercită concomitent cu realizarea activităților și operațiunilor economice controlate; b) se exercită pe toată durata desfășurării proceselor economice supuse acțiunii de verificare, identificându-se atât în timp, cât și în spațiu, cu însăși activitatea de management general; c) se realizează de personal calificat încadrat într-o structură distinctă, în direcția subordonare a conducătorului unității economice [145, p. 26].

Controlul ulterior se exercită asupra actelor și operațiunilor economico-financiare după ce acestea au fost executate. Prin această formă de control se verifică legalitatea, oportunitatea și eficiența activităților, iar în caz de necesitate se reface integritatea patrimoniului lezat prin fraudă și se sancționează persoanele care au încălcat reglementările normative [18, p. 18; 30, p. 45]. Controlul financiar ulterior are următoarele trăsături: a) se exercită după efectuarea activităților și/sau a proceselor economice supuse acțiunilor de verificare; rezultatele constau, în cele mai multe cazuri, în remedierea unor abateri de la prevederile și normele legale de reglementare a activității economice supuse controlului; c) se organizează și se exercită atât în cadrul unităților economice, cât și prin structuri specializate ale statului [145, p. 27].

Controlul financiar mai este clasificat și în baza altor criterii, însă luând în calcul specificul subiectului de cercetare, nu ne vom opri asupra acestora din considerentul limitelor textuale determinate pentru lucrare. Importanța controlului financiar rezidă în faptul că în cadrul exercitării lui se verifică atât respectarea ordinii de drept în sfera financiară de către instituții, organizații și cetățeni, cât și eficacitatea și raționalitatea economică a acțiunilor întreprinse, corespunderea lor cu obiectivele statului [30, p. 46].

Trecem în revistă faptul că *investigarea financiară* are ca scop descoperirea oricărui avantaj economic obținut direct sau indirect prin săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală, identificarea proprietății care poate fi confiscată și indisponibilizarea temporară a acestei proprietăți pentru a permite în viitor o confiscare finală [83, p. 25]. Scopul investigării financiare ține confiscarea produselor infracțiunilor. Un mod de a descrie utilizarea activității de investigare financiară se referă la strângerea tuturor tranzacțiilor financiare ale unei persoane pentru perioade de timp consecutive, urmată de compararea rezultatelor perioadelor de timp în ordine pentru a determina câștigul sau pierderea persoanei în cauză [130, p. 102]. Elementele investigării financiare sunt următoarele: identificarea autorului și stabilirea infracțiunii; stabilirea bunurilor provenite din activitatea infracțională; stabilirea proprietății care poate fi confiscată; stabilirea unor măsuri temporare pentru indisponibilizarea proprietății în scopul de a preveni înstrăinarea, transferul sau ascunderea câștigurilor

sau a bunurilor infractorului, permițând astfel confiscarea finală. Sursele de informare la care organele de punere în aplicare a legii apelează în timpul investigațiilor financiare variază, dar de obicei acestea se regăsesc în următoarele categorii: 1) Bazele de date referitoare la cazierile judiciare; 2) Rapoartele de tranzacții suspecte întocmite de organele de punere în aplicare a legii și rapoartele de tranzacții în numerar cu privire la spălarea banilor și la finanțarea terorismului; 3) Informații financiare, care includ conturile bancare, conturile financiare și alte înregistrări referitoare la tranzacțiile financiare personale sau de afaceri; 4) Informațiile clasificate, care sunt colectate și menținute în scopuri de securitate națională, cum sunt de exemplu, informațiile referitoare la finanțarea terorismului; 5) Informațiile care sunt disponibile prin intermediul surselor deschise, cum sunt de exemplu, rețeaua Internet, media, presa scrisă și electronică; 6) Informații de reglementare deținute de băncile naționale, autoritățile fiscale și de alte agenții de colectare a veniturilor (Anexa 37) [123, p. 65-66].

Deoarece în calitate de temei unic al începerii urmăririi penale figurează materialele controalelor, efectuate de către organul fiscal, este necesar de a ne opri mai detaliat asupra acestui subiect. Astfel, conform art. 214 din Codul fiscal al Republicii Moldova, controlul fiscal are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în anumite perioade fiscale. Controlul fiscal este exercitat de organul fiscal și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestuia, la fața locului și/sau la oficiul acestora. Controlul fiscal reprezintă modul de cercetare și acțiune, procedeele și modalitățile de investigare în vederea prevenirii, constatării și înlăturării cazurilor de sustrageri de la calcularea, evidența și plata impozitelor și taxelor cuvenite statului [21, p. 65]. Procedura controlului fiscal constă într-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și de valorificare a rezultatelor lui. Controlul fiscal la fața locului și/sau la oficiul organului, poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: verificarea faptică, verificarea documentară, verificarea totală, verificarea parțială, verificarea tematică, verificarea operativă, verificarea prin contrapunere. Metodele și operațiunile concrete utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal sunt determinate, în baza prezentului cod, în instrucțiunile cu caracter intern ale Inspectoratului Fiscal Principal de Stat [35].

Contribuabilii au obligația de a permite efectuarea controlului și de a pune la dispoziția autorităților toate documentele contabile, evidențele și oricare alte elemente material sau valorice – dacă sunt solicitate – apte de a folosi la cunoașterea realității privind obiectele ori sursele impozabile sau taxabile [34, p. 65].

Conform art. 216 din Codul fiscal, controlul fiscal la fața locului are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. În cazul în care contribuabilul sau o altă persoană supusă controlului nu dispune de sediu sau de oficiu ori sediul lui se află la domiciliu, în alte

cazuri când nu există condiții adecvate de lucru, controlul fiscal menționat se efectuează la oficiul organului care exercită controlul fiscal.

Durata unui control fiscal la fața locului nu trebuie să depășească două luni calendaristice. În cazuri excepționale, conducerea organului care exercită controlul fiscal poate să decidă prelungirea duratei în cauză cu cel mult 3 luni calendaristice sau să sisteze controlul. Perioada sistării controlului și prezentării documentelor nu se include în durata efectuării controlului, ultima fiind calculată din ziua începerii lui până la ziua semnării actului respectiv, inclusiv [296]. La finalizarea controlului fiscal la fața locului, se întocmește un act de control fiscal. La posturile fiscale, actul de control fiscal se va întocmi numai în caz de depistare a încălcării legislației fiscale. În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul ia decizia corespunzătoare. Prin derogare de la prevederile prezentului alineat, dacă încălcarea fiscală se depistează de către serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, decizia respectivă se emite de organul fiscal, cu respectarea prevederilor de la art.159 alin. (2) [297].

Actul de control fiscal este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal. În act se va descrie obiectiv, clar și exact încălcarea legislației fiscale și/sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu referire la documentele de evidență respective și la alte materiale, indicându-se actele normative încălcate[35].

Verificarea faptică, conform art. 217 Cod fiscal, se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului și constă în observarea directă a obiectelor, proceselor și fenomenelor, în cercetarea și analiza activității contribuabilului. Verificarea faptică are sarcina de a constata situațiile care nu sunt reflectate sau care nu rezultă din documente. Verificarea documentară se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în confruntarea dărilor de seamă fiscale, documentelor de evidență și altei informații prezentate de contribuabil cu documentele și cu informațiile referitoare la acesta de care dispune organul care exercită controlul fiscal. Verificarea totală se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului asupra tuturor actelor și operațiunilor de determinare a obiectelor (bazei) impozabile și de stingere a obligațiilor fiscale în perioada de după ultimul control fiscal. Verificarea totală este una documentară și, în același timp, faptică a modului în care contribuabilul execută legislația fiscală [35]. Verificarea parțială se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul asupra stingerii unor anumite tipuri de obligații fiscale, asupra executării unor alte obligații prevăzute de legislația fiscală dintr-o anumită perioadă, verificându-se, în tot sau în parte, documentele sau activitatea contribuabilului. Verificarea tematică se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul asupra stingerii unui anumit tip de obligație fiscală sau asupra executării unei alte obligații prevăzute de legislația fiscală, verificându-se documentele sau activitatea contribuabilului.

Verificarea operativă se aplică în cazul controlului fiscal la fața locului, observându-se procesele economice și financiare, actele și operațiunile aferente, pentru a constata autenticitatea lor, pentru a depista și a preveni încălcarea legislației fiscale. Verificarea operativă se face inopinat, prin verificare faptică și/sau documentară. Dacă se constată vreo încălcare a legislației fiscale, iar verificarea circumstanțelor necesită mai mult timp, materialele se transmit subdiviziunilor respective ale organului cu atribuții de control fiscal pentru efectuarea unui control fiscal prin alte metode tehnice. Verificarea prin contrapunere se aplică atât în cazul controlului fiscal cameral, cât și al celui la fața locului și constă în controlul concomitent al contribuabilului și al persoanelor cu care acesta are sau a avut raporturi economice, financiare și de altă natură, pentru a se constata autenticitatea acestor raporturi și a operațiunilor efectuate.

Conform prevederilor art. 244 Cod fiscal, cumpărătura de control este o modalitate de control, exprimată în crearea artificială de către funcționarul fiscal a situației de procurare a bunurilor materiale, de efectuare a comenzii de executare a lucrărilor sau de prestare a serviciilor fără scopul de a le achiziționa (consumă) sau de a le comercializa. Cumpărătura de control poate fi efectuată atât în monedă națională, cât și în valută străină [35]. Ca probe ale comiterii încălcării în timpul efectuării cumpărăturii de control pot servi înregistrările audio, foto, video, precum și dispozitivele de înregistrare.

Materialele controlului fiscal, expediate pe adresa organelor de urmărire penală trebuie să conțină următoarele documente: a) actul de verificare documentară a respectării legislației fiscale și hotărârea șefului organului fiscal în acest sens (cu anexarea în original a documentelor de evidență contabilă și fiscală, a declarațiilor, a obiectelor și documentelor solicitate și ridicate în procesul controlului; b) documentele privind explicarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului, precum și observațiile și explicațiile acestuia; c) explicațiile persoanelor cu funcție de răspundere a contribuabilului persoană juridică; d) copii ale ordinelor privind numirea în funcție a persoanelor răspunzătoare pentru activitatea financiar-economică a contribuabilului; e) procesul-verbal, ordonanța și alte documente privind atragerea persoanei la răspundere contravențională pentru neachitarea impozitelor (dacă astfel de fapte au fost comise anterior).

Materialele direcționate de la organul fiscal conțin doar informații referitoare la latura obiectivă, adică cu privire la mecanismul comiterii evaziunii fiscale și nu permit de fiecare dată de a obține și informații asupra laturii subiective. Cele specificate mai sus confirmă ipoteza că cercetarea cauzelor de evaziune fiscală este, practic, imposibilă fără utilizarea cunoștințelor speciale din domeniul impozitării. Cunoștințele speciale sunt puse în aplicare în procesul descoperirii, cercetării și prevenirii infracțiunilor. 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 este dificil să rețină atenția ofițerului de urmărire penală. De frecvente ori, specialiștii asigură descoperirea rapidă a semnelor materiale ale infracțiunilor, efectuează analiza minuțioasă a acestora la

locul efectuării actului de urmărire penală, ceea ce oferă posibilitatea formării unei reprezentări corecte asupra mecanismului infracțiunii cercetate, obținerii răspunsurilor prealabile la o multitudine de întrebări aflate în vizorul organului de urmărire penală [282, p. 14].

În legătură cu aceasta, credem că este oportun să trecem în revistă următoarea opinie a 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 direcționarea activităților ulterioare de administrare a probelor” (Anexa 38). Specialiștii 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 cauzelor penale. În rezultatul participării specialistului la actele de urmărire penală cercetarea devine, de regulă, mai ordonată, deplină, rapidă și obiectivă [258, p. 5].

După cum am specificat deja, în procesul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, pentru a stabili adevărul în cadrul cauzelor penale, sunt utilizate, practic, întotdeauna cunoștințele speciale. Direcțiile de bază ale utilizării cunoștințelor speciale în procesul de cercetare a acestei categorii de infracțiuni se referă la: 1) consultarea din partea specialiștilor; 2) participarea specialiștilor la efectuarea actelor de control; 3) participarea specialiștilor în cadrul acțiunilor procesuale; 4) participarea specialiștilor la efectuarea expertizelor (Anexa 39).

Ajutor consultativ organului de urmărire penală poate fi acordat de diverși specialiști: inspectori fiscali, revizori, auditori asupra diferitor întrebări cu caracter special, ca de exemplu, cu referire la organizarea evidenței contabile a activității financiar-economice; privind înlesnirile și scutirile în procesul impozitării; privind mărimea și ordinea de calcul a impozitelor; privind modalitățile, varietățile evaziunii fiscale și sursele de obținere a materialului probator asupra activității ilegale a contribuabilului etc. [261, p. 95]. Conform art. 87, alin. 2 CPP RM, specialistul trebuie să posede cunoștințe și deprinderi speciale pentru acordarea ajutorului necesar organului de urmărire penală sau instanței. Specialistul trebuie să aplice toate cunoștințele și deprinderile sale speciale pentru acordarea de ajutor organului care efectuează acțiunea procesuală la descoperirea, fixarea sau excluderea probelor, la aplicarea mijloacelor tehnice și a programelor computerizate, la formularea întrebărilor pentru expert, să dea explicații referitor la problemele ce țin de competența sa profesională [37]. Meritul consultării specialistului constă în faptul că organul de urmărire penală obține, în mod operativ, ajutor calificat cu referire la întrebările a căror soluționare necesită posedarea cunoștințelor speciale. Consultațiile nu au, de la sine, caracter și importanță probatorie, însă ajută ofițerul de urmărire penală de a aprecia probele, de a soluționa la timp chestiunile referitoare la dispunerea expertizei, de a determina spectrul de întrebări care urmează a fi adresat expertului [270, p. 6; 249, p. 96].

Cu excepția specialiștilor din domeniul evidenței contabile, a activității financiare, economice și de antreprenariat, în căutarea și administrarea informației probatorii pot fi antrenați și, respectiv, pot acorda ajutor oamenii de știință din domeniul dreptului financiar, fiscal, civil, din cadrul altor ramuri de drept, precum și din domeniul informațiilor computerizate [249, p. 96]. Una dintre formele participării specialiștilor o reprezintă controlul înfăptuit de auditori, care este dispus în situațiile în care apar dubii și bănuieli asupra plenitudinii faptelor expuse în actele controlului documentar. În conformitate cu art. 2 din Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007, *activitatea de audit* este o activitate care constă în prestarea de servicii profesionale, efectuate pe bază de contract, pentru exprimarea opiniei asupra veridicității rapoartelor financiare în conformitate cu prezența lege și cu legislația în domeniu. *Auditul* reprezintă examinarea independentă a rapoartelor financiare anuale, a rapoartelor financiare anuale consolidate și a altor informații, aferente acestora, ale entității auditate pentru exprimarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte.

Conform art. 8 al Legii, raportul auditorului va conține opinia auditorului din toate punctele de vedere semnificative cu privire la măsura în care rapoartele financiare auditate sunt întocmite în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. Opinia auditorului poate fi nemodificată sau modificată, respectiv, opinie cu rezerve, opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii [107]. Controlul din partea auditorului face posibilă aprecierea stării financiare a agentului economic, prin verificarea ordinii evidenței contabile și a corespunderii operațiunilor economico-financiare reglementărilor din domeniu [281, p. 102; 249, p. 97]. Totodată, în cadrul controlului auditorului este destul de complicat de a depista procedeele și modalitățile de falsificare a bilanțului contabil. Auditorul verifică prezența documentelor primare, care fixează informații referitoare la operațiunile economico-financiare și reflectările ulterioare ale acestora. Dacă în documente se conțin informații neautentice, neveridice, auditorul, spre deosebire de expertul judiciar, nu poate determina neautenticitatea documentelor primare și, respectiv, de a stabili falsificarea bilanțului și prin aceasta, și modalitatea de comitere a faptei de evaziune fiscală [185, p. 796; 249, p. 97].

De asemenea, participarea specialistului este pe larg aplicată și în cadrul reviziei documentare, care reprezintă una dintre cele mai importante modalități de înfăptuire a controlului financiar, efectuat la solicitarea organului de urmărire penală [249, p. 97]. În art. 57, alin. 2, pct. 8 CPP al RM se menționează că ofițerul de urmărire penală poate dispune efectuarea reviziei documentare, inventarierii, expertizei judiciare și a altor acțiuni. În cadrul procesului penal, actul de revizie, de altfel că și concluzia auditorului, în conformitate cu prevederile art. 93, alin. 2, pct. 5, sunt atribuite la categoria „documentelor oficiale”. O altă formă a atragerii specialistului în procesul cercetării cauzelor penale o reprezintă antrenarea, implicarea acestuia pentru a participa la efectuarea acțiunilor de urmărire penală (acțiunilor procesuale). Savanții E. V. Selina și V. Gh. Sidorenco afirmă, pe bună

dreptate, că această formă de participare a specialistului în cadrul procesului penal este foarte, ba chiar cea mai apropiată, de instituția expertizei judiciare, dacă e să luăm în calcul multitudinea și diversitatea cunoștințelor și metodelor aplicate, este cu mult mai consistentă din punct de vedere al folosirii atât a cunoștințelor speciale, cât și a abilităților și deprinderilor [260, p. 197; 249, p. 98].

În CPP al RM, aprobat prin legea din 24 martie 1961, în art. 116¹ se menționa că, „în cazurile, prevăzute de prezentul Cod, anchetatorul penal are dreptul să citeze pentru participare la actul de anchetă pe un specialist, care nu este cointerestat în rezultatele procesului”. Conform CPP de la 1961, la aceste acte de anchetă se atribuiau: cercetarea la fața locului, examinarea corporală, ridicarea, percheziția, reconstituirea faptei. CPP al RM, intrat în vigoare la 12 iunie 2003, fixează în art. 87, alin. 1 că „specialistul este persoana chemată pentru a participa la efectuarea unei acțiuni procesuale...”. În contextul celor menționate, observăm că norma procesual-penală vizată lărgiște sfera de implicare a specialistului la efectuarea acțiunilor de urmărire penală (acțiunilor procesuale).

După cum am susținut și anterior, în procesul efectuării perchezițiilor și a ridicărilor, specialistul acordă ajutor ofițerului de urmărire penală în privința selectării corecte și depline a documentației contabile care conține semnele faptei de evaziune fiscală, în determinarea locului de aflare a acestor documente și a ridicării lor corespunzătoare și conforme anumitor cerințe. În procesul cercetării și examinării documentelor, specialistul acordă organului de urmărire penală ajutor în sensul descrierii corecte a acestora în procesul-verbal al acțiunii procesuale și în depistarea urmelor și semnelor de falsificare. Un ajutor deosebit este acordat de către specialiști cu ocazia ridicării tehnicii de calcul (calculatoarelor) și a purtătorilor magnetici de informații, în ambalarea corespunzătoare a acestora și în reflectarea trăsăturilor individuale. Cu referire la cauzele penale din categoria evaziunilor fiscale, specialistul poate fi antrenat și în privința participării la audierea persoanelor competente și versate în latura obiectului special al actului de audiere (ca de exemplu, contabilul) și în vederea participării în calitate de asistent tehnic la aplicarea înregistrării audio sau video (ca de exemplu, criminalistul) [249, p. 99]. Totodată, evidențiem faptul că art. 87 CPP al RM nu spune nimic despre aceste forme ale participării specialistului la efectuarea actului de audiere.

3.5. Concluzii la Capitolul 3

1. 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.

2. Pentru pornirea urmăririi penale în privința faptului comiterii infracțiunii fiscale (în 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 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.

3. Materialele controalelor efectuate cu ocazia verificării activității financiar-fiscale a contribuabililor în situațiile în care se conțin semnele infracțiunilor fiscale permit a începe urmărirea penală fără efectuarea cărorva operațiuni suplimentare de verificare; descoperirea la timp și investigarea calitativă a faptelor de evaziune fiscală este în funcție directă de plenitudinea verificărilor și controalelor efectuate de către organele fiscale deoarece în calitate de temeiuri ale începerii urmăririi penale, în marea majoritate a faptelor examinate, figurează actele întocmite de către aceste organe.

4. 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.

5. 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.

6. La faza inițierii verificărilor și controalelor este necesar de a studia minuțios întregul spectru de informații referitoare la persoana contribuabilului, aflate la dispoziția organelor fiscale și ale celor de drept: documentele de constituire, dările de seamă, rapoartele, rezultatele controalelor anterioare.

7. Etapa ulterioară este în funcție, pe de o parte, de rezultatele activităților desfășurate la faza inițială, iar, pe de altă parte, de declarațiile persoanelor învinuite, de poziția pe care aceștia o iau; 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.;

8. 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.

9. 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 cauzelor penale. În rezultatul participării specialistului la actele de urmărire penală cercetarea devine, de regulă, mai ordonată, deplină, rapidă și obiectivă.

10. În vederea perfecționării cadrului tactico-metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală 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 bănuților; 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 bănuților; 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 învinuiților; 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.

4. PARTICULARITĂȚILE EFECTUĂRII UNOR ACȚIUNI DE URMĂRIRE PENALĂ LA INVESTIGAREA INFRAȚIUNII DE EVAZIUNE FISCALĂ

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 a făptuitorilor.

Cercetarea la fața locului constituie un act de urmărire penală orientat spre perceperea nemijlocită a urmelor infracțiunii, spre prospectarea conjuncturii obiectelor, spre fixarea interacțiunii și relațiilor dintre cei cu atribuție la faptă, spre determinarea legăturii dintre semne, calități, stări și situații în scopul elucidării evenimentului, a mecanismului faptei și a circumstanțelor cu importanță pentru examinarea cauzei [230, p. 392]. Prin această activitate, organul de urmărire penală urmărește: 1) Să constate situația locului 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 [26, p. 93].

În literatura de specialitate cercetarea la fața locului, în cazul faptelor de evaziune fiscală, se referă la: cercetarea încăperilor, a porțiunilor de teren, ateliere, unde are loc procesul de producție fără înregistrare, fără autorizare sau licență ori cu alte abateri. În astfel de cazuri obiecte ale cercetării la fața locului sunt, de asemenea, materia primă, articolele semifabricate sau finite, utilajul și mijloacele de transport, utilizate de făptuitori, fie persoane fizice sau juridice [186, p. 763].

Pe tot parcursul procesului de cercetare la fața locului, își au aplicabilitatea unele reguli, de natură să asigure organizarea și desfășurarea acestei activități, în conformitate cu principiile generale de tactică criminalistică: A) *Nelimitarea anticipată, în timp, a duratei cercetării la fața locului.* Limitarea anticipată a duratei acesteia este de natură să prejudicieze calitatea, minuțiozitatea și obiectivitatea cercetării la fața locului, deoarece graba sau lipsă de timp determină superficialitatea în cercetare, formularea unor concluzii pripite, tratarea cu indiferență ori trecerea cu ușurință peste unele stări de fapt cu valoare probatorie. Schimbul de informații dintre participanți la cercetare poate asigura calitatea și operativitatea cercetării la fața locului; B) *Efectuarea cercetării complete la fața locului, independent de orice ipoteză preconcepută sau alte anticipări.* Chiar dacă, aparent, nu a fost săvârșită infracțiunea sesizată sau încă de la începutul cercetării s-au obținut probe suficiente pentru dovedirea existenței infracțiunii și stabilirea identității autorilor, activitatea va fi efectuată complet, pe întreg câmp infracțional; C) *Caracterul organizat al executării sarcinilor de către participanții la cercetare.* Acesta constă în repartizarea sarcinilor încă de la începutul cercetării și schimbul de informații pe tot parcursul acesteia cu privire la modul în care au fost executate; D) *Utilizarea aparaturii și tehnicii criminalistice în raport cu natura și particularitățile locului faptei;* E) *Consemnarea în cursul efectuării cercetării la fața locului a tuturor constatărilor făcute și a celorlalte elemente ce prezintă interes în cauză.* Toate constatările făcute trebuie consemnate în momentul constatării, de către fiecare

participant, pentru ca, la final, acestea să poată fi utilizate la întocmirea procesului verbal; F) *Observarea comportamentului făptuitorului* prezent la cercetarea la fața locului [26, p. 93-94].

În speță, în cauza *Keegan vs. Regatul Unit* [90], Curtea a menționat că exercitarea competențelor în scopul ingerinței în domiciliu și viața privată trebuie să fie limitată în termeni rezonabili pentru a minimaliza impactul unor astfel de măsuri asupra sferei personale a individului, garantată de art. 8, care este pertinent pentru securitate și bunăstare. În cazul în care măsurile fundamentale pentru verificarea legăturii între adresa și infracțiunea anchetată nu au fost aplicate în mod efectiv, acțiunea ulterioară a poliției care a cauzat reclamantului sentimente de frică și spaimă, nu pot fi considerate proporționale [65, p. 313].

Teoretic, activitatea de cercetare propriu-zisă a locului săvârșirii infracțiunii se desfășoară în două faze: faza statică și faza dinamică.

1. Faza statică are ca obiect constatarea stărilor de fapt, a urmelor și mijloacelor materiale de probă, fără a se proceda la atingerea sau schimbarea poziției în care acestea au fost descoperite.

2. În faza dinamică se procedează la examinarea amănunțită și în mișcare a fiecărui mijloc material de probă [26, p. 97-98]. Cu luarea în calcul a situației de urmărire penală create, în unele cazuri este necesar de a efectua cercetarea încăperilor de locuit, 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. De asemenea, este necesar de a clarifica capacitatea încăperilor de depozitare, de comerț și de altă natură, a căilor de acces spre ele. Aceasta ar permite de a determina volumul instalațiilor și bunurilor tănuite de la impozitare, păstrate în încăperile respective.

Examinarea instalațiilor tehnologice, a utilajelor și echipamentelor, a dispozitivelor de control oferă informații privitoare la respectarea normelor și regulilor tehnologice în procesul realizării operațiunilor de producție în cadrul întreprinderii, instituției, organizației [231, p. 398-399; 261, p. 82]. Doctrina recomandă de a efectua actul de cercetare, ca de fapt și a celorlalte acte de urmărire penală, cu participarea specialistului din domeniul analizei fiscale, economice și contabile, care sunt în stare de a acorda o asistență substanțială la examinarea conținutului documentelor și obiectelor depistate cu ocazia cercetării la locul faptei. Aceasta permite de a descrie, cu înalt grad de calificare, în procesul-verbal de cercetare la locul faptei, toate semnele faptei de evaziune fiscală, depistate în conținutul documentelor și de a determina posibila lor utilizare în calitate de probe în cauzele penale.

În literatura de specialitate este întâlnită enumerarea destul de detaliată a documentelor care urmează a fi cercetate cu ocazia investigării faptelor de evaziune fiscală, din care considerent menționăm doar că de rând cu cercetarea acestora, mai pot fi efectuate și cercetări a încăperilor de serviciu, de locuit, 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 prognoza posibilitățile tehnice ale întreprinderii, instituției, organizației în domeniul procesului de producție și de tănuire a ei de la impozitare [218, p. 247; 261, p. 82-83]. Efectuarea cercetării la fața locului se încheie cu un proces-verbal, care reprezintă mijlocul procedural de fixare a rezultatelor acesteia, act inițial de urmărire penală. Procesului-verbal i se pot anexa fotografii, schițe, desene ori alte asemenea lucrări, cum ar fi, de exemplu, mijloacele de fixare a imaginilor filmate. Procesul-verbal trebuie încheiat imediat după terminarea activității, la locul faptei. În nici un caz, acesta nu va fi încheiat în alt loc decât acela în care s-a făcut cercetarea sau la o dată ulterioară [125, p. 165].

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 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 [26, 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 [123, p. 68].

Percheziția. Percheziția constituie un act de urmărire penală prin care se caută și se ridică, din anumite locuri sau de la anumite persoane, obiectele care prezintă importanță pentru descoperirea împrejurărilor infracțiunii sau pentru demascarea infractorului [160, p. 538]. Conform art. 125 din CPP, organul de urmărire penală este în drept să efectueze percheziție dacă din probele acumulate sau din materialele activității speciale de investigații rezultă o presupunere rezonabilă că într-o anumită încăpere ori într-un alt loc sau la o anumită persoană se pot afla instrumente ce au fost destinate pentru

a fi folosite sau au servit ca mijloace la săvârșirea infracțiunii, obiecte și valori dobândite de pe urma infracțiunii, precum și alte obiecte sau documente care ar putea avea importanță pentru cauza penală și care prin alte procedee probatorii nu pot fi obținute.

Percheziția se efectuează în baza ordonanței motivate a organului de urmărire penală și numai cu autorizația judecătorului de instrucție. În cazurile ce nu suferă amânare sau în caz de delict flagrant, percheziția se poate efectua în baza unei ordonanțe motivate a procurorului, fără autorizația judecătorului de instrucție, urmînd ca acestuia să i se prezinte imediat, dar nu mai tîrziu de 24 de ore de la terminarea percheziției, materialele obținute în urma percheziției, indicîndu-se motivele efectuării ei. Judecătorul de instrucție verifică legalitatea acestei acțiuni procesuale. În cazul constatării faptului că percheziția a fost efectuată legal, judecătorul de instrucție confirmă rezultatul acesteia printr-o încheiere motivată. În caz contrar, prin încheiere motivată, recunoaște percheziția ca fiind ilegală

În cadrul efectuării percheziției, după prezentarea ordonanței, reprezentantul organului de urmărire penală cere să i se predea obiectele și documentele menționate în ordonanță. Instituțiile financiare nu pot invoca secretul bancar drept motiv pentru a refuza prezentarea documentelor solicitate. Dacă obiectele și documentele căutate se predau benevol, persoana care efectuează urmărirea penală se limitează la ridicarea acestora, fără a mai efectua alte măsuri de investigații.

În speță, în *Funke c. Franței* [86], Curtea Europeană a admis că s-ar putea considera necesară recurgerea la astfel de măsuri ca percheziția domiciliului și sechestrarea, pentru a obține probe fizice, în caz de necesitate, pentru a urmări în justiție persoanele responsabile. Cu toate acestea, legislația și practica relevantă trebuie să asigure garanții adecvate și efective împotriva oricărui abuz. Însă, în cauza dată, această exigență nu a fost satisfăcută deoarece autoritățile dispuneau de competențe foarte mari. Pe lângă acestea, în absența unei exigențe privind mandatul judiciar, restricțiile și condițiile prevăzute de lege erau prea indulgente și deficiente în raport cu legitimitatea scopului urmărit de ingerințele în drepturile reclamantului [65, p. 322].

După cum ne demonstrează practica judiciară, sunt mult mai eficiente perchezițiile simultane efectuate la locul de trai al bănușilor (conducător, contabil-șef), la vile, în garajuri, automobile, în procesul cărora sunt ridicate înscrisuri în ciornă și documentele neoficiale de evidență care permit de a stabili importanța lor adevărată și volumul activității financiar-economice [185, p. 790-791; 261, p. 82].

Confruntarea datelor de evidență contabilă cu evidența neoficială ne poate vorbi despre faptul evaziunii fiscale. De asemenea, ca și în cazul ridicării, se recomandă de a antrena la efectuarea actului de percheziție specialiștii corespunzători. În cazul depistării și ridicării în procesul percheziției a documentelor și obiectelor importante pentru cercetarea cauzei, este necesar de a audia persoanele la care acestea au fost descoperite.

Pe categoria vizată de dosare, percheziția este, de regulă, efectuată nu doar în vederea depistării probelor vizând evaziunea fiscală, ci și a bunurilor care urmează a fi puse sub sechestrul pentru a

asigura recuperarea prejudiciului cauzat prin infracțiune. Acest din urmă moment are o importanță enormă deoarece una dintre sarcinile specifice legii procesual-penale o reprezintă recuperarea daunelor cauzate prin infracțiune [191, p. 63; 249, p. 121]. Determinarea cu precizie a scopului percheziției se face în funcție de infracțiunea cercetată, fapt ce presupune că organul judiciar are o reprezentare suficient de clară asupra obiectivelor și înscrisurilor căutate, a oricărui produs al faptelor investigate sau a obiectelor folosite la săvârșirea infracțiunii. Cunoașterea prealabilă a locului în care urmează să se efectueze percheziția se referă, în general, la dispunerea și destinația locului, la caracteristicile de construcție sau topografice, la persoanele care locuiesc sau au acces în spațiul percheziției. Se ține seama și de faptul dacă locul percheziției este închis sau deschis. Informații asemănătoare trebuie obținute și atunci când ridicarea de obiecte sau înscrisuri sau percheziția urmează a fi efectuate în sediile unor persoane juridice, agenți economici, unități comerciale sau de deservire și altele asemenea. [26, p. 180-181].

În speță, în cauza *Van Rossern c. Belgiei* [88], CtEDO a menționat că mandatele de percheziție, care nu oferă nicio informație cu privire la urmărirea penală în cauză și cu privire la obiectele căutate, sporesc și mai mult puterea autorităților. Curtea a precizat că un mandat de percheziție trebuie să fie emis în anumite limite, astfel încât ingerința pe care o autorizează în drepturile garantate de art. 8 din Convenție să nu fie potential nelimitată și, prin aceasta, disproporționată. Persoana vizată trebuie să dispună de informații suficiente în ceea ce privește urmărirea penală care a stat la originea percheziției, pentru a-i permite acesteia să aprecieze, să prevină și să denunțe abuzurile [65, p. 323-324].

Percheziția urmărește și 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. Conform prevederilor art. 130 CPP al RM, în cazul în care există temeiuri de a efectua percheziția sau ridicarea în încăperi, reprezentantul organului de urmărire penală poate extrage obiecte și documente ce au importanță pentru cauză care se află în hainele, în lucrurile sau pe corpul persoanei la care se efectuează această acțiune de urmărire penală.

Percheziția corporală fără întocmirea ordonanței despre aceasta și fără autorizația judecătorului de instrucție se poate efectua: 1) la reținerea bănuیتului, învinuitului, inculpatului; 2) la aplicarea față de bănuیت, învinuit, inculpat a măsurii preventive de arestare; 3) în cazul în care există suficiente temeiuri de a presupune că persoana prezentă în încăperea unde se efectuează percheziția sau ridicarea poate purta asupra sa documente sau alte obiecte care pot avea importanță probatorie în cauza penală.

De rând cu percheziția corporală a subiecților implicați în comiterea faptelor de evaziune fiscală, cu percheziția în oficiu și la locul de trai, este rațional de a percheziționa automobilele, garajele, vilele și alte locuri. Percheziția urmează a fi efectuată simultan la locul de muncă a tuturor bănuیتilor, iar ulterior – și la locul de trai al acestora. În cazul mai multor locuri de trai, perchezițiile sunt efectuate la toate aceste locuri, unde ar putea fi descoperite documente sau înscrisuri, precum și alte corpuri delictive

care demonstrează comiterea faptei de evaziune fiscală. Producția, semifabricatele, materia primă, ambalajul, notițele personale, faxurile, telefonogramele, producția finită în afara evidenței, descoperite în procesul percheziției confirmă faptul introducerii datelor denaturate referitoare la circuitul mărfurilor care a avut loc, iar hârtia specială, coloranții și clișeurile scot în vileag posibilele modalități ale falsificărilor. Banii, valuta străină, bijuteriile, obiectele de anticariat și alte valori, obținute pe cale criminală și descoperite cu ocazia percheziției acordă ajutorul necesar în vederea identificării adevăratelor surse de venit ale membrilor grupărilor criminale specializate în comiterea faptelor de evaziune fiscală. Bunurile nominalizate, depistate în cadrul perchezițiilor generează necesitatea audierii detaliate și minuțioase a persoanelor la care au fost descoperite înscrisurile în ciornă, documentele și alte obiecte care pot avea valoare probatorie în cadrul cauzei penale cercetate [231, p. 430; 249, p. 122].

În speță, în cauza *Panteleyenko vs Ucraina* [89], CtEDO a observat că în loc să fie selectate dovezile necesare pentru urmărirea penală, au fost ridicate toate documentele din birou și anumite obiecte personale ale reclamantului care nu aveau nici o relevanță pentru cauza penală. În aceste circumstanțe, Curtea a conchis că ingerința în cauză nu a fost în conformitate cu legea și, respectiv, a condus la încălcarea articolului 8 [65, p. 327].

În ceea ce privește planificarea în timp a percheziției, vor fi avuți în vedere anumiți factori: pericolul dispariției obiectelor, înscrisurilor sau valorilor, deci necesitatea urgenței și asigurarea caracterului inopinant conferit activității; momentul în care se pătrunde mai ușor la locul percheziției și condițiile cele mai bune de găsire a obiectelor căutate. Există situații care impun urgența efectuării percheziției când prin aceasta se obține mijlocul principal de probă. Sunt cazuri când precizarea timpului efectuării percheziției presupune nu numai alegerea celui mai potrivit moment, ci și sincronizarea operațiilor de percheziționare. Este cazul perchezițiilor simultane, efectuate concomitent în locuri diferite și al perchezițiilor în grup, asupra bunurilor persoanelor implicate în aceeași cauză. În aceste situații, reușita acțiunii implică sincronizarea operațiilor de căutare a obiectelor, adică efectuarea percheziției în același timp, în diferite locuri și la toate persoanele, indiferent dacă percheziția are loc în aceeași localitate sau în localități diferite, tocmai pentru a înlătura riscurile legate de posibilitatea de a se încunoaștința unii pe alții, periclitând astfel atingerea obiectivelor percheziției [26, p. 182-183].

În cauza *Aleksanyan c. Rusiei* [93], de exemplu, cu referire la efectuarea percheziției în cazuri care nu suferă amânare, CtEDO a ținut cont de faptul că argumentarea mandatului de percheziție se poate dovedi dificil de realizat în situații urgente. Însă Curtea a notat că până la momentul efectuării perchezițiilor, ancheta oficială a activităților comerciale întreprinse de administrația *Yukos* dura deja mai mulți ani. De la începutul anchetei autoritățile trebuiau să cunoască faptul că reclamantul a deținut funcția de șef al departamentului juridic al *Yukos* în perioada 1998-1999, când s-a pretins comiterea crimelor, și putea deține anumite documente, date electronice și alte dovezi pertinente privind

evenimentele în cauză. Prin urmare, lipsa unei argumenari adecvate și formularea vagă a mandatului de percheziție nu poate fi justificată de o situație urgentă [65, p. 323].

Deplasarea echipei la locul de efectuare a percheziției se va pregăti cu multă atenție, avându-se în vedere asigurarea caracterului de surpriză al acțiunii, justificat prin cerința de a nu i se da timp persoanei percheziționate să înlăture obiectele sau înscrisurile vizate de către organul judiciar. Când deplasarea echipei s-a făcut cu un autovehicul, este recomandabil ca parcare mașinii să se facă la o distanță mai mare față de intrarea în imobil, prezența automobilului în fața imobilului în care se va desfășura percheziția putând alerta persoana vizată [26, p. 188]. Percheziția efectuată la o autoritate publică, instituție publică sau la alte persoane juridice se efectuează conform regulilor următoare: a) organul judiciar se legitimează și înmânează o copie a mandatului de percheziție reprezentantului autorității, instituției sau persoanei juridice; b) percheziția se efectuează în prezența reprezentantului autorității, instituției sau persoanei juridice; c) o copie de pe procesul-verbal de percheziție se lasă reprezentantului autorității, instituției sau persoanei juridice [125, p. 253].

Înainte de începerea percheziției propriu-zise, se impune luarea unor măsuri cu caracter preliminar, după cum urmează: a) Inspectarea rapidă a locului ce urmează a fi percheziționat, în deosebi a WC-urilor, tuburilor de aruncat gunoiul și, în general, a oricărei instalații sau aparaturi ce ar putea fi folosită în vederea distrugerii rapide a obiectelor sau înscrisurilor căutate. Totodată, se va preveni orice încercare de semnalizare sau comunicare cu exteriorul; b) Dispunerea tuturor persoanelor găsite la locul percheziției într-o singură încăpere sau într-un spațiu limitat; c) Studiarea atentă și familiarizarea echipei cu locul ce urmează a fi percheziționat, prilej cu care se verifică și datele inițiale deținute de organul de urmărire penală; d) Imediat după luarea măsurilor premergătoare, pe baza datelor obținute de organul judiciar, întregite cu constatările deprinse în urma examinării nemijlocite a locului care urmează a fi percheziționat, va fi stabilită metodologia de lucru, fiecărui membru al echipei revenindu-i atribuții bine determinate [32, p. 131].

Percheziția informatică. Anumite probleme pot apărea în practică în situația în care, cu ocazia cercetării locului faptei sau percheziției domiciliare, au fost descoperite sisteme informatice în funcțiune. În această situație, închiderea lor, pentru a putea fi ridicate și a se realiza ulterior o copiere a datelor conținute, este periculoasă, deoarece sistemul de operare este în funcțiune, iar oprirea să poate genera schimbări ce pot afecta până chiar și integritatea acestor date. În aceste condiții, doctrina vine cu soluția realizării percheziției informatice în timp real [181; 154, p. 170].

Percheziția informatică este activitatea procedurală care urmărește identificarea într-un sistem informatic sau suport de stocare a datelor informatice, care interesează cauza penală, în care este dispusă. Percheziția se efectuează cu ajutorul unor aplicații informatice dedicate și folosind mijloace tehnice care să asigure integritatea datelor stocate pe suportul de stocare a datelor. Tot ea presupune o procedură minuțioasă, care necesită timp și impune respectarea mai multor reguli de bază pentru a nu compromite datele stocate pe dispozitive [142, p. 102]. Efectuarea percheziției informatice poate

descoperi date legate de evidența unor cereri, eliberarea unor documente (adeverințe, răspunsuri la unele solicitări etc.), de contracte, parteneri oficiali, contabilitate, de conturi etc. [123, p. 219]. Percheziția informatică apare, în general, ca subsecvență a unei percheziții de alt tip, în special domiciliară, cu ocazia căreia s-au ridicat o serie de bunuri ce compun sau fac parte dintr-un sistem informatic, ori anumite suporturi de stocare, precum hard-disk-uri, cr-uri, dvd-uri etc. Dar aici facem precizarea că, la fel de bine, obiectele ce conțin date informatice și este necesar a fi percheziționate pot proveni în urma realizării unei cercetări la fața locului, pot fi obținute prin ridicarea de obiecte sau pot fi predate de către posesorii lor de bunăvoie [154, p. 170]. Percheziția informatică se poate dispune numai când există motive rezonabile de a se crede că în sistemul informatic (integral sau într-o parte a acestuia) ori pe suportul de stocare a datelor informatice pentru care se solicită efectuarea percheziției se găsesc probe cu privire la infracțiunea pentru care a fost începută urmărirea penală, iar măsura este necesară și proporțională cu scopul urmărit [171, p. 95].

Activitățile specifice procedurii de percheziție nu sunt decât un pas intermediar între momentul descoperirii sistemului informatic sau a mediilor de stocare și formularea unor concluzii cu privire la datele conținute de acestea [154, p. 172]. Organul judiciar, asistat de un specialist în informatică va efectua percheziția informatică cu precauții speciale nu numai când dezasamblează sau ambalează echipamentele unui computer (pentru protecția elementelor hardware), dar și pentru integritatea și accesibilitatea datelor dinăuntrul lor [123, p. 219]. În opinia autorilor E. Stancu și T. Manea, percheziția informatică se poate realiza exclusiv asupra unor sisteme informatice sau suporturi de stocare, odată ce acestea au fost ridicate sau au intrat în posesia organelor judiciare și care pot fi accesate și copiate în condiții de securizare de către specialiști. Cu alte cuvinte, percheziția informatică presupune, inițial, exclusiv accesarea sistemului în vederea copierii datelor ce ulterior urmează a fi analizate. În măsura în care sistemul este în funcțiune, în viziunea acestor autori, calea legală de accesare a datelor este cea a obținerii unui mandat de supraveghere [154, p. 170].

Pe de altă parte, în cazul în care, cu ocazia efectuării percheziției unui sistem informatic sau a unui suport de stocare a datelor informatice, se constată că datele informatice căutate sunt cuprinse într-un alt sistem informatic ori suport de stocare a datelor informatice și sunt accesibile din sistemul său suportul inițial, procurorul dispune de îndată conservarea, copierea datelor informatice identificate și solicită de urgență completarea mandatului. Evident, chiar dacă faptul că se face de urgență completarea mandatului de percheziție informatică, procedura va dura mai mult decât cea din cazul supravegherii tehnice autorizate de procuror. Normele percheziției informatice nu pot fi eludate prin dispunerea unei constatări tehnico-științifice care să aibă ca obiectiv tocmai copierea datelor conținute de un sistem informatic sau de un mediu de stocare [182; 154, p. 171].

Ridicarea de obiecte și documente. Ridicarea de obiecte și înscrisuri este o activitate tactică criminalistică ce servește strângerii mijloacelor de probă cunoscute, obiectelor și înscrisurilor, activitate realizată fie prin predarea de bunăvoie de către persoanele fizice sau juridice în posesia

căroră se află, fie prin ridicarea silită a mijloacelor de probă, când se refuză predarea lor [102, p. 25]. 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 [121, p. 304]. Ea se constituie într-o activitate de sine stătătoare. 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 urmărire penală cunoaște atât locurile unde se află bunurile sau înscrisurile respective, cât și persoanele – fizice ori juridice – care le dețin [13, p. 284].

Din rândul *obiectelor și înscrisurilor care pot fi ridicate*, în cazul investigării criminalității din domeniul afacerilor, amintim: acte de evidență contabilă; registre de venituri și cheltuieli ale contribuabililor persoane juridice; statute ale societăților comerciale; conturi bancare; acte referitoare la bunurile mobile și imobile pe care le dețin contribuabilii persoane fizice și juridice cu titlu de proprietate; orice alte documente justificative din care s-ar putea evidenția modul în care contribuabilii au ascuns sursele reale de venit, cât și activitățile care au generat venituri impozabile sau taxabile. De asemenea, pot fi ridicate și alte obiecte în vederea efectuării unei percheziții informatice, cum sunt: aparatele de taxat și marcat electronice fiscale; sistemele informatice și alte dispozitive de stocare a datelor informatice [123, p. 68].

În cadrul etapei inițiale a urmăririi penale este necesar de a întreprinde măsuri în vederea ridicării la momentul oportun a documentelor, ceea ce ar permite de a evita distrugerea sau falsificarea lor. În procesul ridicării sunt retrase documentele aflate în cadrul întreprinderii, instituției, organizației (încăperea contabilității, biroul conducătorului, încăperea secretariatului, a arhivei etc.) a căror loc de aflare este cunoscut organului de urmărire penală. Documentele de evidență a operațiunilor de decontare sunt ridicate de la instituțiile financiar-bancare de a căror servicii beneficiază întreprinderea, instituția sau organizația contribuabil [261, p. 81]. Pentru ridicarea completă și bine determinată a documentelor și consultarea în acest sens, uneori, poate necesară invitarea unui specialist din domeniul impozitării (contabili, economiști, auditori, revizori, inspectori fiscali). Consultantul-specialist poate fi antrenat nu doar pentru întocmirea borderoului documentelor care urmează a fi ridicate, ci și pentru participare nemijlocită la efectuarea ridicării. În special, acest fapt se referă la ridicarea calculatoarelor și a informațiilor de pe purtătorii magnetici de informații, fiind rațională invitarea unui specialist anume din domeniul tehnologiilor informaționale [267, p. 557; 261, p. 81]. Rolul specialiștilor în procesul ridicării constă și în descrierea corectă a documentelor ridicate în procesul-verbal al acestei acțiuni de urmărire penală, în indicarea și expunerea competentă a semnelor faptei de evaziune fiscală, depistate în procesul cercetării documentelor [187, p. 320; 261, p. 82]. În situația nedescoperirii tuturor documentelor care urmează a fi ridicate, este necesar de a purcede, fără întârziere, la efectuarea în continuare a perchezițiilor în vederea descoperirii lor [261, p. 82]. Dacă sunt prezente date că o parte a

documentelor necesare cauzei este tăinuită de către persoanele aflate în încăperea percheziționată, este necesar de a efectua percheziția lor corporală, nefiind necesară emiterea unei ordonanțe în acest sens [279, p. 103; 261, p. 82].

Ridicarea de obiecte și înscrisuri asigură plenitudinea scoaterii lor din circulație, evitând potențiala distrugere sau falsificare a acestora. Ridicarea de obiecte și înscrisuri urmează a fi efectuată nu doar în spațiul contabilității, ci și în birourile conducătorilor, arhivă, încăperile auxiliare, depozite etc. Urmează a fi ridicate documentele de evidență referitoare la operațiunile de decontare în cadrul băncilor și a altor instituții financiare de creditare, de a căror servicii s-a folosit organizația. Documentele necesare pot fi ridicate și de la alte structuri: organizațiile ierarhic superioare, instituțiile de audit, companiile de asigurare și transport (transportatori ai mărfurilor organizației vinovate), precum și de la alte întreprinderi, aflate în relații de afaceri și de producție cu persoana juridică în cauză. Ridicarea documentelor (înscrisurilor) este efectuată în strictă conformitate cu cerințele legii procesual-penale și cu luarea în calcul a recomandărilor criminalistice [184, p. 596-597]. O atenție aparte urmează a fi acordată respectării regulilor privind ridicarea tehnicii de calcul și a purtătorilor de informații electronice. Pentru acordarea de asistență în procesul unei astfel de ridicări și luarea de măsuri în vederea asigurării integrității informațiilor din calculatoare și de pe purtătorii electronici de informații este necesar de a invita un specialist din domeniul respectiv. În procesul ridicării se recomandă: a nu permite nimănui, cu excepția specialistului invitat, de a efectua careva acțiuni în privința calculatoarelor, purtătorilor electronici de informații, de a porni și deconecta calculatoarele la locul unde acestea se află, precum și de a preveni orice manipulari cu tehnica de calcul. Luând măsurile de securitate necesare, se purcede la ridicarea calculatoarelor și a purtătorilor de informații, fiind respectate următoarele recomandări: 1) la deconectarea calculatorului, este asigurată închiderea corectă a programelor utilizate; 2) în situația prezenței programelor protejate sunt aplicate măsuri în vederea aflării parolei de acces; 3) calculatoarele ridicate se deconectează fără a întreprinde încercări de a lua cunoștință, pe loc, de informațiile care se conțin în ele; 4) asupra întrebărilor apărute a se adresa specialistului invitat; 5) de a ridica, în caz de necesitate sistemurile de bloc ale calculatoarelor și instalațiile periferice (modemurile, scanerele, imprimantele etc); 6) de a ridica toți purtătorii de informații electronice din cadrul organizației, care se referă la informațiile contabile [253, p. 335; 234, p. 238-239; 249, p. 115-116].

Documentele și înscrisurile ridicate sunt supuse analizei criminalistice și examinării obligatorii. În aceste cazuri se practică: analiza formei fiecărui document – prezența sau lipsa rechizitelor corespunzătoare; controlul aritmetic a corectitudinii indicilor finali (pe orizontală și verticală); studierea conținutului documentului în latura corespunderii lui regulilor și normelor respective; compararea documentelor care reflectă una și aceeași sau mai multe operații legate reciproc; contrapunerea mai multor exemplare a unuia și aceluiași document; verificarea documentelor care reflectă diferite aspecte ale unei operațiuni (ca de exemplu, confruntarea dării de seamă privind

rezultatele financiare și a calculului impozitului în dependență de venitul faptic); verificarea stării faptice a mijloacelor organizației sau antreprenorului (ca de exemplu, în baza inventarierii sau a reviziei) [249, p. 116-117]. Analizând documentele primare, registrele de evidență, dările de seamă, este necesar de a atrage atenție notițelor, corectărilor, adăugirilor de text etc. Rezultatele analizei criminalistice a documentelor urmează a fi reflectate în procesul verbal de examinare a lor, documentele fiind anexate, în original, la materialele cauzei [249, p. 119].

Cu privire la obiectele și înscrisurile ce pot servi ca mijloc de probă în procesul penal s-ar putea face următoarea clasificare: 1) obiecte și înscrisuri care au fost folosite ori erau destinate să servească la săvârșirea infracțiunii; 2) obiecte ce prezintă produsul infracțiunii; 3) obiecte și înscrisuri care conțin sau poartă o urmă a faptei comise; 4) orice alte obiecte și înscrisuri care pot servi la aflarea adevărului în cauza investigată [13, p. 285].

În ceea ce privește ridicarea înscrisului, arătăm că operațiunea vizează actele în integralitatea lor, fie ele originale sau copii. În același timp, se ridică și alte înscrisuri ce poartă urme de scris, chiar dacă nu au o legătură efectivă cu cauza, pentru a putea servi la comparație [154, p. 90]. Sub aspect tactico-criminalistic, în vederea strângerii mijloacelor de probă, organul judiciar are sarcina de a folosi procedeul ridicării de obiecte și înscrisuri ori de câte ori constată că acesta este necesar pentru justa soluționare a cauzei, acționând în conformitate cu dispozițiile legale [102, p. 30].

Ridicarea de obiecte, înscrisuri sau date informatice. După cum am afirmat deja, sistemele informatice sau mediile de stocare de date sunt preluate în general cu ocazia realizării unei cercetări la fața locului sau odată cu efectuarea unei percheziții. Evident că acestea vor fi ridicate după ce, în prealabil, au fost analizate și, dacă este cazul, procesate și ridicate celelalte tipuri de urme pe care acestea le-ar putea purta, cum sunt cele papilare, biologice etc., pentru a nu fi alterate sau distruse.

Doctrina fixează că se procedează la ridicarea sistemului informatic prin parcurgerea mai multor etape. Prima dintre acestea presupune fixarea tuturor aspectelor ce țin de sistemul informatic, inclusiv prin fotografiere, în formă și starea în care se găsește. În acest context, toate persoanele din proximitate se îndepărtează de sursele de curent și de sistem, nu se schimbă starea acestuia și nu se atinge nici o tastă sau buton. Dacă monitorul este „print”, dar nu se poate vedea suprafața de lucru, se procedează la mișcarea ușoară a mouse-ului, după care ecranul se fotografiază. Apoi se procedează la ridicarea sistemului informatic. Unitatea centrală, în cazul în care sistemul nu este pornit, se deconectează prin îndepărtarea succesivă a tuturor firelor. În situația în care este pornită, pentru laptop-uri se va proceda la închiderea acestora prin scoaterea acumulatorilor, prin îndepărtarea cablului de alimentare din unitatea centrală. Întotdeauna se verifică dacă există o formă externă de stocare de date conectată la sistem și se va nota acest aspect. Nu se vor apăsa, însă, butoanele spațiului pe unde se realizează conectarea suportului de stocare cu sistemul. De asemenea, se închid toate celelalte unități periferice [154, p. 171-172].

Este important să fie deconectate toate căile de acces la distanță ale sistemului informatic (de exemplu, să se deconecteze firul de legătură al telefonului, un cablu de alimentare din modem) și să se decupleze cablurile de legătură cu serverul, astfel încât nimeni să nu poată altera sau șterge din memorie informațiile stocate. Vor fi atașate etichete la orice punct de legătură, pe fiecare cablu pentru refacerea ulterioară a conexiunilor [123, p. 219]. Evident că în procesul-verbal de percheziție – nu cea informatică, ci cea cu ocazia căreia se ridică mediul de stocare sau de cercetare la fața locului – se vor nota toate datele de identificare ale componentelor sistemului informatic ridicate [154, p. 172].

În conformitate cu prevederile art. 128 CPP al RM, ridicarea obiectelor, documentelor, dispozitivelor de stocare a datelor sau a sistemelor de informații în original este permisă doar dacă, după examinarea la fața locului, în prealabil, se constată că acestea ar putea avea importanță expresă și indispensabilă pentru cauza penală, iar ridicarea lor nu stopează în mod inevitabil activitatea economică a persoanei. În situația în care ridicarea obiectelor, documentelor, dispozitivelor de stocare a datelor sau a sistemelor de informații în original nu este posibilă fără stoparea inevitabilă a activității economice a persoanei, organul de urmărire penală dispune, prin ordonanță motivată, efectuarea de copii și înregistrări foto sau video, stocarea datelor, inspectarea, măsurarea sau prelevarea de mostre, care servesc drept mijloc de probă. Efectuarea copiilor și a înregistrărilor foto sau video, stocarea datelor (clonarea sistemelor informaționale), inspectarea, măsurarea sau prelevarea de mostre se realizează, după caz, cu participarea specialistului, prin utilizarea metodelor și mijloacelor tehnice ce asigură integritatea și autenticitatea documentelor, obiectelor, dispozitivelor de stocare a datelor sau a sistemelor de informații.

În cazul în care este imposibilă efectuarea copiilor și a înregistrărilor foto sau video, stocarea datelor (clonarea sistemelor informaționale), inspectarea, măsurarea sau prelevarea de mostre a obiectelor, documentelor, dispozitivelor de stocare a datelor și a sistemelor de informații la locul efectuării acțiunii procesuale fără a afecta integritatea și autenticitatea acestora ori posesorul acestora nu permite sau obstrucționează efectuarea acestor acțiuni, organul de urmărire penală le ridică în scopul efectuării copiilor și a înregistrărilor foto sau video, stocării datelor (clonării sistemelor informaționale), inspectării, măsurării sau prelevării de mostre, indicînd în procesul-verbal întocmit elementele de individualizare a fiecărui obiect, document sau dispozitiv. În toate cazurile, cu excepția dispunerii constatării tehnico-științifice sau expertizei judiciare asupra obiectelor, documentelor, dispozitivelor de stocare a datelor sau a sistemelor de informații, acestea se restituie persoanei de la care au fost ridicate în termen de 3 zile de la ridicare. Dacă din cauza proprietăților individuale ale obiectelor, documentelor, dispozitivelor de stocare a datelor sau a sistemelor de informații este necesar mai mult timp pentru examinarea lor, termenul de restituire poate fi prelungit prin ordonanța motivată a procurorului, dar nu mai mult decît pentru un termen total de pînă la 20 de zile de la data ridicării.

Activitatea de copiere a datelor trebuie realizată cu mijloace specifice, în așa fel încât să nu altereze în nici un fel datele informatice, dar să creeze o copie asupra căreia să nu se poată interveni

ulterior [25, p. 65; 154, p. 172]. Precauții trebuie luate, desigur, și la ambalarea, transportul și depozitarea componentelor computerului. Trebuie, de exemplu, evitate transportul în portbagajul mașinii, depozitarea în condiții de umiditate, praf, în prezența unor surse de radiații electromagnetice [123, p. 219].

4.3. Audierea martorilor

Procedeele tactice de ascultare a persoanelor în procesul penal sunt elaborate pe baza normelor procesual-penale și au menirea de a asigura deplina eficiență a acestora [66, p. 66]. Pregătirea ascultării martorilor este o regulă absolut necesară, în special în faza de urmărire penală, și se cere respectată în toate împrejurările, indiferent de gradul de dificultate al cauzei. În linii mari, pregătirea audierii presupune studierea datelor existente la dosar, stabilirea persoanelor care trebuie ascultate, cunoașterea personalității acestora, a naturii relațiilor pe care le pot avea subiecții infracțiunii, stabilirea locului, a momentului și a modului de citare, precum și pregătirea actelor materiale ce pot fi folosite de către organul judiciar cu acest prilej [135, p. 83-84]. În cazul investigării infracțiunilor din domeniul afacerilor martorii pot fi identificați din rândul persoanelor care pot oferi informații referitoare la întocmirea necorespunzătoare a documentelor de evidență contabilă, refuzul suspectilor de a prezenta actele de evidență contabilă organelor de control financiar, locurile de depozitare și destinația bunurilor provenite din săvârșirea de infracțiuni, anturajul suspectilor, activitatea comercială reală desfășurată de suspecti, cât și la alte aspecte în legătură cu activitățile infracționale desfășurate de suspecti. Un mijloc de probă important îl reprezintă și declarația martorului denunțator, care poate contribui la descoperirea infractorilor cât și la restituirea bunurilor către acesta, care au fost utilizate pentru săvârșirea infracțiunii din domeniul afacerilor [113, p. 182; 123, p. 69].

Persoanele ascultate în cadrul cauzelor penale privind comiterea faptelor de evaziune fiscal 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 colaboratori ai întreprinderii, instituției, organizației; 5) reprezentanții întreprinderilor-parteneri de afaceri; 6) rudele, vecinii, foștii angajați; 7) conducătorul și contabilul-șef al întreprinderii, instituției, organizației (Anexa 40).

În dependență de categorie de persoane audiate, sunt aplicate și adaptate procedeele tactice de audiere a lor. Declarațiile specialiștilor, care au acordat ajutor la efectuarea acțiunilor de urmărire penală, precum și a inspectorilor fiscali, revizorilor, auditorilor care au efectuat controlul fiscal reprezintă una dintre probele de bază, ele confirmând faptul și descriind mecanismul actului de evaziune fiscală. În cadrul audierii acestor persoane este important de a clarifica împrejurările, temeiul și metodologia cercetării și examinării documentelor contabile concrete.

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 și proporțiile acestor denaturări. Persoanele vizate pot descrie mecanismul depozitării, înregistrării și al realizării bunurilor material, al transmiterii sumelor bănești încasate, pot indica locul unde se păstrează înscrisurile în ciornă.

Alți angajați ai întreprinderii, instituției, organizației (secretarii, paznicii, șoferii, hamalii, lucrătorii antrenați în procesul de producție) pot prezenta, în procesul audierii, informații referitoare la circumstanțele veridice ale efectuării operațiunilor economico-financiare, despre locurile de depozitare a mărfurilor nerealizate, a materiei prime etc. Reprezentanții organizațiilor-parteneri de afaceri (directorii, expeditorii) pot comunica date privind contractele încheiate, tranzacțiile de achiziții, furnizare și realizare a producției, schemele de achitare etc. Prin audierea rudelor, cunoscuților pot fi obținute informații referitoare la trăsăturile de persoană ale conducătorului, contabilului-șef și în privința modalităților de comitere a faptei de evaziune fiscală [261, p. 83-84].

În cadrul audierii conducătorului întreprinderii, instituției, organizației, a contabilului-șef, a persoanei responsabile pentru organizarea și înfăptuirea evidenței contabile, este necesar de a clarifica toate împrejurările legate de comiterea faptei de evaziune fiscală. Cu luarea în calcul a trăsăturilor de persoană ale bănuitului (studiile, statutul social etc.), capabil de a aprecia forța probelor prezentate, este necesară pregătirea minuțioasă a actului de audiere, cu întocmirea planului corespunzător, studierea actelor de control și a legislației financiar-fiscale [279, p. 117-121; 261, p. 84].

În calitate de cele mai optimale procedee tactice ale actului de audiere sunt recunoscute: prezentarea imediată a 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 (auxiliare) [261, p. 84-85]. Ofițerul de urmărire penală, audiind persoana, este obligat să clarifice gradul de corespundere al evidenței contabile prevederilor actelor normative ce reglementează calcularea și achitarea impozitelor. Pentru descifrarea acestei informații este necesar de a audia contabilul-șef al întreprinderii, instituției, organizației, precum și persoanele care au întocmit sau completat documentele în cauză. În acest context, se clarifică care anume date referitoare la obiectele impozabile, din care considerent și în ce măsură au fost denaturate sau, în genere, tănuite. În cadrul examinării documentelor primare falsificate care reflectă obiectul impozitării, ofițerul de urmărire penală adresează aceleași întrebări persoanelor care le-au întocmit sau completat, precum și altor persoane care pot confirma faptul operării de denaturări privind veniturile și cheltuielile în conținutul acestor documente.

În cauzele penale privind evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, după examinarea actului de verificare documentară și a anexelor la acesta, asupra întrebărilor care interesează organul de urmărire penală, urmează a fi audiați conducătorul, contabilul-șef și alte persoane, responsabile pentru organizarea și ținerea evidenței contabile. În procesul audierii urmează a fi clarificate: 1) faptul operării de date denaturate privind veniturile, cheltuielile sau obiectele impozitării în documentele de evidență contabilă; 2) volumul (mărimea) tănuirii obiectelor impozabile; 3) de către cine au fost întocmite registrele contabile, documentele de evidență primară și

de ce în conținutul acestora sunt reflectate informații denaturate privind veniturile, cheltuielile sau obiectele impozabile; 4) suma impozitului spre achitare și corectitudinea calculării acesteia; 5) termenul de prezentare către Inspectoratul Fiscal a informațiilor privind impozitele calculate; 6) termenul de achitare a impozitelor la bugetul de stat; 7) de către cine au fost întocmite și semnate calculele impozitelor și documentele de evidență contabilă; 8) intenția de tănuire a obiectelor impozabile și eschivarea de la achitarea taxelor și impozitelor; 9) alte întrebări, determinate de specificul infracțiunii investigate și de răspunsurile obținute [249, p. 123-124].

Este extrem de importantă audierea lucrătorilor din contabilitate și a altor persoane, antrenate în întocmirea documentelor de evidență primară cu date denaturate referitoare la obiectele impozitării. Audierea lor trebuie orientată asupra cauzelor și volumului denaturărilor. Mai este necesar de a audia și reprezentanții întreprinderilor contraagenți, expeditorii, șoferii, de dorit cu prezentarea copiilor de pe documentele contabile sau de pe alte documente fiscal-financiare [249, p. 125-126]. În cadrul audierilor colegilor persoanelor bănuite, urmează a se ține cont de probabilitatea neobiectivității și preconceperii declarațiilor ca urmare a cointeresei în rezultatul cercetării, de dependența de serviciu sau de altă natură față de persoanele vinovate. Din acest considerent, declarațiile lor urmează a fi apreciate critic, confruntate cu alte materiale ale cauzei cercetate asupra faptei de evaziune fiscală [249, p. 126-127].

Lucrătorii întreprinderii (casierii, magazionerii, mergeologii, vânzătorii etc.) în a căror obligațiune intră realizarea și evidența bunurilor materiale și a mijloacelor bănești, dispun de informații referitoare la indicațiile conducerii asupra nereflectării sau denaturării operațiunilor financiar-economice, ca de exemplu, neînregistrarea mărfurilor și a veniturilor obținute de pe urma realizării lor. Audierea acestor persoane poate contribui la clarificarea proporției tănuirii obiectului impozabil, la costul obiectelor neînregistrate în documentele primare și a cheltuielilor reale pentru procurarea lor. Audiind lucrătorii întreprinderii, instituției, organizației, în special, cei anterior concediați, este necesar de a stabili faptele de neluare la evidență a mărfurilor și a mijloacelor bănești, a afla opinia lor asupra volumului real al mărfurilor produse, asupra volumului lucrului efectuat și al mărfurilor realizate (înstrăinate) și în privința mărimii faptice a salarizării. Se clarifică, de asemenea, dacă nu au auzit discuții ale lucrătorilor, colaboratorilor referitoare la încălcarea ordinii de evidență și dare de seamă, despre încheierea contractelor ilegale cu anumite întreprinderi care beneficiază de înlesniri (scutiri) fiscale. Cumpărătorii, clienții, furnizorii – complici la comiterea faptei de evaziune fiscală, care au participat la întocmirea documentelor false (contracte, facturi, certificate etc.) – cunosc conținutul operațiunilor financiar-economice realmente efectuate. Audiind aceste persoane, este necesar de a clarificat dacă nu s-au păstrat originalele documentelor primare sau înscrisurile în ciornă asupra operațiunilor efectuate. În calitate de persoane, care au cunoștință despre operațiunile financiare și economice criminale, însă care nu au luat parte la comiterea lor, pot figura executorii nemijlociți ai lucrărilor al căror volum este denaturat sau care nu au fost, în genere, executate (șoferii, hamalii,

magazenierii, vânzătorii, lucrătorii sezonieri etc.). Ei cunosc care categorii de lucrări (servicii), în ce volum și la ale cui indicații au fost executate faptic, care a fost, la concret, mărimea salarizării. La această categorie a martorilor se atribuie și personalul auxiliar: secretarii, paznicii, personalul de securitate etc. Ei pot relata despre întâlnirile de afaceri, despre transportarea valorilor materiale și documentele perfectate cu această ocazie.

Persoanele, care controlează activitatea financiar-economică a întreprinderii, instituției, organizației (inspectorii fiscali, revizorii, auditorii, membrii comisiilor de inventariere) cunosc detaliile verificărilor efectuate și a rezultatelor obținute. Persoanele, care nu sunt antrenate în activitatea întreprinderii, instituției, organizației, însă care dispun de informații referitoare la evaziunea fiscală (rude, cunoscuți, martori, foști colaboratori) pot comunica diverse informații, începând cu cele care caracterizează faptașii infracțiunii de evaziune fiscală și finalizând cu particularitățile modalităților de comitere a infracțiunii nominalizate [249, p. 128-129]. Deseori, referindu-se la depozițiile martorilor, atât teoreticienii, cât și practicienii dreptului folosesc diferite denumiri: martori, declarațiile martorilor, mărturie, proba cu martori și proba testimonială. În denumirile respective sunt incluse atât proba propriu-zisă – elementele care servesc la aflarea adevărului – cât și izvorul probei, respectiv mijlocul de probă [13, p. 120].

Identificarea martorilor este o activitate care are continuitate pe tot parcursul desfășurării urmăririi penale, uneori solicitând durate de timp considerabile, iar între momentul identificării martorului și cel al ascultării pot exista, de asemenea, diferențe de durată. În această situație, se pune problema influenței pe care o are trecerea timpului în procesul formării declarațiilor martorului și a stabilirii momentului optim al ascultării.

Cunoscând legitățile care guvernează uitarea și influența factorului timp asupra mărturiei, trebuie menționată că acestea nu acționează uniform asupra persoanelor, diferențele individuale fiind datorate tipului memorial al martorului, atitudinii sale subiective, interesului față de informațiile percepute etc., care fac că momentul cel mai potrivit obținerii mărturiei să se situeze fie la o dată mai apropiată, fie la una mai îndepărtată de momentul percepției [31, p. 130-132]. Organul de urmărire penală va avea cu greu posibilitatea unei opțiuni atât de largi și relativ nedeterminate, acțiunea sa în acest sens fiind dependentă atât de momentul identificării martorului, dar și de etapa concretă sau stadiul efectuării cercetărilor. Astfel, martorii identificați cu prilejul cercetării locului faptei vor fi ascultați cu ocazia efectuării acesteia sau imediat după terminare. Deoarece este puțin probabil ca organul de urmărire penală să fie primul care să discute cu martorul pentru a putea aprecia corect cele relatate de către acesta, cu ocazia ascultării, se recomandă stabilirea amplorii discuțiilor avute, dar și a persoanelor cu care a discutat [26, p. 142].

Ascultarea martorilor reprezintă activitatea cu frecvența cea mai ridicată și, în același timp, activitatea căreia, atât în prima, cât și în a doua fază a procesului penal i se consacră o mare parte din timp, un mare volum de muncă, reprezentând de multe ori pentru organele judiciare o sursă importantă

a informațiilor necesare aflării adevărului [66, p. 65]. Procedeele tactice au caracterul unor recomandări, pe când normele procesual-penale care reglementează audierea martorilor au caracter de obligativitate, eludarea acestora nefiind permisă. Pentru obținerea unor declarații complete și exacte, organul judiciar trebuie să folosească în activitatea de ascultare (sau de audiere – termenii sunt sinonimi) procedee tactice adecvate, puse la dispoziție de tactica ascultării persoanelor, parte componentă a tacticii criminalistice. Procedeele tactice care își găsesc aplicare la ascultarea martorilor în procesul penal nu sunt construcții artificiale, hibride ci, dimpotrivă, reprezintă rezultatul generalizării științifice a experienței pozitive acumulate de organele judiciare, a căror eficiență și utilitate au fost verificate, de-a lungul timpului, de practică cercetării infracțiunilor [66, p. 66].

4.4. Audierea bănuților, învinuților, inculpaților

Audierea suspectilor sau a inculpaților în cazul criminalității economico-financiare se realizează în scopul obținerii de informații referitoare la modul de operare utilizat, bunurile obținute din activitatea infracțională, durata activității criminale, precum și la identificarea posibilă a altor persoane care au participat și ele la activitatea infracțională etc. [123, p. 69].

În cadrul audierii persoanelor implicate în comiterea infracțiunii, organul de urmărire penală trebuie să țină cont de calitățile profesionale ale interviuatului, calitatea lui procesuală, precum și de cunoștințele lui despre cazul investigat. Ofițerul de urmărire penală urmează să facă uz de întrebările-tip specific investigării acestei categorii de infracțiuni, care sunt extrem de relevante în vederea stabilirii tuturor circumstanțelor cauzei penale. Ele vor asigura ca persoana care efectuează audierea să nu scape din vedere anumite împrejurări sau situații, să cerceteze concomitant toate versiunile posibile. Totuși, ofițerul de urmărire penală va lua în calcul și specificul fiecărui caz concret, suplimentând întrebările-tip care urmează a fi adresate persoanei audiate cu anumite chestiuni particulare cazului [136, p. 15].

Audierea bănuților, învinuților în comiterea evaziunilor fiscale urmează a fi efectuată cu luarea în calcul a rolului acestora în cadrul grupului criminal, a nivelului de pregătire profesională, a intenției minuțios pregătite și realizate în vederea eschivării de la achitarea taxelor și impozitelor. Respectiv, este necesar de a urma o pregătire minuțioasă pentru a asigura audierea calitativă și cu succes a acestor persoane. În procesul studierii persoanei celui audiat se recomandă folosirea rezultatelor activității speciale de investigații. Prin intermediul acestora, este posibil de a clarifica cine anume din cadrul cercului partenerilor de afaceri a avut anumite poziții contradictorii și interese proprii nerealizate. Audierea lor poate pune la dispoziție probe extrem de importante. Pregătindu-se către audiere, este necesar de a reieși din faptul că subiectul (bănuitul, învinuitul) de comiterea faptei de evaziune fiscală este întotdeauna pregătit de o explicare justificată a acțiunilor sale ilegale, chibzuind minuțios asupra liniei de comportament în cadrul urmăririi penale. Din acest considerent, ofițerul de urmărire penală

trebuie să se orienteze corespunzător în sistemul circulației documentare a organizației-persoană juridică vinovate și, de asemenea, în spectrul larg de reglementări din domeniul fiscalității.

Conducătorul și contabilul-șef al organizației posedă, faptic, informații depline asupra activității economico-financiare și în privința activității infracționale de eschivare de la achitarea taxelor și impozitelor. Scopul ofițerului de urmărire penală este de a înfrânge „rezistența” acestor persoane și de a obține informația probatorie necesară [249, p. 124-125]. În procesul audierii conducătorului organizației și a contabilului-șef este precizat statutul de serviciu al acestora și obligațiunea de a organiza evidența contabilă, de a asigura plenitudinea și autenticitatea acesteia, de a duce evidența veniturilor, cheltuielilor și a obiectelor impozabile, de a efectua calculul impozitelor și evidența contabilă. Urmează a fi, de asemenea, stabilită (verificată) denumirea deplină a organizației, filialele și partenerii ei de afaceri, adresa faptică și juridică, fondatorii, când și unde a fost înregistrată, actele normative care reglementează activitatea organizației în calitatea ei de contribuabil, când și unde a fost luată la evidență fiscală etc. În continuare, este necesar de a concretiza caracterul și conținutul acțiunilor de eschivare la achitarea taxelor și impozitelor, și anume, în care documente contabile anume au fost reduse veniturile sau au fost denaturate datele referitoare la cheltuieli ori au fost tănuite anumite obiecte ale impozitării. Dacă datele cu privire la venituri au fost tănuite prin neântocmirea documentelor primare, este necesar de a clarifica când acestea urmau a fi perfectate, care obiecte ale impozitării au fost tănuite și în ce măsură nu a fost achitat impozitul, care încălcări ale legii fiscale și a regulilor de evidență contabilă au fost admise, forma intenției în privința comiterii faptei de evaziune fiscală. În cadrul audierii, se stabilește și timpul comiterii infracțiunii: pe durata cărei perioade de impozitare a fost săvârșită fapta de evaziune fiscală, data prezentării documentelor de evidență contabilă și a calculelor impozitului cu informații denaturate asupra obiectelor impozitării, data transferării la buget a impozitelor în sumă mai mică, termenul de achitare a impozitului, stabilit de lege, după a cărui expirare impozitul, în genere, nu a fost achitat.

Cu luarea în calcul a situației de urmărire penală, creată în cadrul cauzei penale, este important de a organiza o consecutivitate optimală a audierii conducătorilor întreprinderii, instituției, organizației și a subalternilor acestora, însă, în orice caz, este necesar de a lua și măsuri în vederea excluderii unor contacte preliminare dintre persoanele audiate. Mai este necesar de a lua în calcul și posibila „împotrivire urmăririi penale” din partea bănuților, învinuiților în privința stabilirii împrejurărilor comiterii faptelor de evaziune fiscală. Astfel, nu este exclusă referirea lor la necunoașterea prevederilor anumitor norme ale actelor normative fiscale, nememorarea anumitor fapte, destinderea controlului asupra subalternilor, care s-ar face vinovați în neachitarea taxelor și impozitelor. În combaterea acestor argumente sunt contrapuse contraargumente fundamentate. Tactica ascultării persoanelor, în general, s-a concentrat în stabilirea regulilor de audiere mai ales asupra învinuiților, inculpaților. Practica criminalistică a stabilit că rezultatele ascultării sunt superioare atunci când locul de desfășurare a acestor activități este sediul organului de urmărire penală. Încăperea în care se face ascultarea ține de

autoritatea și prestația organului judiciar și modul în care acesta se prezintă poate sau nu să impună respect persoanelor ascultate [26, p. 114].

În procesul investigării faptelor de evaziune fiscală, comise de persoanele juridice urmează să fie audiați, inițial, conducătorul și contabilul-șef sau altă persoană, responsabilă pentru organizarea evidenței contabile asupra întrebărilor care stârnesc interesul ofițerului de urmărire penală ca urmare a studierii actului de control documentar. În cadrul audierii urmează să fie clarificate următoarele aspecte: 1) faptul introducerii în documentele contabile a datelor denaturate cu privire la obiectele impozitării; 2) proporțiile tăinuirii acestor obiecte; 3) de către cine au fost întocmite registrele contabile și documentele de evidență și din care considerent în ele sunt reflectate denaturate cu privire la obiectele impozitării; 4) suma impozitului de pe obiectele tănuite care urmează a fi achitată; 5) invocarea de argumente de către cei audiați cu privire la concluziile inspectorului fiscal; 6) termenele de prezentare a dărilor de seamă contabile și a calculelor impozitelor la organul fiscal; 7) termenul de transferare a sumelor impozitului la bugetul de stat; 8) de către cine au fost întocmite și semnate documentele de evidență contabilă și calcului impozitelor; 9) caracterul intenției în privința tăinuirii obiectelor impozabile, în privința eschivării de la achitarea impozitelor etc.

Audierea bănușilor (învinușilor) în comiterea infracțiunilor fiscale trebuie să fie efectuată cu luarea în calcul a rolului acestora în cadrul grupului criminal, a nivelului de pregătire profesională, a caracterului bine-pregătit a celor comise. Este necesar de a lua în calcul și momentul că bănușul (învinușul) în comiterea faptei de evaziune fiscală este pregătit pe segmentul explicării motivate și justificate a acțiunilor sale ilegale, trasându-și detaliat linia de comportament pe durata urmăririi penale. Din acest considerent, ofițerul de urmărire penală trebuie să se orienteze destul de bine în sistemul circuitului documentației întreprinderii, instituției, organizației, precum și în legislația fiscală. Conducătorul și contabilul-șef dispun, faptic, de informația deplină referitoare la activitatea financiar-economică și la operațiunile infracționale de eschivare de la achitarea taxelor și impozitelor. Sarcina de bază a ofițerului de urmărire penală ține de înfrângerea orientării spre prezentarea declarațiilor false și obținerea depozițiilor veridice [219, p. 260].

Prima audiere a contribuabilului care s-a eschivat de la prezentarea declarației cu privire la venituri sau fie că a operat anumite denaturări în conținutul acesteia este extrem de importantă. De frecvente ori rezultatul întregii cercetări depinde direct de informațiile obținute în cadrul acestei audieri, necătând la faptul că probele de bază sunt obținute prin intermediul cercetării conturilor bancare, actelor contabile etc. Informația „de la prima persoană”, oferită de către bănuș în procesul audierii sale, trebuie să includă un volum suficient de informații asupra stării lui financiare, caracterului și particularităților activității economico-financiare desfășurate, sistemului de evidență contabilă și a cheltuielilor efectuate. Pentru aceasta sunt necesare anumite detalii care nu de fiecare dată sunt reflectate în declarația cu privire la venituri. Bunăvoința și amabilitatea profesională – sunt însoțitorii de neînlocuit ai reprezentantului organului de urmărire penală în procesul audierii persoanei

bănuite de comiterea evaziunii fiscale. Tactic, este corect de a începe audierea de la clarificarea anumitor detalii ale epizoadelor deja dovedite ale activității infracționale a contribuabilului sau fie cu expunerea celor mai vulnerabile momente care țin de activitatea contribuabilului. În primul rând, este necesar, de a clarifica care este suma veniturilor pentru perioadele anterioare, când s-a reușit a acumula și cum au fost cheltuite aceste sume de bani. În calitate de premiză și procedeu tactic pentru darea declarațiilor veridice pe această categorie de dosare poate figura prezentarea materialului probator, în special a documentelor, a rapoartelor de expertiză și a actelor de revizie. Toate documentele prezentate în procesul audierii urmează a fi reflectate, în mod obligatoriu, în procesul verbal nu doar în întrebările ofițerului de urmărire penală, ci și în răspunsurile bănuitului. Nu este exclusă posibila încercare a celui audiat de a distruge documentul demascator care i se prezintă, din care considerent se recomandă de a substitui originalul printr-o copie a acestuia.

În cazurile de nedeclarare a veniturilor obținute de către contribuabilul persoană fizică sau când acesta din urmă nu poate prezenta probe ale prezentării declarației cu privire la venituri, ofițerul de urmărire penală urmează: 1) să obțină copia licenței și a buletinului bănuitului; 2) să clarifice faptul dacă contribuabilul persoană-fizică a prezentat declarația cu privire la venituri și alte documente de evidență contabilă și când a avut loc această ultimă dată; 3) să clarifice motivele neprezentării declarației pentru anumite perioade de timp, clarificând, totodată, volumurile veniturilor obținute și proporțiile activității individuale de întreprinzător; 4) să ridice documentația de afaceri a întreprinzătorului pentru a calcula suma impozabilă pentru anumite perioade de timp și pe anumite categorii de impozite, convingându-se în autenticitatea datelor cu privire la sursa veniturilor, cu privire la clienți și furnizori; 5) de a stabili în ce quantum urmau a fi achitate impozitele în baza declarațiilor neperfectare; 6) de a clarifica starea familială a contribuabilului și numărul de persoane aflate la întreținerea acestuia pe durata perioadei de impozitare; 7) de a clarifica dacă persoana beneficiază de scutiri de impozitare; 8) de a clarifica existența cazurilor de vânzare sau donație a bunurilor mobile sau imobile pentru perioada respectivă de timp; 9) de a clarifica unde sunt înregistrate conturile bancare, atrăgând în mod special atenție asupra acelor deschise în băncile din străinătate [252, p. 27; 219, p. 261].

Verificărilor minuțioase urmează a fi supuse cheltuielile personale ale contribuabilului și a membrilor familiei acestuia. Nu este dificil de a stabili cheltuielile suportate în legătură deplasările peste hotare, achizițiilor serioase în baza cartei de credit, procurarea bijuteriilor, a obiectelor de anticariat etc. Cu acestea pot fi la curent prietenii, cunoscuții, clienții de bază, partenerii de afaceri, vecinii, rusele ș.a. astfel de cheltuieli, de obicei, nu sunt afișate, din care considerent informațiile referitoare la ele este foarte prețioasă în cadrul determinării nivelului personal de cheltuieli al persoanei, bănuite de comiterea faptei de evaziune fiscală. Respectiv, este rațional de a întocmi și de a anexa la materialele cauzei penale registrul cheltuielilor personale ale bănuitului-contribuabil cu indicarea formei de achitare și cu deschierea minuțioasă a fiecărei achiziții. Se prezintă a fi importante

și informațiile referitoare la caracterul și particularitățile activității de întreprinzător, despre conturile bancare, din țară și de peste hotare, în valută națională și străină, atât cele închise, cât și cele funcționale. Mai este necesar de a clarifica și momentul dacă contribuabilul a obținut anumite venituri ca rezultat al cadourilor, prin moștenire, în baza contractelor de asigurare, de hârtii de valoare deține bănuitul sau altele persoane din numele lui. Se recomandă, de asemenea, de a atașa la materialele cauzei cercetate și registrul bunurilor imobile ale bănuitalui, care se află în proprietatea acestuia sau a membrilor familiei lui. Aceasta poate fi de folos la stabilirea volumului precis al venitului total, servind în calitate de factor necesar pentru determinarea venitului impozabil și, respectiv, a sumelor nettransferate în bugetul de stat [252, p. 13-14].

Ca urmare a investigațiilor preliminare a faptelor de evaziune fiscală, comise de către persoanele fizice, este necesar de a dovedi, fără de echivoc, că el era obligat de a completa și de a prezenta declarația cu privire la venituri, ceea ce nu a întreprins, sau fie că a denaturat datele din conținutul ei, necesare pentru calculul impozitelor în vederea diminuării acestora, ceea ce a avut ca rezultat neachitarea impozitelor către stat sau achitarea lor într-un volum mai mic decât cel necesar. Mai mult decât atât, este necesar de a stabili cu certitudine că contribuabilul nu a avut temeiuri legale de a nu prezenta declarația, nu beneficia de dreptul la anumite scutiri și, în mod conștient și intenționat, a purces la comiterea evaziunii fiscale, eschivându-se de la prezentarea informației necesare și achitarea impozitelor corespunzătoare sau prezentând anumite informații denaturate în acest sens. În marea majoritate a cazurilor în procesul audierii persoanelor bănuite de comiterea infracțiunilor, sunt utilizate următoarele procedee tactice: 1) factorul surprinderii: invitarea pe neașteptate la audiere; 2) înaintarea pe neașteptate a anumitor întrebări; 3) folosirea contradicțiilor din cadrul declarațiilor; 4) procedee de influențare logică și emoțională; 5) crearea impresiei despre cunoașterea deplină a împrejurărilor cauzei (Anexa 41).

În procesul audierii persoanelor bănuite de comiterea infracțiunilor de evaziune fiscală, care refuză de a face declarații, se recomandă de a utiliza înregistrarea audio/video a audierii martorilor care oferă declarații veridice referitoare la împrejurările eschivării de la achitarea taxelor și impozitelor. În situațiile în care apar contradicții esențiale între declarațiile martorilor și ale bănuiților, se recomandă efectuarea actului de confruntare în vederea depășirii acestora [194, p. 124-125; 261, p. 85]. Este necesar de a atrage atenție și asupra faptului că bănuiții, în marea majoritate a cazurilor, nu își recunosc vinovăția referitor la comiterea faptei de evaziune fiscală, argumentându-și și justificându-și acțiunile prin starea financiară dificilă de la întreprindere. Din acest considerent, din spusele lor, s-a purces la asigurarea achitării salariilor angajaților și la păstrarea producției și a fondurilor de bază ale întreprinderii [261, p. 85].

Ascultarea învinuitului sau inculpatului - având ca rezultat obținerea declarațiilor acestuia – este activitatea procesuală menită să stabilească datele cu valoare probatorie necesare pentru aflarea adevărului în cauză. De aici derivă importanța cu totul deosebită a declarațiilor acestora, deoarece cu

prilejul învinuitul sau inculpatul poate face mărturisiri – complete sau parțiale – cu privire la infracțiunea pe care a săvârșit-o și la circumstanțele legate de comiterea ei: participanți, metode de săvârșire și de ascundere a faptei, bunurile ori valorile sustrase etc. Acest lucru este evident, întrucât cunoscând cel mai bine împrejurările și modalitățile prin care s-a comis infracțiunea, învinuitul sau inculpatul poate contribui la soluționarea cauzei [13, p. 108]. Obiectul ascultării învinuitului sau inculpatului îl constituie relatarea unor fapte sau împrejurări de fapt referitoare la activitatea infracțională pe care a desfășurat-o personal [26, 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 [125, p. 236].

Având în vedere atitudinea de neîncredere și chiar ostilă a învinuiților și inculpaților, prima sarcină a organului judiciar este aceea de a-l face să vorbească, evitându-se, pe cât posibil, exercitarea dreptului la tăcere. Organul de urmărire penală va fi jovial sau prietenos, adaptându-și comportamentul și înfățișarea la personalitatea învinuitului sau inculpatului în scopul de a-l atrage de partea sa. Se vor angaja discuții pe subiecte de interes comun pentru învinuit sau inculpat, subiecte rezultate în urma activității de cunoaștere a acestuia (în acest sens, percheziția efectuată anterior ascultării putând avea o valoare deosebită, chiar dacă rezultatul urmărit prin aceasta nu a fost realizat). În cazul în care ascultarea nu a putut fi pregătită suficient, se vor pune întrebări biografice, dar manifestând prudență cu privire la cele referitoare la relațiile de familie, arătând interes pentru răspunsurile primite care vor genera alte întrebări. Nu se va trece la ascultarea propriu-zisă până în momentul în care organul judiciar nu consideră că atmosfera necesară a fost creată. Aprecierea greșită a acestui moment sau graba de a se ajunge la el prin întrebări formale ale căror răspunsuri nu sunt ascultate, constituie greșeli care pot genera din partea învinuitului sau inculpatului atitudini nedorite.

Discuția se orientează apoi spre începutul evenimentului sau chiar către momentele dinaintea lui, învinuitul sau inculpatul fiind invitat să povestească fiecare etapă pas cu pas. Organul de urmărire penală, în urma expunerii făcute de către învinuit sau inculpat, poate reconstitui întregul tablou al infracțiunii, întreaga activitate infracțională, minut cu minut, caz în care ascultarea se încheie, nemaifiind necesare întrebări, și declarația putând fi consemnată. Atunci când declarația este lacunară sau neclară, ea va fi completată, eventualele neclarități urmând a fi lămurite prin întrebări. Faza de întrebări și răspunsuri nu trebuie să înceapă cu întrebările a căror răspunsuri sunt cele mai importante pentru cauză, ci cu întrebări generale și chiar cu unele la care răspunsul este cunoscut, pentru verificarea sincerității. Convins că învinuitul sau inculpatul răspunde sincer, organul de urmărire penală va trece la întrebările de interes, iar la primirea răspunsurilor corespunzătoare trebuie să manifeste o atitudine liniară, de indiferență, ca și când aceste răspunsuri le cunoștea, dar a așteptat o confirmare din partea acestuia [26, p. 161-162].

Atragem atenție și asupra faptului că, în cauza *Salduz c. Turciei* [92] CtEDO a arătat că pentru că dreptul la un proces echitabil, consacrat de articolul 6 § 1, să fie suficient de concret și efectiv este necesar, în general, că accesul la un avocat să fie permis la prima audiere a suspectului de către poliție [65, p. 284].

Înainte de a-i lua învinuitului sau inculpatului o declarație scrisă, ofițerul de urmărire penală trebuie să îl studieze foarte bine, încercând să vadă ce poziție are față de învinuirea adusă și să îi facă profilul psihologic. Aceste aspecte sunt necesare pentru stabilirea procedurii tactic de ascultare care va fi utilizat: a) tactica ascultării repetate (când cel audiat se contrazice sau minte, întrebările de detaliu au o importanță deosebită); b) tactica întâlnirilor surpriză (este folosită în momente psihice de o anumită tensiune, pentru a obține declarații sincere); c) tactica complexului de vinovăție (alternarea unor întrebări neutre cu întrebări referitoare la faptă, la rezultatele ei, la participanți) [125, p. 236-237].

Din punct de vedere tactic, formularea întrebărilor trebuie făcută cu multă atenție. Organul de urmărire penală trebuie să știe cum să întrebe, ce să întrebe și când să adreseze o anumită întrebare. Prin întrebările adresate învinuitului sau inculpatului se urmărește: a) obținerea de date complete asupra faptelor ce i se rețin în sarcină; b) cunoașterea și verificarea probelor, argumentelor pe care le prezintă în apărarea sa; c) dovedirea poziției sale nesincere, atunci când declarațiile date se contrazic cu faptele stabilite și dovedite; d) descoperirea tuturor infracțiunilor comise de cel în cauză, precum și a participanților la săvârșirea lor [125, p. 237-238]. Cu ocazia consemnării declarațiilor învinuiților sau inculpaților, răspunsurile date pe parcursul ascultării se mai verifică odată. Această verificare se face în scopul asigurării rigurozității consemnării, dar și pentru a se utiliza în conținutul declarației, pe cât posibil limbajul folosit de învinuit sau inculpat, astfel că fiecare declarație să fie personalizată [26, p. 165].

4.5. Expertizele judiciare

De frecvente ori, organele judiciare sunt puse în fața unor probleme pe care nu le pot rezolva singure, pentru aceasta fiind necesare cunoștințele unor specialiști din domeniile științei, tehnicii, artei etc. [40, p. 23]. Nici organului de urmărire penală și nici judecătorilor nu li se poate cere să posedă cunoștințe de specialitate în toate domeniile științei și ale tehnicii, pentru a lămuri personal chestiunile care solicită asemenea cunoștințe. De altfel, se apreciază că este preferabil ca lămurirea unor asemenea chestiuni să fie făcută de o persoană care nu are calitatea judiciară oficială, deoarece concluziile acestor persoane pot fi probe în proces, în timp ce cunoștințele personale ale polițistului, ale procurorului sau ale judecătorului pot fi doar argumentate în susținerea unei soluții, și nu probe judiciare [165, p. 346-347]. În acest fel, antrenarea tot mai frecventă a unor specialiști în investigații judiciare a fost impusă atât de nevoia lărgirii posibilităților de perfecționare a activității de îndeplinire a justiției, cât și de progresul rapid al științei și tehnicii, cu impact direct asupra aflării adevărului.

Categoria specialităților la care se apelează pentru lămurirea unor probleme cu semnificație juridică într-o cauză este foarte largă [154, p. 97].

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, ea fiind reglementată în baza normelor Titlului IV, secțiunii a 7-a a Părții generale a CPP RM. Constatăm cu absolută certitudine că faptul complexității cauzelor de evaziune fiscală, care formează obiectul unor anchete sau litigii depășește adesea volumul, structura și nivelul de cunoștință sau competența polițiștilor, procurorilor, judecătorilor, 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 [73, 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 special sau abilitare tehnică [13, p. 224]. Expertiză, fiind o activitate de cercetare științifică a mijloacelor material de probă, presupune existența unor instituții cu personal specializat în diverse domenii, dotate cu aparatură, utilaje și material necesare examinării [102, p. 64].

Recurgerea la expert este în prezent un procedeu curent și aceasta, din diverse rațiuni. Mai întâi, complexitatea crescândă a cauzelor penale, în special în sectoarele economice și financiare, obligă jurisdicțiile penale să apeleze, mai frecvent decât altă dată, la experți. Frecvența recurgerii la experți ține de evoluția justiției penale înseși. Intervenția cvasi-sistematică a experților este incotestabil legată de progresele științifice și tehnice [9, p. 40; 116, p. 285; 129, p. 12]. Descoperirile recente, realizate în disciplinele cele mai variate, au extins domeniul de aplicare al expertizei și au crescut, prin ricoșeu, numărul de cauze penale în care acest procedeu se dovedește util [116, p. 285-286]. 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 [254, p. 92].

Conform prevederilor art. 2 din Legea RM „Cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar”, nr. 68 din 14.04.2016, „Expertiza judiciară reprezintă activitate de cercetare științifico-practică, efectuată în cadrul procesului civil, penal sau contravențional (*proces judiciar*) în scopul aflării adevărului prin efectuarea unor cercetări metodice cu aplicarea de cunoștințe speciale și procedee tehnico-științifice pentru formularea unor concluzii argumentate cu privire la anumite fapte, circumstanțe, obiecte materiale, fenomene și procese, corpul și psihicul uman, ce pot servi drept probe într-un proces judiciar” [112]. Conform prevederilor art. 142 din CPP al RM, expertiza se dispune în cazurile în care pentru constatarea, clarificarea sau evaluarea circumstanțelor ce pot avea importanță probatorie pentru cauza penală sînt necesare cunoștințe specializate în domeniul științei, tehnicii, artei,

meșteșugului sau în alte domenii. Posedarea unor asemenea cunoștințe specializate de către persoana care efectuează urmărirea penală sau de către judecător nu exclude necesitatea dispunerii expertizei. Dispunerea expertizei se face, la cererea părților, de către organul de urmărire penală sau de către instanța de judecată, precum și din oficiu de către organul de urmărire penală.

Părțile, din inițiativă proprie și pe cont propriu, sînt în drept să înainteze cerere despre efectuarea expertizei pentru constatarea circumstanțelor care, în opinia lor, vor putea fi utilizate în apărarea intereselor lor. Raportul expertului care a efectuat expertiza la cererea părților se prezintă organului de urmărire penală, se anexează la materialele cauzei penale și urmează a fi apreciat o dată cu alte probe.

În calitate de expert poate fi numită orice persoană care posedă cunoștințele necesare pentru a prezenta concluzii care se referă la circumstanțele apărute în legătură cu cauza penală și care pot avea importanță probatorie pentru cauza penală. Fiecare dintre părți are dreptul să recomande un expert pentru a participa cu drepturi depline la efectuarea expertizei. În ceea ce privește cererea de a se efectua o expertiză, aceasta poate fi formulată de oricare din părți (învinuit, inculpat, parte vătămată, parte civilă, parte responsabilă civilmente) sau măsura poate fi dispusă din oficiu [68, p. 273].

Curtea Europeană a Drepturilor Omului a decis că neacordarea posibilității părții nici în faza de urmărire penală și nici în fața instanței de judecată de a pune întrebări experților numiți în dosar, ale căror opinii „conțineau anumite discrepanțe”, spre a verifica în ce măsură acestea erau credibile și a înlătura dubiile pe care le avea în privința concluziilor rapoartelor de expertiză întocmite, a constituit o încălcare a dispozițiilor art. 6 din Convenție [116, p. 321; 91].

În conformitate cu art. 144 CPP al RM, considerînd că este necesară efectuarea expertizei, organul de urmărire penală, prin ordonanță, iar instanța de judecată, prin încheiere, dispune efectuarea expertizei. 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 a numite 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 [219, p. 263]. La etapa inițială a cercetării cazurilor de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor, organizațiilor, de cele mai frecvente ori sunt 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. Fără confirmarea documentară a faptelor depistate, este imposibil de a dovedi vinovăția subiecților cărora li se incriminează comiterea evaziunilor fiscale. Deja în cadrul etapei inițiale a cercetării faptelor de evaziune fiscală a întreprinderii, instituției, organizației este necesar de a obține documente de la instituțiile de creditare de a căror servicii au beneficiat aceste subiecte. În ele se conțin informații referitoare la conturile și operațiunile persoanei juridice și date referitoare la conturile persoanelor

fizice, aflate la conducerea lor. Prezența acestor informații face posibilă și aplicarea eficientă a sechestrului asupra mijloacelor bănești și bunurilor persoanelor, în calitate de măsură asiguratorie a recuperării prejudiciului material cauzat prin faptele de evaziune fiscală [249, p. 101-102].

În literatura de specialitate se menționează, pe bună dreptate, că persoanele vinovate se opun, în cel mai activ mod, anume luării de măsuri asiguratorii în vederea recuperării acestui prejudiciu [190, p. 135; 221, p. 119]. În situațiile în care concluziile expuse în actul de control generează anumite dubii (neclarități) sau dacă pentru analiza lor mai minuțioasă sunt necesare cunoștințe speciale, în cadrul cadrului cauzelor penale privind evaziunile fiscale de către persoanele juridice este efectuat auditul, se dispune efectuarea expertizei judiciar-contabile și judiciar-economice [249, p. 130-131]. Deci, expertizele de bază pe categoria infracțiunilor de evaziune fiscală țin de cercetarea documentelor. La ele se atribuie expertizele criminalistice și expertizele judiciar-economice.

Sarcina expertizei tehnico-criminalistice a documentelor este de a stabili modalitatea prin care a fost întocmit, confecționat documentul; a fost sau nu folosit un formular original sau falsificat în acest sens; au fost aplicate amprente de ștampilă prin intermediul clișeului original sau falsificat; au fost sau nu operate corecturi în conținutul textului inițial, care este caracterul lor; care era conținutul textului inițial. În situația prezenței documentelor scrise poate fi efectuată expertiza judiciară grafoscopică și grafologică. De rând cu documentul cercetat în cadrul expertizei, urmează a fi utilizate materiale de comparație: libere (anterioare sau preexistente), intermediare și experimentale (executate la cerere) [186, p. 765]. Cercetarea criminalistică a înscrisurilor, în accepțiunea să cuprinzătoare, reprezintă un domeniu distinct, respective al tehnicii criminalistice și are ca obiective principale: a) cercetarea tehnică a actelor scrise, destinată în special descoperirii falsului ori contrafacerilor de documente; b) cercetarea criminalistică a falsului de mână, având drept scop stabilirea autenticității scrisului unei persoane ori identificarea persoanei scriptorului, inclusive a unor falsuri de genul imitării sau deghizării. Cercetarea actelor scrise în criminalistică are o sferă mai restrânsă în comparație cu cea judiciară. Astfel, în privința obiectelor cercetării criminalistice, autorul G. Naghi menționează: stabilirea mijloacelor, respectiv a substanței cu care au fost scrise; vechimea scrierii; reconstituirea scrisului din acte deteriorate; citirea textelor cifrate; stabilirea falsului; identificarea persoanelor după scrisul de mână. Cercetarea criminalistică are în vedere, prin excelență, expertiza actelor scrise pentru înfăptuirea justiției. Cercetarea judiciară a actelor scrise presupune examinarea lor contabilă, financiară, criminalistică și de altă natură [125, p. 197].

În sarcinile expertizei judiciar-economice intră stabilirea, în baza documentelor de evidență economică, a datelor factice referitoare la operațiunile financiar-economice efectuate, la indicii economici, la lipsă sau prezența mijloacelor financiare. Datele și informațiile obținute ca rezultat al cercetărilor, permit experților de a stabili proporția, quantumul impozitului care nu a fost achitat la buget [185, p. 794].

După cum ne demonstreză literatura de specialitate și practica judiciară din domeniu, din categoria expertizelor judiciar-economice, cel mai frecvent sunt dispuse expertiza contabilă și expertiza financiar-economică. Expertiza contabilă este o activitate de cercetare și investigație efectuată de către un specialist care are calitatea de expert contabil, cu scopul de a stabili o anumită situație, problemă sau litigiu.

Expertizele contabile sunt mijloace de probă utilizate în rezolvarea unor cauze care necesită cunoștințe de strictă specialitate din partea unor persoane care au calitatea de experți contabili. Obiectul principal al cercetării și investigației expertizei contabile îl constituie documentele, datele și informațiile contabile [145, p. 291]. Principala necesitate a expertizelor contabile judiciare decurge din faptul că sistemul contabil din întreprinderi, instituții și organizații poate fi structurat și condus numai de către specialiști în materie, iar informațiile furnizate de contabilitate pot fi interpretate corect numai de profesioniști ai domeniului. Cu atât mai mult, folosirea datelor și documentelor contabile ca probe în justiție nu se poate face în orice condiții. Se are în vedere complexitatea și diversitatea mișcărilor de valori, particularitățile acestora în diferite sectoare și ramuri de activitate economică și socială, ca și existența mai multor posibilități tehnice de tratare și reflectare a lor în documentele specifice și în conturi. În plus, documentele justificative, cele de evidență operativă sau contabile nu pot fi administrate direct ca probe, și asta din cel puțin trei motive: a) volumul lor foarte mare; b) faptul că ar lipsi unitățile patrimoniale, fie și numai temporar, de documentele care le aparțin; c) necesitatea de interpretare științifică/profesională a respectivelor documente [145, p. 289].

Deci, obiectul expertizei contabile îl reprezintă operațiunile financiar-economice, corespunderea ordinii de reflectare a lor, realizate de către contribuabil, regulilor de evidență contabilă și fiscală, precum și corectitudinea de calculare a impozitelor. Aceste categorii de expertize stabilesc corectitudinea reflectării operațiunilor financiar-economice în documentele de evidență inițială, în registrele de evidență contabilă și fiscală, în formele de evidență contabilă și în declarațiile cu privire la venituri; în privința căror operațiuni fiscale au fost admise abateri sau încălcări din partea contribuabilului; ca urmare a căror acțiuni incorecte reflectate au fost reduse sumele impozitelor; care sume ale impozitelor nu au fost transferate la buget etc. [186, p. 766].

Diferența dintre aceste categorii de expertize constă în faptul că: a) în sarcinile expertizei judiciar-economice intră stabilirea, în baza documentelor de evidență economică, a datelor faptice referitoare la operațiunile financiar-economice efectuate, la indicii economici, la lipsă sau prezența mijloacelor financiare; b) în sarcina expertizei contabile intră stabilirea corespunderii ordinii de reflectare a operațiunilor financiar-economice, realizate de către contribuabil, regulilor de evidență contabilă și fiscală, precum și corectitudinea de calculare a impozitelor.

În funcție de destinația sa, expertiza contabilă poate fi: 1) expertiză judiciară – solicitată de anumite organe și utilizată ca mijloc de probă pentru soluționarea cauzelor aflate în cercetare sau în judecată, cu scopul de a confirma sau infirma anumite stări de fapt; 2) expertiza extrajudiciară –

stabilită pe cale amiabilă între părți, fiind utilizată în cazul certificării bilanțului, a contului de profit și pierderi și a situației patrimoniului (Anexa 42 [73, p. 144]).

Referitor la expertizele contabile judiciare, susținem că ele sunt mijloace de probă în justiție, dispuse din oficiu sau acceptate, la cererea părților implicate în procesul judiciar, în toate fazele de desfășurare a acestuia. Expertiza contabilă judiciară este o probă individuală administrată de organul judiciar. Concluziile acesteia nu pot fi însușite automat de către organul judiciar, aprecierea forței probante a expertizei contabile fiind în funcție de calitatea expertizei contabile și corelația acesteia cu celelalte probe administrate în cauzele supuse cercetării și judecării. Expertiza judiciară contabilă este un mijloc de probă în justiție care intervine numai atunci când organele judiciare o consideră necesară pentru elucidarea clauzelor în curs de urmărire penală sau judecată.

Expertizele contabile extrajudiciare sunt solicitate de către partea sau părțile care își stabilesc singure obiectivele de care trebuie să răspundă expertul contabil. Ele sunt destinate pentru fundamentarea următoarelor obiective: deciziilor de alegere optimă a partenerilor comerciali și de afaceri; concilierilor derulării tranzacțiilor comerciale și de afaceri; acțiunilor adresate justiției în legătură cu eventualele prejudicii create în gestiune; acțiunilor de contestare a actelor de control administrativ, îndeosebi de ordin fiscal; acțiunilor arbitrale în relații comerciale și de afaceri între parteneri [145, p. 295-296].

La categoria sarcinilor de bază a expertizelor contabile se referă: 1) determinarea faptelor (semnelor) de denaturare a datelor de evidență prin procedee și modalități specifice pentru evidența contabilă și diagnosticarea denaturărilor depistate; 2) determinarea caracterului, mecanismului și a gradului de influență a denaturărilor asupra indicilor activității economico-financiare; 3) cercetarea înscrisurilor cu caracter de evidență, determinarea corespunderii (deosebirilor) „înscrisurilor în ciornă” datelor de evidență contabilă sub aspect de conținut și structură; 4) restabilirea formelor de evidență care sunt în lipsă sau sunt denaturate și restabilirea informației de evidență (Anexa 43) [219, p. 264].

Din punctul de vedere al relațiilor cu activitatea de control, expertiza contabilă, dar și celelalte genuri de expertiză, poate reprezenta: a) fie o continuare a controlului, în sensul aprofundării sau extinderii acestuia, de multe ori în scopul validării sau infirmării concluziilor controlului; b) fie o activitate independentă, de sine stătătoare, dar care include obligatoriu și elemente de verificare sau de control în sens larg (Anexa 44) [145, p. 290].

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 caracteristică acestui mijloc de probă se trage concluzia că obiectul acestei expertize îl formează lămurirea unor împrejurări de fapt a căror cunoaștere reclamă o competență special – în speță contabilă. Asupra acestor împrejurări se vor purta cercetările expertului și tot cu privire la ele expertul va formula concluzii motivate [40, p. 98]. Expertiza judiciară contabilă

contribuie la soluționarea întrebărilor privind carențele și lacunele evidenței contabile, stabilirea cantității mărfurilor produse și realizate, împrejurările referitoare la lipsurile și surplusurile materiale, plenitudinea reviziilor efectuate, determinarea prejudiciului material cauzat statului și identificarea persoanelor responsabile de comiterea acestuia [271, p. 176]. În activitatea de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, expertiza financiar contabilă trebuie să stabilească mecanismul de fraudare a bugetului de stat, prejudiciile produse bugetului consolidate al statului, posibilitatea tehnică de recuperare a acestor bunuri, gradul de implicare a persoanelor specializate în operațiuni de evaziune fiscal, cât și identificarea traseelor financiar-bancare și comerciale [73, p. 144-145].

După cum menționează autorul I. I. Cucerov, se permite de a stabili: reflectarea corectă a operațiunilor financiar-economice în documentele de evidență contabilă; în privința căror operațiuni financiar-economice au fost efectuate denaturări; ca urmare a căror încălcări au fost diminuate sumele impozitelor care urmau a fi achitate; care anume sumă a impozitului nu a fost transferată la buget; se confirmă sau nu rezultatele și concluziile controalelor efectuate anterior; cine este responsabil pentru organizarea și ținerea evidenței contabile [236, p. 147]. La solicitarea organului judiciar, expertul contabil este în măsură să lămurească fapte sau împrejurări ale cauzei legate de mecanismul economic-financiar, manevrele frauduloase de natură a pune în evidență intenția infracțională, precum și de a determina întinderea prejudiciului [102, p. 64].

Strâns legată de examinarea obiectului expertizei este problema modului în care organul de urmărire penală face cunoscut specialistului obiectul expertizei. Dacă soluționarea problemei de specialitate este în sarcina expertului, formularea obiectului expertizei contabile îi revine organului judiciar și aceasta constituie o etapă foarte importantă [40, p. 101]. Este necesar de a menționa faptul că efectuarea expertizelor judiciar-contabile în cauzele de evaziune fiscală poate fi, uneori, extrem de dificilă. Acest lucru este determinat de faptul fie că evidența contabilă lipsește cu desăvârșire, fie că nu reflectă activitatea financiar-economică în volum deplin. Aceste împrejurări creează mari dificultăți pentru dispunerea și efectuarea expertizei judiciar-contabile, deoarece în competența acestuia nu intră restabilirea operațiunilor de evidență. Totodată, însă, marea majoritate a împrejurărilor necesare cercetării și soluționării cauzei pot fi stabilite anume în cadrul acestei categorii de expertize.

În ultima perioadă de timp o anumită perspectivă o are expertiza financiar-economică, care permite de a identifica modalitățile concrete de denaturare a evidenței contabile, corelația bilanțurilor datelor de evidență, anumite încălcări ale legislației fiscale. În acest scop sunt studiate datele din registrele-dispoziții, registrele de casă, dispozițiile de plată, borderourile de plată etc., unde sunt acumulate și stocate informațiile corespunzătoare. Obiectul expertizelor financiar-economice îl constituie stabilirea datelor faptice referitoare la constituirea, distribuirea și folosirea veniturilor, a fondurilor bănești, a cheltuielilor și patrimoniului organizației [219, p. 264].

În dependență de specificul cercetărilor pe această categorie de cauze penale, se recomandă efectuarea expertizelor complexe contabil-judiciare și financiar-economice. Spre soluționare, în cazul

dat, pot fi înaintate următoarele întrebări: 1) a fost determinat corect de către contribuabil venitul preconizat a fi obținut și sumele încasate de la realizarea producției (lucrărilor, serviciilor) în situația achitării în avans a impozitelor; dacă au existat abateri în această latură, apoi cum au influențat acestea asupra determinării bazei impozabile și a sumei impozitului; 2) sunt veridice sau nu datele referitoare la mărimea încasărilor, indicate de către contribuabil în cadrul calculului impozitului; 3) a fost calculată corect sau nu suma accizelor; 4) sunt sau nu autentice datele prezentate cu referite la TVA, achitate furnizorilor și obținute de pe urma realizării mărfurilor (lucrărilor, serviciilor); 5) a fost sau nu corect realizat calculul TVA achitate la buget; 6) a avut loc sau nu reflectarea corect de către contribuabil, în cadrul calculării impozitului, în documentele de evidență contabilă și în dările de seamă, informația referitoare la veniturile sau pierderile faptice de pe urma realizării producției (lucrărilor, serviciilor); 7) sunt sau nu veridice datele din documentele contribuabilului referitor la evidența sinecostului faptic al producției (lucrărilor, serviciilor), a fost respectată sau nu ordinea de efectuare a cheltuielilor pentru producție și realizare în contextul calculului sinecostului producției finite; dacă au existat abateri în acest sens, apoi în ce ele s-au manifestat; cum au influențat acestea asupra corectitudinii determinării bazei impozabile și a sumei impozitului pentru durata corespunzătoare a perioadei de impozitare; 8) a fost sau nu corect calculat impozitul de către contribuabil; dacă sunt anumite încălcări în această latură, în ce constau ele și cum au influențat asupra determinării bazei impozabile și a sumei impozitului spre achitare pentru perioadă corespunzătoare de timp; 9) au mai fost admise de către contribuabil careva abateri, analogice celor depistate, reieșind din materialele controalelor fiscale anterioare; dacă da – apoi cine dintre conducătorii sau angajații întreprinderii, instituției, organizației au avut atribuție la acest fapt; 10) cine dintre conducătorii sau angajații întreprinderii, instituției, organizației are atribuție la introducerea de date denaturate privind obiectele impozitării în documentele de evidență primară și în registrele de evidență contabilă; 11) sunt sau nu justificate obiecțiile conducătorului întreprinderii, instituției, organizației asupra concluziilor inspectorului fiscal; 12) în ce au constat concret acțiunile de tănuire a obiectelor impozitării; 13) în ce proporții au fost tănuite obiectele impozitării; 14) din care sumă urmează a fi achitat impozitul în situația obiectelor tănuite de la impozitare [261, p. 102-103; 249, p. 131-132].

Expertiza judiciar-economică permite de a aprecia corectitudinea planificării și reflectării indicilor economici, legalitatea constituirii și folosirii de fonduri bănești și credite, justificarea economică a încheierii anumitor contracte, formarea prețurilor și determinarea cheltuielilor de producție [271, p. 182; 249, p. 131]. Expertiza financiară are posibilitatea identificării surselor de bani, prin stabilirea acestora, a transferurilor în conturi la bănci, a schimbului în titluri de valoare, a creării unor societăți fictive, a efectuării unor plăți fictive, a efectuării de investiții în proprietăți imobiliare ascunse. De asemenea, expertiza poate identifica activitatea de reîntoarcere a banilor dobândiți din surse ilicite prin forme licite [85, p. 254]. Expertiza merceologică determină caracteristicile cantitative și calitative, modalitatea și timpul fabricării producției, corespunderea ei mostrelor, standardelor,

condițiilor tehnice, precum și corespunderea regulilor de marcare, ambalare, transportare și condițiilor de păstrare [249, p. 133; 271, p. 179].

Expertiza contabilă este axată pe stabilirea corectitudinii calculării și plenitudinii achitării taxelor și impozitelor în sistemul bugetar. În procesul efectuării acestei expertize pot fi soluționate următoarele sarcini: 1) plenitudinea și corectitudinea reflectării operațiunilor de evidență și calcul; 2) mărimea venitului obținut, care urmează a fi impozitat; 3) plenitudinea și corectitudinea calculării impozitelor; 4) suma faptică a impozitului calculat; 5) suma impozitelor, care urmează a fi calculate; 6) care este suma necalculată a impozitelor (Anexa 45) [219, p. 265].

Procedural, efectuarea expertizei contabile presupune examinarea materialului documentar aflat la dosarul cauzei, examinarea unor documente (acte, evidențe) aflate la părți sau la terți (expertiza la fața locului), analiza explicațiilor părților, inclusive ale martorilor, analiza actelor de control și de expertiză anterioare în aceeași cauză.

A) Examinarea materialului documentar aflat în dosarul cauzei contabile în care s-a dispus efectuarea expertizei contabile se face la sediul organului beneficiar al expertizei. Dacă materialul aflat la dosarul cauzei este insuficient pentru efectuarea expertizei contabile, expertul contabil poate solicita, motivate, organului beneficiar completarea acestuia. Completarea dosarului se impune în situații cum sunt: deținerea de către inculpate a unor acte privind gestiunea la care a funcționat; lipsa proceselor-verbale de inventariere, în cazul lipsurilor în gestiune etc.

B) Examinarea unor obiecte (acte, evidențe) aflate la părți sau terți (expertiza la fața locului) se efectuează atunci când expertul contabil apreciază că pentru rezolvarea obiectivelor ce i s-au dat spre rezolvare nu-i sunt suficiente documentele existente la dosarul cauzei. Anunțarea de către expert a părților despre data și locul efectuării expertizei contabile sau a cercetării documentelor este necesară în toate cazurile în care se cercetează și alte documente decât dosarul cauzei, la sediul uneia din părți sau la terți. Anunțarea părților se face în scris prin sistemul de expediere a recomandatelor cu dovada de primire [298]. În cauzele penale, examinarea unor documente aflate la sediul (domiciliul) părților sau terți se poate realiza cu încuviințarea în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau instanța de judecată.

C) Analiza explicațiilor părților și martorilor se face în funcție de datele expertizate, stabilindu-se concordanța sau neconcordanța dintre explicații și date. Explicațiile scrise date de părți înainte sau în timpul efectuării expertizei pot forma obiectul analizei expertului numai după ce acestea au fost aduse de părți la cunoștința organului care a dispus expertiza și care a hotărât acceptarea și atașarea lor la dosarul cauzei. Contactul expertului cu părțile are menirea de a evita obiecțiile ulterioare ale acestora, precum și de a orienta munca de expertiză spre elucidarea complete a adevărului în cauza cercetată [299].

D) Analiza actelor de control și de expertiză anterioară în aceeași cauză. Expertul contabil analizează conținutul actelor de control și ale eventualei expertize anterioare în aceeași cauză pentru a

se convinge dacă au fost respectate normele legale în vigoare, au fost efectuate corect calculele și dacă au fost delimitate just perioadele de gestiune și răspunderea persoanelor implicate în cauză. Expertul contabil prezintă datele comparative pe fiecare problemă, arătând situația stabilită de control și de eventuală expertiză anterioară și cea stabilită de expertiză contabilă curentă. Dacă în cauza respective s-au făcut mai multe acțiuni de control, cuprinzând aceeași problemă, care au ajuns la concluzii diferite, este necesar ca expertul contabil să analizeze separate fiecare dintre procesele verbale de control și să arate documentat cauzele care au dus la concluzii diferite și poziția sa față de aceste concluzii (Anexa 46) [300].

Expertul contabil examinează procesul-verbal de control, ca act prin care organul de control a constatat abateri și lipsuri de natură financiar-contabilă și pe baza căruia s-a inițiat cauza supusă expertizei, sub aspectul formei și a fondului. Sub aspectul formei actelor de control, expertul contabil examinează dacă există note sau explicații scrise ale persoanelor deferite justiției, concluziile comportamentului financiar-contabil al agentului economic și măsurile dispuse de conducerea acestuia în legătură cu constatările controlului. Sub aspectul fondului actelor de control, expertul contabil are în vedere dacă: documentele și evidențele pe care s-au întemeiat concluziile controlului sunt întocmite cu respectarea dispozițiilor legale și conțin date reale; există documente care au legătură direct cu obiectivele expertizei și nu au fost luate în considerare de către control; s-a determinat argumentat cuantumul lipsurilor; s-a stabilit legal răspunderea pentru fiecare faptă sau lipsă; concluziile controlului sunt în concordanță cu prevederile legale [300]. Consultarea organelor de control și a experților care au efectuat lucrări anterioare în cauza expertizată reprezintă o necesitate pentru elucidarea tuturor aspectelor pe care le ridică o expertiză contabilă complexă. În acest mod, expertul contabil lămurește complet punctele de vedere diferite și rezolvă deosebirile de păreri ale diferitelor organe care s-au pronunțat anterior în cauza expertizată. Această consultare contribuie la asigurarea calității expertizei, dar are caracter facultativ pentru concluziile expertului contabil. Consultarea organului de control de către expertul contabil este obligatorie numai în situația când expertiza reduce substanțial prejudicial stabilit de control pentru a se evita obligațiile ulterioare sau eventualele erori și pentru a se concluziona ferm în cadrul expertizei contabile [40, p. 103-105].

Efectuarea expertizei contabile și fiscale în procesul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală depinde de calitatea obiectelor prezentate spre cercetare. Evaziunea fiscală, de regulă, este legată de introducerea, operarea unor denaturări esențiale în sistemul de evidență a contribuabilului. Drept rezultat al săvârșirii infracțiunii evidența contabilă fie că lipsește cu desăvârșire, fie că reflect incorect activitatea financiar-economică a contribuabilului. Și una, și cealaltă reprezintă mijlocul de comitete a infracțiunilor fiscale, modalitatea de camuflare a acestora. O astfel de stare a evidenței contabile crează uneori dificultăți serioase, sau chiar de nedepășit, pe segmentul efectuării expertizelor contabile și fiscale. Organul de urmărire penală trebuie să întreprindă toate măsurile posibile și să aplice toate mijloacele necesare pentru administrarea bazei probatorii necesare. Practica dispunerii expertizelor

judiciare ne vorbește despre faptul că nu de fiecare dată în procesul efectuării cercetărilor se realizează în mod deplin următoarele lături: posibilitatea efectuării unor verificări de contraplan în privința agenților contribuabilului, ridicarea sistemelor de evidență automatizată cu extragerea ulterioară, din conținutul acestora, a informațiilor privind activitatea financiar-economică a contribuabilului respectiv [186, p. 766].

Registrele de contabilitate pot avea valoare de probă împotriva comerciantului numai după ce sunt șnuruite și înregistrate la organele fiscale. Când facturile există, absența registrelor sau neținerea regulată a acestora nu are efecte juridice penale în sensul dovedirii fraudei fiscale. Adeseori, în practică făptuitorii invocă sustragerea actelor de evidență contabilă din autoturism, situație în care pentru a dovedi fapta de evaziune organele de urmărire penală dispun refacerea evidențelor societății, apoi efectuarea unei expertize contabile [102, p. 21-22]. Ținând cont de specificul obiectului probatoriului în cadrul acestei categorii de căușe penale, este rațional ca în procesul de investigare a faptelor de evaziune fiscală să fie dispusă efectuarea expertizei judiciar-contabile și judiciar-economice în comisie. Totodată, spre soluționarea unei astfel de expertize se recomandă soluționarea următoarelor întrebări: 1) corect sau nu a determinat contribuabilul venitul preconizat și încasările de pe urma producției (lucrărilor, serviciilor) realizate în procesul calculării achitărilor intermediare la bugetul de stat, dacă au fost admise anumite abateri în acest sens și cum au influențat acestea asupra bazei impozabile și a sumei impozitului?; 2) sunt sau nu autentice datele indicate în cadrul calcului impozitului?; 3) sunt sau nu corecte datele contribuabilului în latura achitării taxei pe valoare adăugată?; 4) au fost reflectate corect de către contribuabil informațiile despre venituri și pierderi în cadrul calculului impozitului și în documentele de evidență contabilă?; 5) sunt veridice sau nu datele referitoare la evidența sinecostului faptic al producției, lucrărilor și serviciilor; 6) a fost respectată ordinea stabilită în privința evidenței cheltuielilor de producție și realizare în procesul calculării sinecostului producției finite, au existat careva abateri în acest sens și cum au influențat ele asupra determinării sumei impozitului?; 7) sunt certe și autentice informațiile referitoare la venituri (cheltuieli), reflectate în documentele de evidență contabilă; dacă nu – apoi în ce mod denaturările depistate au influențat asupra bazei impozabile și sumei impozitului pentru perioada de timp determinată?; 8) a fost efectuat corect calculul impozitului și dacă au fost admise careva încălcări, apoi în ce s-au exprimat ele și cum au influențat asupra determinării bazei impozabile și sumei impozitului pentru perioada de timp determinată?; 9) luând în calcul materialele verificărilor anterioare, au mai fost admise de către contribuabil încălcări analogice; dacă da – apoi cine dintre conducători sau angajați s-a făcut vinovat de comiterea acestora?; 10) cine are atribuție nemijlocită la introducerea în documentele de evidență primară și în registrele de evidență contabilă a datelor denaturate privind obiectele impozabile?; 11) sunt sau nu justificate obiecțiile conducerii întreprinderii, instituției, organizației împotriva concluziilor inspectorului fiscal?; 12) în ce anume și-au găsit exprimare

acțiunile de tănuire a obiectelor impozitării și care este proporția acestei tănuiri?; 13) care este suma impozitului ce se cuvine a fi achitată ca urmare a tănuirii obiectelor impozabile?

Aceste întrebări sunt canalizate spre soluționarea și depășirea diferitor situații de urmărire penală cu ocazia cercetării acestor categorii de infracțiuni. Pentru fiecare caz de evaziune fiscală, această listă de întrebări poate fi concretizată cu luarea în calcul a particularităților infracțiunii săvârșite [261, p. 102-103; 249, p. 131-132].

Raportul de expertiză contabilă trebuie să fie perfectat la un nivel calitativ ridicat și, de asemenea, în mod corespunzător, sub aspect metodologic și al procedurii legale [40, p. 105]. În raportul de expertiză contabilă este necesară explicarea clară și bine argumentată a diferențelor de prejudiciu sau punctelor de vedere contradictorii față de organul de control sau de expertiză anterioară, precizându-se fiecare document justificativ sau eroare de calcul ori de evaluare, inclusiv actele normative interpretate în mod subiectiv (părtinitor) care au determinat majorarea sau diminuarea prejudiciului sau formularea unor concluzii. În situația în care expertiza nu se poate efectua în mod corespunzător din cauza unor carențe grave privind organizarea și conducerea contabilității, este necesar să se manifeste, de asemenea, exigență, procedându-se la întocmirea procesului-verbal de imposibilitate, în care se consemnează deficiențele existente și modul de remediere a lor de către unitatea respectivă, dintre care se exemplifică: întocmirea tuturor documentelor justificative pentru operațiile economico-financiare realizate, efectuarea integrală a înregistrărilor contabile, întocmirea bilanțelor analitice pentru conturile implicate și a celor aferente conturilor sintetice etc. Totodată, de comun acord cu unitatea în cauză, se stabilește un termen pentru efectuarea asemenea unor operațiuni, după care se procedează la rezolvarea obiectivelor expertizei, iar în raportul ce se întocmește se consemnează și aspectele de mai sus, care, printre altele, justifică realizarea cu întârziere a lucrării la care ne referim [40, p. 106].

Considerând pe plan egal toate mijloacele de probă, nici expertizei nu i se acordă o autoritate deosebită, fiind lăsată la aprecierea organului care a dispus-o. Evident că aprecierea organului de urmărire penală nu poate fi arbitrară. Admiterea sau respingerea raportului de expertiză trebuie să se bazeze pe cercetările științifice efectuate de o altă unitate de profil, laborator sau expert. Dacă acestea sunt considerentele de ordin teoretic, din punct de vedere practice, expertiza – efectuată cu respectarea strictă a dispozițiilor legale și a regulilor de tactică criminalistică – rămâne un mijloc de probă cu valoare probatorie deosebită. Aceasta deoarece, bazându-se pe criterii științifice, expertiza conduce la descifrarea urmelor sau a valorii probante a unor obiecte, o astfel de operație fiind făcută de persoane ce posedă cunoștințe temeinice de specialitate și au posibilitatea de a folosi cele mai avansate metode și procedee tehnice, inclusiv aparatura necesară [13, p. 227]. În măsura în care raportul este elaborat cu respectarea condițiilor și exigențe minime, cu prezentarea clară, convingătoare și în deplină concordanță cu realitatea constatărilor făcute și a concluziilor formulate, va constitui un instrument important pentru realizarea unei expertize de bună calitate și pentru menținerea prestigiului profesional

al celui în cauză. Aprecierea forței probante a concluziilor expertizei contabile prezintă particularități în acele cazuri în care expertul are numai sarcina să stabilească situațiile pe care le poate constata personal, pe teren, din scripte oficiale și din probele material puse la dispoziție, iar să nu facă aprecieri; bineînțeles că expertul contabil nu are dreptul să se întemeieze în concluziile sale pe informațiile și mărturiile unor persoane pe care ar găsi de cuviință să le întrebe. În aprecierea forței probante a concluziilor expertului contabil, urmează a se avea în vedere și faptul că acesta trebuie să se bazeze, în principal, pe înregistrările și documentele evidenței contabile; în literatura de specialitate se precizează faptul că expertul se servește de aceste acte numai pentru orientarea și informarea sa, nu și pentru a-și întemeia concluziile. El nu are dreptul să se implice în investigarea cauzei, să strângă singur probele și să completeze actele de la dosar cu material nou. În legătură cu aprecierea concluziilor experților contabili se mai ridică o problemă, cea a concluziilor prelabile.

Rapoartele de expertiză pot cuprinde: concluzii categorice, certe – indiferent dacă au caracter afirmativ sau negativ, concluzii probabile și concluzii de imposibilitate. În cazul concluziilor probabile, expertul exprimă probabilitatea, presupunerea sa asupra unui anumit fapt. Se pot întâmpla situații în care experți de înaltă calificare profesională să nu poată da totuși un răspuns categoric chestiunilor ce formează obiectul expertizei contabile, din cauza unor controverse ivite în domeniul economic. În acest cadru, concluziile probabile apar ca adevărate ipoteze științifice [40, p. 108]. O astfel de modalitate de comitere a evaziunilor fiscale, precum introducerea denaturărilor în sistemul de evidență și, ca urmare, în declarația cu privire la venituri, este utilizată în procesul comiterii acestor fapte atât de către persoanele fizice, cât și de cele juridice. În situațiile date, este rațional de a dispune efectuarea expertizelor fiscale, care vor permite de a stabili în ce mod denaturările operate în cadrul evidenței au influențat asupra calculării și achitării unor anumite impozite [237, p. 138]. Pentru clarificarea unor astfel de întrebări, expertului i se pune la dispoziție următorul pachet de documente, ridicate de la contribuabil și contraagenții acestuia: declarațiile cu privire la venituri; documentele de evidență primare; registrele de evidență contabilă și fiscală; contractile; corespondența de serviciu, care explică conținutul operațiunilor financiar-economice efectuate; în unele cazuri, evidența contabilă semestrială sau anuală. O particularitate aparte a expertizei contabile o reprezintă aplicarea cunoștințelor speciale în domeniul impozitelor și a impozitării [186, p. 767].

Examinarea și cercetarea complexă permite verificarea programelor pentru calculator, fac posibilă stabilirea corespunderii sau necorespunderii acestora regulilor de organizare a evidenței și dărilor de seamă contabile. De asemenea, în ultima perioadă de timp o actualitate aparte a căpătat-o subiectul cercetării criminalistice a documentelor întocmite cu ajutorul tehnicii de multiplicare (xerox etc.). Tot la acest paragraf, dorim să atragem atenție și la faptul că explozia tehnicilor informaționale, pe lângă efectele pozitive de necontestat în viața social-economică și politică a lumii, a dat naștere și unor compartimente situate în afara legii, luând forme care nu au existat anterior. Sistemele informatice, care au schimbat radical modul de viață al oamenilor, au oferit noi ocazii, mult mai

sofisticate, prin care legea poate fi încălcată. În același timp, au oferit mijloace noi de comitere a unor delictе tradiționale, prin căi care, până atunci, nu au mai fost experimentate. Într-o societate care suportă repercusiunile economice și sociale ale criminalității informatice, zilnic se face uz de calculatoare în aproape toate domeniile [2, p. 9]. În acest context, în procesul cercetării infracțiunilor de evaziune fiscală, comise cu folosirea calculatoarelor, a sistemelor de calcul și a oricărei alte tehnice electronice și de calcul, este dispusă efectuarea expertizei judiciar-informaticе. Cu ajutorul acestei expertize sunt examinate documentele întocmite cu folosirea sistemelor de calcul și a mijloacelor electronice de transmitere și copiere a informațiilor, sistemele de calcul și rețelele, mijloacele tehnice și purtătorii magnetici de informații, mijloacele de legătură, mijloacele de administrare a accesului și protecției calculatoarelor și al programelor paralele [199, p. 24; 261, p. 102].

Expertiza tehnologiilor informaționale face posibilă verificarea programelor pentru calculator, stabilirea corespunderii sau necorespunderii lor regulilor cu privire la organizarea evidenței contabile. Doctrina de specialitate constată și faptul că folosirea calculatoarelor (tehnologiilor informaționale) în procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală este eficientă în situațiile în care, în procesul efectuării expertizelor economice și contabile este necesar de a opera cu un volum mare de documente ce conțin informații în cifre. Pentru determinarea direcțiilor de descoperire a aspectelor necunoscute din latura infracțiunilor fiscale, este utilizată metoda analizei întregului spectru de factori, în procesul căreia, fără utilizarea tehnologiilor informaționale este, practic imposibil, de a stabili toate legăturile corelative pe acest segment [233, p. 26].

La finalul acestui paragraf să menționăm că în activitatea practică, de frecvente ori, sunt întâlnite dificultăți în privința faptului în care anume situații urmează a fi dispusă efectuarea reviziei sau a controlului auditorilor, și în care cazuri sau împrejurări este necesar de a purcede la efectuarea expertizei judiciare. Suntem de părerea că pentru soluționarea acestei întrebări, ofițerul de urmărire penală trebuie să cunoască principalele deosebiri existente între revizie, audit și expertiza judiciară, și anume: 1) posibilitatea obținerii explicațiilor scrise și verbale de la persoanele verificate; 2) independența revizorului, auditorului în trasarea sarcinilor intermediare și în determinarea cercului de întrebări care urmează să se ofere răspuns; 3) selectarea de sine stătătoare de către revizor sau auditor a materialelor pentru cercetare [281, p. 97; 261, p. 106].

Luarea în calcul a acestor deosebiri ar permite reprezentanților organelor de urmărire penală de a determina corect, în anumite situații, care este forma necesară a folosirii cunoștințelor speciale în procesul cercetării și examinării cauzelor de evaziune fiscală.

4.6. Concluzii la Capitolul 4

1. Efectuarea cercetării 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. Pentru ridicarea completă și bine determinată a documentelor și consultarea în acest sens, este necesară invitarea unui specialist din domeniul fiscal-financiar (contabil, economist, auditor, revizor, inspector fiscal); consultantul-specialist poate fi antrenat nu doar la întocmirea borderoului documentelor care urmează a fi ridicate, ci și pentru participare nemijlocită la efectuarea ridicării (inclusiv la ridicarea calculatoarelor și a purtătorilor magnetici de informații); specialistul, în procesul ridicării, v-a contribui la descrierea corectă a documentelor ridicate în procesul-verbal, la indicarea și expunerea competentă a semnelor faptei de evaziune fiscală.

3. Percheziția este, de regulă, efectuată nu doar în vederea depistării probelor privind evaziunea fiscală, ci și a bunurilor care urmează a fi puse sub sechestru pentru a asigura recuperarea prejudiciului cauzat prin infracțiune; percheziția urmărește și depistarea înscrisurilor în ciornă, a documentelor provizorii, întocmite în vederea „acoperirii” operațiunilor economico-financiare, a purtătorilor electronici de informații, a mărfurilor neînregistrate documentar; percheziția urmează a fi efectuată simultan la locul de muncă a tuturor bănușilor (învinușilor), iar ulterior – și la locul de trai al acestora. În cazul mai multor locuri de trai, perchezițiile sunt efectuate la toate aceste locuri, unde ar putea fi descoperite documente sau înscrisuri, precum și alte corpuri delictive care demonstrează comiterea faptei de evaziune fiscală.

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. Audierea bănușilor, învinușilor în comiterea evaziunii fiscale urmează a fi efectuată cu luarea în calcul a rolului acestora în săvârșirea evaziunii, a nivelului de pregătire profesională, de caracterul eschivării de la achitarea taxelor și impozitelor. Este necesar de a lua în calcul și momentul că bănușul (învinușul) în comiterea faptei de evaziune fiscală este pregătit pe segmentul explicării motivate și justificate a acțiunilor sale ilegale, pregătindu-și detaliat linia de comportament pe durata urmăririi penale.

7. 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 și a formelor ei de manifestare; caracteristica modalităților de realizare a evaziunii fiscale; stabilirea obiectului probatoriului în cazul investigării faptelor de evaziune fiscală; identificarea cadrului metodologic de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală; analiza particularităților efectuării acțiunilor de urmărire penală la investigarea infracțiunii de evaziune fiscală; proiectarea situațiilor tipice și metodologiei de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală; expunerea particularităților incadrării juridice a faptelor de evaziune fiscală.

În rezultatul cercetării temei tezei de doctorat, a fost soluționată **problema științifică de importanță majoră**, care constă în conturarea cadrului procesual și tactico-metodologic al investigării 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 al investigării infracțiunilor de evaziune fiscală, au determinat formularea următoarelor **concluzii generale**:

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 legiuitorului (*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 cercetării faptelor infracționale de evaziune fiscală este fundamentată pe știința criminalistică, pe caracteristica criminalistică și modelul criminalistics a 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 a faptei de evazionare, 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-situational 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.

Totodată, pe marginea cercetării realizate, ținem să formulăm următoarele **recomandări**:

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

1. Completarea art. 87 CPP RM cu un nou alineat, 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 alineat, 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 sistemul 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 bănuților; 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 bănuților; 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 învinuiților; 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.

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. 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*.

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; prin corelarea 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.

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. ALECU, Gheorghe. Analiza elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală și a efectelor acesteia. În: *Legea și Viața*, 2008, nr. 7, pp. 7-9. ISSN 1810-309X.
2. AMZA, Tudor, AMZA, Cosmin-Petronel. *Criminalitatea informatică*. București : Ed. Lumina Lex, 2003. 520 p. ISBN 973-588-698-7.
3. AMZA, Tudor, AMZA, Cosmin-Petronel. *Criminologie: Tratat de teorie și politică criminologică*. București : Ed. Lumina Lex, 2008. 734 p. ISBN 978-973-758-136-5.
4. ANGHELESCU, Ion. Considerații asupra cercetării la fața locului. În: *Revista Română de Drept*, 1973, nr. 11, pp. 114-119.
5. ARAMĂ, Elena. *Istoria dreptului românesc*. Chișinău : Reclama, 2003. 202 p. ISBN 9975-932-48-7.
6. ARMEANIC, Alexandru, VOLCINSCHI, Victor. *Drept fiscal. Teoria generală privind impunerea. Administrarea fiscală. Reglementarea juridică a impozitului pe venit*. Chișinău: ASEM, 2001. 159 p. ISBN 9975-75-127-x.
7. ARMEANIC, Alexandru. Sistemele contemporane de impunere a veniturilor persoanelor fizice. În: *Revista Națională de Drept*, 2002, nr. 7, pp. 10-13. ISSN 1811-0770.
8. ARMEANIC, Alexandru. *Drept financiar*. Chișinău : Ed. ASEM, 2008. 300 p. ISBN 978-9975-75-425-5.
9. ARNOUX, Yann. *Le recours à l'expert en matière pénale*. Aix-en-Provence : Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2004. 336 p.
10. 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.
11. AVRAM, Iulian. Infracțiuni de evaziune fiscală săvârșite prin reținerea și nevărsarea la bugetul de stat a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă. În: *Dreptul*, 2010, nr. 11, pp. 187-196.
12. 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.
13. BERCHEȘAN, Vasile. *Cercetarea penală (criminalistică – teorie și practică) : Îndrumar complet de cercetare penală*. București: Icar, 2002. 420 p. ISBN 973-606-012-8.
14. BERLIBA, Viorel. Evaziunea fiscală și alte fenomene infracționale. În: *Revista Națională de Drept*, 2002, nr. 4, pp. 63-64. ISSN 1811-0770.
15. BERLIBA, Viorel. *Răspunderea penală pentru delictelor fiscale: Autoref. tezei de doctor habilitat în drept*. Chișinău, 2015. 40 p.
16. BODAREV, Alexandru. Particularitățile răspunderii juridico-penale pentru tănuirea obiectului impozabil. În: *Revista Națională de Drept*, 2002, nr. 4, pp. 67-70. ISSN 1811-0770.
17. BOTNARU, Natalia. Răspunderea contravențională privind evaziunea fiscală. În: *Revista Națională de Drept*, 2012, nr. 9, pp. 73-75. ISSN 1811-0770.
18. BOULESCU, Mircea, GHIȚĂ, Marcel. *Control financiar*. București : Ed. Eficient, 1997. 392 p. ISBN 973-98120-2-3.
19. BRÂNZA, Sergiu, STAȚI, Vitalie. *Drept penal. Partea specială*. Chișinău, 2011. Vol. II. 1324 p. ISBN 978-9975-53-034-7.
20. BRÂNZA, Sergiu, STAȚI, Vitalie. *Tratat de drept penal. Partea specială*. Chișinău, 2015. Vol. II. 1297 p. ISBN 978-9975-53-468-0 ; ISBN 978-9975-53-470-3.
21. BUJOR, Valeriu, POP, Octavian. *Criminalitatea în domeniul fiscal*. Timișoara : Ed. Mirton, 2002. 89 p. ISBN 973-585-916-5.
22. BUSUIOC, Nadejda. Istoricul impozitării și evoluția instrumentelor de strângere a acestora. În: *Republica Moldova în contextul geopolitic contemporan și perspectivele integrării europene: Materialele Conf. șt. intern. anuale a tinerilor cercetători*. Chișinău, 16 apr. 2010. Chișinău: Pontos, 2010, pp. 313-318. ISBN 978-9975-51-184-1.

23. BUSUIOC, Nadejda. Preliminarii privind situațiile tipice și schemele metodologice de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscal. În: *Revista Națională de Drept*, 2016, nr. 12, pp. 58-62. ISSN 1811-0770.
24. 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.
25. CASEY, Eoghan. *Digital evidence and computer crime : forensic science, computers and the Internet*. Waltham, MA: Academic Press, 2011. 807 p. ISBN 978-01237-42681; ISBN 012-3742-684.
26. CATUNA, Nelu Viorel. *Criminalistică*. București: Ed. C. H. BECK, 2008. 228 p. ISBN 978-973-115-349-0.
27. CERNEA, Emil, MOLCUȚ, Emil. *Istoria statului și dreptului românesc*. Casa de Editură și Presă „Șansa” SRL. București, 1996. 278 p. ISBN 978-606-673-190-4.
28. CERTAN, Eugeniu, COJOCARIU, Mihail, CRISTIAN, Vasile. *Istorie modernă a Europei și Americii*. Chișinău Lumina, 1995. Vol. 1 : Secolul al XVII-lea pînă în anul 1815. 382 p. ISBN 5-372-01545-4.
29. CHIRILĂ, Mihail. Versiunea criminalistică – element important al planificării activității de urmărire penală. În: *Analele științifice ale Universității de Stat din Moldova. Ediție jubiliară. Seria „Științe socioumanistice”*, 2006, vol. I, pp. 583-586. ISBN9975-70-284-8.
30. CIOBAN, Natalia. Controlul financiar: concept, esență și forme de manifestare. În: *Legea și viața*, 2011, nr. 7, pp. 43-46. ISSN 1810-309X.
31. CIOPRAGA, Aurel. *Evaluarea probei testimoniale în procesul penal*. Iași : Junimea, 1979. 271 p.
32. CIOPRAGA, Aurel. *Criminalistica : Tratat de tactică*. Iași : Gama, 1996. 481 p. ISBN 973-95120-2-X.
33. CIUNCAN, D. Particularități metodologice ale cercetării infracțiunilor de dreptul afacerilor. În: *Revista de Criminologie, Criminalistică și de Penologie*, 2002, nr. 3, pp. 70. ISSN 1454-5624.
34. CLOCOTICI, Dorin, GHEORGHIU, Gheorghe. *Dolul, fraudă și evaziunea fiscală*. București : Ed. Lumina Lex, 1996. 158 p. ISBN 973-9186-85-8.
35. *Codul fiscal al Republicii Moldova*: Republicat Monitorul Oficial al R. Moldova. Ediție Specială 08.02.2007, pagina 4: În conformitate cu ultimele modificări și completări din Monitorul Oficial al R. Moldova: Actualizat la 01.09.2015. Chișinău: Farmec-Lux, 2015. 221 p. ISBN 978-9975-3050-4-4.
36. *Codul penal al Republicii Moldova*: Publicat 14.04.2009 în Monitorul Oficial al R. Moldova Nr. 72-74 art. Nr 195: În conformitate cu ultimele modificări și completări din Monitorul Oficial al R. Moldova. Actualizat la 16.02.2018. Chișinău: Farmec-Lux, 2018. 160 p. ISBN978-9975-104-54-8.
37. *Codul de procedură penală al Republicii Moldova*: Publicat: 05.11.2013 în Monitorul Oficial al R. Moldova: În conformitate cu ultimile modificări și completări din Monitorul Oficial al R. Moldova: Actualizat la 04.04.2017. Chișinău : Farmec-Lux, 2017. 256 p. ISBN978-9975-104-60-9.
38. *Codul civil al Republicii Moldova*: Publicat: 22.06.2002 în Monitorul Oficial al R. Moldova Nr. 82-86 art. Nr. 661: în conformitate cu ultimile modificări și completări din Monitorul Oficial al R. Moldova: Actualizat la 01.03.2018. Chișinău: Farmec-Lux, 2018. 320 p. ISBN 978-9975-104-55-5.
39. *Codul de procedură penală al României* [on-line]. În vigoare de la 01.02.2014. Consolidarea din data de 15 februarie 2017 are la bază publicarea din Monitorul Oficial, Partea I nr. 486 din 15.07.2010 și include modificările. [citat 12.04.2018]. Disponibil: <http://portal.just.ro/300/SiteAssets/SitePages/bine/Codul%20de%20Procedur%C4%83%20Penal%C4%83%202010.pdf>.
40. CONSTANTIN, Radu, DRĂGHICI, Pompil, IONIȚĂ, Mircea. *Expertizele – mijloc de probă în procesul penal*. București : Ed. Tehnică, 2000. 275 p. ISBN 973-31-1443-X.
41. Constituția Republicii Moldova: Legea Republicii Moldova din 29 iulie 1994. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1994, nr.1. În vigoare din 27 august 1994.

42. Convenția Europeană pentru Apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale din 04.1.1950. În: *Convenția europeană a Drepturilor Omului* [online], p. 5-31. [citat 2.03.2018]. Disponibil: https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_ROM.pdf.
43. Convenția Consiliului Europei privind spălarea, descoperirea, sechestrarea și confiscarea produselor infracțiunii [online], din 08.11.1990. [citat 12.04.2018]. Disponibil: http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.http_act_text?idt=35542.
44. Convenția Consiliului Europei referitoare la corupție [online], din 27.01.1999. [citat 24.03.2018]. Disponibil: http://www.coe.int/fr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/173?coconventions=WAR&coconventionsportlet=languageId=en_GB
45. Convenția Organizației Națiunilor Unite împotriva criminalității organizate transfrontaliere [online]. Adoptată prin Rezoluția nr. 55/25 din 15.11.2000 a Adunării Generale a ONU. [citat 11.03.2018]. Disponibil: <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CTOC/index.html#Fulltext>.
46. Convenția Națiunilor Unite împotriva corupției [online]. Adoptată prin Rezoluția nr. 58/4 din 31.10.2003 a Adunării generale a ONU. [citat 14.03.2018]. Disponibil: <https://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC>
47. CORJ, Mihai. *Bazele constituționale ale impozitării de stat*. Chișinău, 2003. 239 p. ISBN9975-9721-7-9.
48. CORJ, Mihai. Contribuabilul în avalanșa de impozite și taxe. În: *Legea și Viața*. 2004, nr. 7, pp. 30-33. ISSN 1810-309X.
49. Covalciuc I. Măsurile speciale de investigații autorizate de procurer în procesul penal. Autoreferatul tezei de doctor în drept. Chișinău, 2018. 30 p.
50. CRICLIVAIA, Diana. Particularitățile asigurării securității economice a sferei fiscale din Republica Moldova. În: *Studia Universitatis Moldaviae. Seria Științe Exacte și Economice*, 2011, nr. 2 (42), pp. 101-108. ISSN 1857-2073.
51. CRISTEA, Ion. *Răspunderea pentru evaziunea fiscală reglementată de legislația penală a României* : Autoref. al tezei de doctor în drept. Chișinău, 2011. 30 p.
52. CRISTUȘ, Nicoleta. *Evaziunea fiscală și spălarea banilor. Practică judiciară*. București : Ed. Hamangiu., 2006. 424 p. ISBN 973-8957-54-0 ; 978-973-8957-54-1.
53. CRIȘAN, Iuliana, TRUȘCĂ, Marian. Cauzele de nepedepsire și de reducere a pedepsei prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. În: *Dreptul*, 2006, nr. 6, pp. 160-164. ISSN 1018-0435.
54. 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.
55. CUȘNIR, Valeriu, BERLIBA, Viorel. Interpretări de ordin istoric vizavi de fenomennul evaziunii fiscale. În: *Revista de Criminologie, Drept penal și Criminalistică*, 2006, nr. 2 (10), pp. 12-16. ISSN 1810-729X.
56. CUȘNIR, Valeriu, BERLIBA, Viorel. Aspectul subiectiv al evaziunii fiscale. În: *Revista de Criminologie, Drept penal și Criminalistică*,. 2006, nr. 2 (10), pp. 17-24. ISSN 1810-729X.
57. Decizia-cadru 2001/413/JAI a Consiliului din 28 mai 2001 de combatere a fraudei și a falsificării mijloacelor de plată, altele decât numerarul. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online]. 2001, L149/, 15/vol. 7, din 2.06.2001. [citat 18.04.2018]. Disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32001F0413&from=RO>.
58. Declarația Universală a Drepturilor Omului. Rezoluția Adunării Generale a ONU nr. 217 A (III) din 10.12.1948. În: *Tratate internaționale*. Chișinău, 2001, vol. I, pp. 11-18.
59. DIACONU, Paul. *Cum fac bani contabilii? Evaziune fiscală. Paradisuri fiscale. Contabilitate creativă*. București : Ed. Economică, 2004. 256 p. ISBN 973-590-961-8.
60. DINGA, E. Considerații teoretice privind evaziunea fiscală vs fraudă fiscală. În: *Studii financiare*, 2008, nr. 4, vol. 12, pp. 22. ISSN 1224-2373.
61. Directiva 2010/24/UE a Consiliului Uniunii Europene din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online,. L 84/1 din 31.03.2010. [citat 11.05.2018]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0024&from=IT>.

62. Directiva nr. 2011/16/EU a Consiliului din 15.02.2011 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal și de abrogare a Directivei 77/799/CEE. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online], L 64/1 din 11.03.2011. [citat 13.05.2018]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016&qid=1552743607196&from=RO>.
63. Directiva 2015/849/UE din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei. În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online], L141/183 din 5 iunie 2015. [citat 11.05.2018]. Disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR%/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0849>.
64. DOLEA, Igor, ROMAN, Dumitru, SEDLEȚCHI, Iurie et al. *Drept procesual penal*. Vol. II. Chișinău, 2006. 368 p. ISBN 9975-940-90-0.
65. DOLEA, Igor. *Codul de procedură penală al Republicii Moldova (Comentariu aplicativ): Textul cu modificările legislative operate până la 1 septembrie 2016*. Chișinău: Cartea Juridică, 2016. 1172 p. ISBN 978-9975-3111-3-7.
66. DOLTU, Ioan, DRĂGHICI, Vasile, NEGIP, Mariana. *Martorul în procesul penal*. București: Ed. Lumina Lex, 2004. 143 p. ISBN 973-588-807-6.
67. DONCIU, Anatolie, RUSU, Gheorghe. *Fraudele economice și unele aspecte de combatere a lor*. Ed. Reclamă. Chișinău, 2002. 174 p. ISBN 9975-932-29-0.
68. DONGOROZ, Vintilă, FODOR, Iosif, KAHANE Siegfried. *Explicații teoretice ale Codului de procedură penală român*. Partea generală. București : Ed. Academiei Române ; ALL Beck, 2003. Vol. V. 450 p. ISBN 973-655-322-1.
69. DORAȘ, Simion. *Criminalistică*. Chișinău : Ed. Cartea Juridică, 2011. 632 p. ISBN 978-9975-53-015-6.
70. DROȘU ȘAGUNA, Dan *Drept financiar și fiscal*. București : Ed. Oscar Print, 1994. 528 p. ISBN 973-96685-0-X.
71. DROȘU ȘAGUNA, Dan. *Drept financiar și fiscal*. București : Ed. Oscar Print, 1997. Vol. II. 456 p. ISBN 973-9264-14-X.
72. DROȘU ȘAGUNA, Dan *Tratat de drept financiar și fiscal*. București : Ed. ALL Beck, 2001. 1169 p. ISBN 973-655-081-8.
73. FLORESCU, Dumitru et al. *Evaziunea fiscală*. București : Ed. Universul Juridic, 2013. 436 p. ISBN 978-973-127-972-5.
74. GHEORGHÎȚĂ, Mihail. *Tezele generale ale tacticii criminalistice*. Chișinău : ARC, 2004. 127 p. ISBN 9975-61-327-6.
75. GHEORGHÎȚĂ, Mihail. *Tratat de metodică criminalistică*. Chișinău : CEP USM, 2015. 531 p. ISBN 978-9975-71-606-2.
76. GHEORGHÎȚĂ, Mihail. *Tratat de criminalistică*. Chișinău, 2017. 872 p. ISBN 978-9975-53-834-3.
77. GHINEA, Nicolae. *Investigarea fraudelor*. Craiova : Ed. Sitech, 2008. 421 p. ISBN 978-606-530-126-9.
78. GLIGA, Constantin Ioan. *Evaziunea fiscală*. București : Ed. C. H. Beck, 2007. 226 p. ISBN 978-973-115-180-9.
79. GOFMAN, Mihail, SÂRCU, Valeriu. *Ghid privind tranzacțiile suspecte*. Chișinău: Prut Internațional, 2004. 130 p. ISBN 9975-69-613-9.
80. GOLUBENCO, Gheorghe. *Urmele infracțiunii: (Teoria și practica examinării la fața locului)*. Chișinău : Ed. Garuda-Art, 1999. 159 p. ISBN 9975-9984-8-8.
81. GOLUBENCO, Gheorghe. *Criminalistică. Obiect, sistem, istorie*. Chișinău, 2008. 215 p. ISBN 978-9975-78-597-6.
82. GOLUBENCO, Gheorghe, COLODROVSKI, Vitalie. *Asistența tehnico-criminalistică a descoperirii infracțiunilor : Studiu științifico-practic*. Chișinău, 2010. 235 p. ISBN 978-9975-78-856-4.
83. GOLOBINEK R. Council of Europe, European Commission, Project: Development of Reliable and Functioning Policing Systems and Enhancing of Combating Main Criminal Activities and

- Police Co-operation (CARPO), Financial Investigations and Confiscation of Proceeds from Crime. Training Manual for Law Enforcement and Judiciary, Strasbourg, 2006, p. 25. ISBN 0821378902
84. GREENBERG, THEODORE et al. *Stolen Asset Recovery. A Good Practices Guide for Non-Conviction Based Asset Forfeiture*. Washington D. C.: The World Bank : StAR, 2009. 258 p. ISBN 9780821378908.
 85. GROZA Ionel, TRANDAFIR, Cornel, VIERU, Mihaela. Expertiza financiară și interpretarea ei juridică. În: *Revista de științe juridice*, 2000, nr. 1/6 (1), pp. 253-256. ISSN 1454-3699.
 86. Hotărârea CtEDO în cauza *Funke vs Franța* [online], nr. 10828/84, par. 56 din 25 februarie 1993. [citat 17.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57809>.
 87. Hotărârea CtEDO în cauza *John Murray vs Regatul Unit* [online] nr. 14310/88, par. 66-70 din 8 februarie 1996. [citat 14.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57980>.
 88. Hotărârea CtEDO în cauza *Van Rossem vs Belgia* [online] nr. 41872/98, par. 44-50 din 9 decembrie 2004. [citat 14.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-67709>.
 89. Hotărârea CtEDO în cauza *Panteleyenko vs Ucraina* [online] nr. 11901/02, par. 51, 53 din 29 iunie 2006. [citat 16.04.2018]. Disponibil: <http://www.globalhealthrights.org/health-topics/mental-health/panteleyenko-v-ukraine/>.
 90. Hotărârea CtEDO în cauza *Keegan v. Regatul Unit* [online] nr. 28867/03, par. 32-36 din 18 iulie 2006. [citat 16.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-76453>
 91. Hotărârea CtEDO în cauza *Balsyte-Lideikiene vs Lituania* [online] nr. 72596/01, par. 66 din 4 noiembrie 2008. [citat 14.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-89307>.
 92. Hotărârea CtEDO în cauza *Salduz vs Turcia* [online] nr. 36391/02, par 56-60 din 27 noiembrie 2008. [citat 17.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-119643>.
 93. Hotărârea CtEDO în cauza *Aleksanyan vs Rusia* [online] nr. 46468/06, par. 217 din 22 decembrie 2008. [citat 14.04.2018]. Disponibil: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-90390>.
 94. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea formularului declarației persoanei fizice cu privire la impozitul pe venit și modul de completare a acestuia, nr. 1398 din 08.12.2008. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2008, nr. 226-229, pp. 29-32.
 95. ILIE, Ioana. Formele de evaziune fiscală și analiza cadrului legislativ ce reglementează evaziunea fiscală ca infracțiune. În: *Legea și viața*, 2007, nr. 4, pp. 43-46. ISSN 1810-309X.
 96. Instrucțiunea cu privire la modul de primire, înregistrare, evidență și examinare a sesizărilor și altor informații despre infracțiuni. Aprobata prin Ordinul comun al Ministrului Afacerilor Interne, al Directorului General al Serviciului Vamal, al Directorului Centrului Național Anticorupție și al Procurorului General nr. 121/254/286-0/95 din 18 iulie 2008.
 97. Istoria dreptului românesc. Volumul II. Partea întâi. Coordonator prof. univ., docent I. Ceterchi. Editura Academiei RSR. București, 1984. 439 p.
 98. Istoria dreptului românesc. Volumul II. Partea a doua. Coordonator prof. univ., docent I. Ceterchi. Editura Academiei RSR. București, 1987. 501 p.
 99. JURJ-TUDORAN, Remus. *Metode speciale de supraveghere și protecția martorilor în cauzele penale complexe*. București : Ed. C. H. Beck, 2014. 232 p. ISBN 978-606-18-0347-7.
 100. LAZĂR, Augustin. *Ancheta antifraudă în mediul afacerilor*. București : Ed. Lumina Lex, 2008. 304 p. ISBN 978-973-758-142-6.
 101. LAZĂR, Augustin. Supravegherea procurorului asupra actelor premergătoare. Activitatea informativ-investigativă a poliției judiciare și materializarea ei în mijloace de probă. În: *Dreptul*, 2005, nr. 1, pp. 179-210. ISSN 1018-0435.
 102. 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.
 103. LE CLÈRE, Marcel. *Manuel de police technique*. Paris : Ed. Police Revue, 1974. 340 p. ISBN 978-2853290074.
 104. Legea instituțiilor financiare, nr. 550 din 21.07.1995. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2011, nr. 78-81, pp. 6-28.
 105. Legea privind Comisia Națională a Pieții Financiare, nr. 192-XIV din 12.11.1998. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2007, nr. 117-126 BIS, pp. 3-6.

106. Legea privind declararea și controlul veniturilor și al proprietății persoanelor cu funcții de demnitate publică, judecătorilor, procurorilor, funcționarilor publici și a unor persoane cu funcție de conducere, nr. 1264-XV din 19.07.2002. În: *Monitorul Oficial al R. Moldov.*, 2002, nr. 124-125, pp. 10-14.
107. Legea privind activitatea de audit, nr. 61-XVI din 16.03.2007. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2007, nr. 117-126, pp. 7-14.
108. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2007, nr. 90-93, pp. 21-30.
109. Legea Republicii Moldova „Cu privire la protecția martorilor și altor participanți la procesul penal”, nr. 105-XVI din 16.05.2008. În: *Monitorul Oficial*, 2008, nr. 112-114, pp. 7-11.
110. Lege privind activitatea specială de investigații, nr. 59 din 29.03.2012. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2012, nr. 113-118, pp. 6-13.
111. Lege privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, nr. 131 din 08.06.2012. În: *Monitorul Oficial al R. Moldov.*, 2012, nr. 181-184, pp. 10-25.
112. Lege cu privire la expertiza judiciară și statutul expertului judiciar, nr. 68 din 14.04.2016. În: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, 2016, nr. 157-162, pp. 7-22.
113. 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.
114. MANEA, Adrian Constantin. Adaptarea legislației României privind evaziunea fiscal la normele comunitare. În: *Executarea silită în reglementarea noului Cod de procedură civilă* : Conf. intern., 30 aug.-1 sept., 2012, Târgu Mureș, România. București : Ed. Universul Juridic, 2012, pp. 208-214. ISBN 978-973-127-976-3.
115. MARTON, Albert. Evaziunea fiscală. În: *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, 2004, nr. 2, pp. 35-37. ISSN 1582-9774.
116. MATEUȚ, Gheorghită. *Tratat de procedură penală. Partea generală*. București : Ed. C. H. Beck, 2012. Vol. 2. 915 p. ISBN 978-973-115-252-3.
117. MĂNĂILĂ, Adrian. *Companiile off shore sau evaziunea fiscală legală*. București : Ed. ALL Beck, 2004. 189 p. ISBN 973-655-443-0.
118. MEDEANU, Tiberiu Constantin. *Criminalistică în acțiune. Vol. 2. Omorul, terorismul și crima organizată*. București : Ed. Lumina Lex, 2006. 399 p. ISBN 973-758-034-6 ; ISBN 978-973-758-034-4.
119. MIHEȘ, Cristian. *Criminalistică. Ascultarea martorului*. București : Ed. Lumina Lex, 2008. 238 p. ISBN 978-973-758-155-6.
120. MINEA, Ștefan Mircea. *Dreptul finanțelor publice*. Cluj-Napoca : Ed. Cordial Lex, 1995. 222 p. ISBN 973-96684-5-3.
121. MIRCEA, Ion. *Criminalistică*. București : Ed. Lumina Lex, 1999. 351 p. ISBN 973-588-147-0.
122. MIRIȘAN, Valentin. *Drept procesual penal : Partea generală*. București : Ed. Lumina Lex, 2007. Vol. I. 280 p. ISBN 973-758-056-7; 978-973-758-056-6.
123. 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.
124. MORĂREANU, Camelia Șerban. Evaziunea fiscală legală. În : *Administrația statului Republica moldova la 20 de ani de independență* : Materiale ale sesiun. de comunicări șt., 29-30 oct. 2011. Chișinău : ISAM, 2012, pp. 381-385. ISBN 978-9975-4346-0-7.
125. NAGHI, Gabriel. *Criminalistică. Fundamente* : Curs universitar. București : Ed. Universul Juridic, 2014. 276 p. ISBN 978-606-673-450-9.
126. NANU, Roxana. Opinii și controverse privind fenomenul evazionist. În: *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, 2004, nr. 6, pp. 60-62. ISSN 1582-9774.
127. NICULAE, Cristian. Combaterea evaziunii fiscale internaționale. În: *Reglementări juridice naționale și comunitare în Europa începutului de secol XXI* : A XIII-a Sesiune de Comunicări Științifice a studenților și a XIV-a Sesiune de Comunicări Științifice a cadrelor didactice, Constanța, mai, 2007. Constanța : Ed. Europolis, 2007, pp. 369-377.

- 128.OPREA, Ioan et al. *Noul dicționar universal al limbii române*. București : Ed. Litera Internațional., 2006. 1676 p. ISBN 978-973-675-307-7.
- 129.OWEN, David. *Crime et science. Les crimes à l'épreuve de la science*. Paris : Ed. Tana, 2000. 240 p. ISBN 2-84567-014-1.
- 130.PASCO, Gregory. A. *Criminal Financial Investigations. The Use of Forensic Accounting Techniques and Indirect Methods of Proof*. Florida : Ed. CRC Press : Boca Raton, 2013. 277 p. ISBN 978-146-656-262-2.
- 131.PĂTROI, Dragoș. Supraprofitul ca efect al economiei coruptibilității și practicilor evazioniste. În: *Revista Finanțe publice și Contabilitate*, 2005, nr. 9, pp. 47-49. ISSN 1582-9774.
- 132.PĂTROI, Dragoș. *Evaziunea fiscală între latura permisivă, aspectul contravențional și caracterul infracțional*. București : Ed. Economică, 2007. 349 p. ISBN 978-973-709-141-3.
- 133.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.
- 134.POP, Octavian. *Evaziunea fiscală*. Timișoara : Ed. Mirton. 2003. 79 p. ISBN 973-661-157-4.
- 135.PRÉVOST, Lionel. *Enquête criminelle*. Mont-Royal, Canada : Editure Modulo, 2000. 280 p. ISBN 978-2-89113-837-6.
- 136.PURICI, Svetlana. *Metodica cercetării infracțiunilor din domeniul informaticii* : Autoref. tezei de doctor în drept. Chișinău, 2018. 30 p.
- 137.PURICI, Svetlana. *Metodica cercetării infracțiunilor din domeniul informaticii*. Monografie. Chișinău, 2018. 220 p. ISBN 978-9975-71-999-5.
- 138.Regulamentul (UE) NR. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată (reformare). În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* [online], 2010, nr. 268/1 din 12 oct. [citat 28.03.2018]. Disponibil : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex:32010R0904>.
- 139.Regulamentul cu privire la efectuarea controlului în cadrul căruia este posibilă depistarea încălcării legislației. Aprobata prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 458 din 19 mai 2016.
- 140.Regulile de primire a plângerilor sau denunțurilor referitoare la infracțiuni. Aprobate prin Ordinul comun al Ministrului Afacerilor Interne, al Directorului General al Serviciului Vamal, al Directorului Centrului Național Anticorupție și al Procurorului General nr. 121/254/286-0/95 din 18 iulie 2008.
- 141.RUIU, Marin. *Criminalistică*. București : Universul juridic, 2013. 351 p. ISBN 978-606-673-096-9.
- 142.RUIU, Marin. *Metodologia investigării criminalistice a unor genuri de infracțiuni*. București : Universul juridic, 2014. 188 p. ISBN 978-606-673-470-7.
- 143.SANDU, Dumitru. *Falsul în acte*. Cluj-Napoca: Ed. DACIA, 1977. 228 p.
- 144.SANDU, Dumitru. *Falsul în acte. Descoperire și combatere prin mijloace criminalistice*. București : Ed. Lumina Lex, 1994. 222 p. ISBN 973-95805-8-0.
- 145.SGÂRDEA, Florinel Marian. *Controlul financiar și expertiza contabilă*. București : Ed. ASE, 2014. 352 p. ISBN 978-606-505-848-4.
- 146.Sentința Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din data de 22 septembrie 2014 (Dosarul nr. 1-991/14).
- 147.Sentința Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din data de 29 decembrie 2014 (Dosarul nr. 1-1182/14).
- 148.Sentința Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din data de 3 aprilie 2015 (Dosarul nr. 1-127/15).
- 149.Sentința Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din data de 30 octombrie 2015 (Dosarul nr. 1-526/15).
- 150.Sentința Judecătoriei Centru, mun. Chișinău din data de 14 decembrie 2015 (Dosarul nr. 1-201/14).
- 151.Stancu Em. *Tratat de criminalistică*. Ediția a 2-a revăzută și adăugită. Ed. Universul Juridic. București, 2002. 684 p. 978-971-127-006-1.
- 152.STANCU, Emilian. *Tratat de criminalistică*. București : Ed. Universul Juridic, 2007. 742 p. ISBN 978-973-127-008-1.

- 153.STANCU, Emilian. *Tratat de criminalistică*. București : Ed. Universul Juridic, 2010. 839 p. ISBN 978-973-127-387-7.
- 154.STANCU, Emilian, MANEA, Teodor. *Tactică criminalistică : Curs universitar*. București : Ed. Universul Juridic, 2017. Vol. 1. 223 p. ISBN 978-606-39-0133-1.
- 155.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.
- 156.STATI, Vitalie. *Infracțiuni economice: Note de curs*. Chișinău: CEP USM, 2014. 529 p. ISBN 978-9975-71-520-1.
- 157.STOICULESCU, Gh. Considerații privind utilizarea tehnicii moderne la efectuarea confruntării în procesul penal. În: *Revista Română de Criminalistică*, 2002, nr. 2, pp. 19-20. ISSN 2069-2625.
- 158.STRATULAT, Oleg. *Impozitel: abordare teoretică*. Chișinău: Ed. Evrica, 2004. 95 p. ISBN 9975-942-48-2.
- 159.STRATULAT, Oleg. Cognoscibilitatea fenomenului evaziune fiscală. În: *Știința, businessul, societatea: evoluții și intercolerări în spațiul economic european : Conf. intern. (12-14 febr. 2004)*. Chișinău : ASEM, 2004, Vol. I, pp. 145-147..
- 160.SUCIU, Cămil. *Criminalistica*. București : Ed. Didactică și Pedagogică., 1972. 656 p.
- 161.ȘAGUNA D. *Drept financiar și fiscal*. Ed. ALL BECK. București, 2003. 456 p. ISBN 973-667-081-9.
- 162.Tactica criminalistică. Coordonatori: Aionițoaie C., Stanica T., Gheorghe V. Ed. Serviciul Editorial și Cinematografic. București, 1989. 290 p.
- 163.TANOVICANU, Ioan. *Tratat de drept și procedură penală*. București : Curierul Judiciar, 1925. 777.
- 164.TEODOR, Constantin. Forme de evaziune fiscală, depistate la nivelul activităților comerciale desfășurate în județul Brașov. În: *Eficiență, legalitate, etică în România mileniului III : Lucrările celei de a XV-a Sesiuni de Comunicări Științifice*, Brașov, 14 mai 2005. Sibiu : Alma Mater, 2005, pp. 375-379. ISBN 978-973-632-301-0.
- 165.THEODORU, Grigore. *Tratat de drept procesual penal*. București : Ed. Hamangiu, 2013. 879 p. ISBN 978-606-522-441-4.
- 166.TOACĂ, Andrei, Gamanji Veaceslav. Cauzele și efectele evaziunii fiscale. În: *Analele Științifice ale Universității de Stat din Moldova. Seria „Științe socioumanistice”*, 2005, vol. II, pp. 536-538. ISSN 1811-2668.
- 167.TOADER, Tudorel. *Drept penal român. Partea specială*. București: Ed. Hamangiu, 2011. 553 p. ISBN 978-606-522-356-1.
- 168.TRANDAFIR, Codruța. *Societățile off-shore între reglementare legală și ilicit*. București: Universul Juridic, 2012. 513 p. ISBN 978-973-127-840-7.
- 169.TURIANU, Corneliu. Considerații în legătură cu conținutul noțiunii de „evaziune fiscală”. În: *Dreptul*, 2011, nr. 8, pp. 129-132. ISSN 1018-0435.
- 170.ȚUȚUIANU, Valeria. *Ghid pentru evitarea evaziunii fiscale*. Iași : Ed. Europa Nova, 1994. 47 p.
- 171.UDROIU, Mihail, SLĂVOIU, R., PREDESCU, O. *Tehnici speciale de investigare în justiția penală*. București: Ed. C. H. BECK, 2009. 225 p. ISBN 978-973-115-494-7.
- 172.UDROIU, Mihail, BONTAȘ, Andone, BODORONCEA, G. et. al. *Codul de procedură penală. Comentariu pe articole*. București : Ed. C. H. BECK., 2015.Vol. II. 1691 p. ISBN 978-606-18-0409-2.
- 173.UDROIU, Mihail. *Procedura penală. Partea specială*. București : Ed. C. H. BECK, 2015. 608 p. ISBN 978-606-18-0470-2.
- 174.ULIAN, Galina, ASAVETEI, Radu. Impozitarea veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal – o nouă cale spre eludarea legislației fiscale, evaziune fiscală și concurență neloială (cazul României). În: *Analele Științifice ale Universității de Stat din Moldova. Ediție Jubiliară. Seria „Științe socioumanistice”*, 2006, vol. IV, pp. 302-305. ISSN 1811-2668.
- 175.VOICU, Costică et al. *Dreptul penal al afacerilor : Curs universitar*. București : Ed. C. H. BECK, 2006. 679 p. ISBN 973-655-943-2.

176. VREMEA, Igor. Aspecte de calificare a infracțiunii de evaziune fiscală și de delimitare de alte infracțiuni fiscale și adiacente. În: *Revista Națională de Drept*, 2001, nr. 8, pp. 51-54. ISSN 1811-0770.
177. 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.
178. VREMEA, Igor. *Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor*. Chișinău: CE USM, 2003. 145 p. ISBN 9975-70-241-4.
179. ZĂHĂRESCU, Gheorghe. Precizări cu privire la organizarea și planificarea urmăririi penale – planul de urmărire penală. În: *Rev. PCC*, nr. 2/1981. P. 53-64.
180. 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.
181. ZLAȚI, G. *Percheziția informatică – aspecte tehnice, de drept material și drept procesual penal (I)* [online]. [citat 11.03.2018]. Disponibil: <https://www.penalmente.eu/2014/07/03/perchezitia-informatica-aspecte-tehnice-de-drept-material-si-drept-procesual-penal-i/>.
182. ZLAȚI, G. *Constatarea tehnico științifică vs. Percheziția informatică. Incompatibilitate?* [online]. [citat 11.03.2018]. Disponibil: <https://www.penalmente.eu/2015/06/10/constatarea-tehnico-stiintifica-vs-perchezitia-informatica-incompatibilitate/>.
183. АВЕРЬЯНОВА, Т. В., БЕЛКИН, Р. С., КОРУХОВ, Ю. Г. и др. *Криминалистика*. Москва, 1992. 856 с. ISBN 5-89123-302-9
184. АВЕРЬЯНОВА, Т. В., БЕЛКИН, Р. С., КОРУХОВ, Ю. Г. и др. *Криминалистика: Учебник для вузов*. Москва: ИНФРА-М, 1999. 990 с. ISBN 5-89123-302-11
185. АВЕРЬЯНОВА, Т. В., БЕЛКИН, Р. С., КОРУХОВ, Ю. Г. и др. *Криминалистика: Учебник для вузов*. Москва: ИНФРА-М, 2001. 997 с. ISBN 5-86225-949-X
186. АВЕРЬЯНОВА, Т. В., БЕЛКИН, Р. С., КОРУХОВ, Ю. Г. и др. *Криминалистика: Учебник для вузов*. Москва: ИНФРА-М, 2016. 928 с. ISBN 978-5-91768-334-8.
187. АЛЕКСАНДРОВ, Игорь Викторович. *Налоговые преступления. Криминалистические проблемы расследования*. Санкт-Петербург: Юридический Центр Пресс, 2002. 274 с. ISBN 5-7352-0340-5
188. АЛЕКСАНДРОВ, Игорь Викторович. *Основы налоговых расследований*. Санкт-Петербург : Юридический Центр Пресс, 2002. 372 с. ISBN 5-94201-148-6.
189. АЛЕКСАНДРОВ, Игорь Викторович. *Расследование налоговых преступлений : Учеб. пособие*. Красноярск : Красноярский ун-т, 2002. 135 с. ISBN 5-7638-0342-6.
190. БАБАЕВ, О. С. *Концептуальные основы и тенденции развития криминалистической тактики*. Москва : Пенатес-Пенаты, 1999. 179 с. ISBN 5-94621-530-7
191. БАЕВ, Олег Яковлевич. *Тактика следственных действий*. Учебное пособие. Издательство Воронежского Университета, 1992. 454с.
192. БЕБИЯ, З. Р. *Роль криминалистической характеристики преступления в методике расследования уклонений от уплаты налогов с организаций: Дис. ... канд. юр. наук*. Санкт-Петербург, 2004. 210 с.
193. БЕЛКИН, Рафаил Самуилович. *Курс криминалистики: Общая теория криминалистики: В 3-х томах*. Москва: Юристъ, 1997. Т. 3. 480 с.
194. БЕЛКИН, Рафаил Самуилович, ЛИВШИЦ, Евгений Михайлович. *Тактика следственных действий*. Москва: Новый юристъ, 1997. 176 с. ISBN 5-7858-0020-9.
195. БЛАГОДАРОВ, К. Приоритеты. МВД взялось за «обналичку». В: *Двойная запись*, 2006, № 9, с. 6-8.
196. БЫКОВ, В. М. *Преступная группа: криминалистические проблемы*. Ташкент. Узбекистан, 1991. 143 с. SBN 5-640-00651-X.
197. ВАСИЛЬЕВ, А. Н., ЯБЛОКОВ, Н. П. *Предмет, система и теоретические основы криминалистики*. Москва : Изд. МГУ, 1984. 141 с.
198. ВАСИЛЬЕВ, А. Н. *Проблемы методики расследования отдельных видов преступлений*. Москва: ЛексЭст, 2002. 64 с.

199. ВЕХОВ, Виталий Борисович. *Особенности расследования преступлений, совершаемых с использованием средств электронно-вычислительной техники* : Учеб.-метод. пособие. Волгоград : Перемена, 1998. 70 с. ISBN 5-88234-311-9.
200. ВОЛЖЕНКИН, Борис Владимирович. *Экономические преступления*. Санкт-Петербург: Юрический Центр Пресс, 1999. 296 с. ISBN 5-93292-001-7.
201. ГАУХМАН, Л. Д., МАКСИМОВ, С. В. *Преступления в сфере экономической деятельности*. Москва: ЮРИНФОР, 1998. 296 с. ISBN 589-158-033-0.
202. ГЕОРГИЦЭ, Михаил. *Возможности судебных экспертиз: криминалистическое обеспечение* : Науч.-практ. пособие. Кишинэу, 2008. 200 с. ISBN 978-9975-78-654-6.
203. ГЛЕБОВ, Денис Анатольевич, РОЛИК, Александр Иванович. *Налоговые преступления и налоговая преступность*. Санкт-Петербург: Изд-во Р. Асланова «Юрический Центр Пресс», 2005. 338 с. ISBN 5-94201-426-4.
204. ГОЛУБЯТНИКОВ, С. П., КРАВЧЕНКО, Ю. М., МЕДЖЕВСКИЙ, А. А. *Основы судебной бухгалтерии*: Учеб. для высш. шк. МВД. Нижний Новгород : Нижегородская Высшая Школа МВД РФ, 1994. 263 с.
205. ГУНЯЕВ, В., КУЗЬМИН, С. В защиту криминалистических программ. В : *Социалистическая законность*, 1990, № 3, с. 32-49. ISSN 0132-1536.
206. ГУСТОВ, Г. А. Программно-целевой метод организации расследования убийств. Конспект лекций. Л., 1985. 122 с.
207. ДАНЬШИНА, Л. И. *Возбуждение уголовного дела и предварительное расследование в уголовном процессе России* : Учеб. пособие. Москва: Экзамен, 2003. 190 с. ISBN 5-94692-531-8.
208. ДРАПКИН, Л. Я. *Разрешение проблемных ситуаций в процессе расследования*. Свердловск: СЮИ, 1985. 69 с.
209. ДРАПКИН, Л. Я., КАРАГОДИН, В. Н. *Методика расследования отдельных видов преступлений*: Учеб. пособие. Екатеринбург, 1998. Вып. 1. 47 с. ISBN 5-88437-021-0.
210. ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н., ВИКТОРОВА, Н. Г. *Финансовое право*. Санкт-Петербург : Питер, 2002. 270 с. ISBN 978-5-49807-927-1.
211. ЕЛИНСКИЙ, В. И. *Основы методологии теории оперативно-розыскной деятельности* : Монография. Москва: Изд. Дом Шумиловой И. И., 2001. 227 с. ISBN 5-89784-045-8.
212. ЗАВИДОВ, Борис Дмитриевич, ПОПОВ, Иван Алексеевич, СЕРГЕЕВ, Владимир Иванович. *Уклонение от уплаты налогов*. Москва: Экзамен, 2001. 32 с. ISBN 582-12-01-403.
213. ЗАХАРЦЕВ, С. И. *Оперативно-розыскные мероприятия*. Санкт-Петербург: Юрический Центр Пресс, 2004. 257 с. ISBN 5-94201-342-X.
214. Здравомыслов В. А. *Налоги и налоговое право*. М., 1997. 311 с. ISBN 3-92129-340.
215. ЗОЛОТАРЕВА, А. О. О применении в России немецкого опыта противодействия уходу от налогообложения. В: *Корпоративный юрист*, 2006, № 5, с. 4-7. ISSN 1816-109X.
216. *Исходные следственные ситуации и криминалистические методы их разрешения* : Сб. науч. тр. Отв. ред. В. П. ЛАВРОВ. Москва: ВЮЗШ, 1991. 152 с.
217. ИЩЕНКО, Евгений Петрович. *Проблемы первоначального расследования преступлений*. Красноярск : Издательство Красноярского Университета, 1987. 169 с.
218. ИЩЕНКО, Евгений Петрович. *Криминалистика: Краткий курс*. Москва: Контракт; ИНФРА-М, 2006. 317 с. ISBN 5-16-002627-4.
219. 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.
220. КАМИНСКИЙ, М. К. и др. *Руководство по подготовке, назначению и проведению судебных экспертиз*. Ижевск. Детектив-Информ, 1999. 104 с.
221. КАРАГОДИН, В. Н. *Преодоление противодействия предварительному следствию*. Свердловск : Изд-во Уральского Ун-та, 1992. 176 с. ISBN 5-7525-0327-2.
222. КВАША, Ю. Ф., ЗАЙНАЛАБИДОВ, А. С., ЗРЕЛОВ, А. П. и др. *Криминология*. Ростов-на-Дону : Феникс, 2002. 701 с. ISBN 5-222-02255-2.

223. КОЗЛОВ, В. А. Методика расследования налоговых преступлений. Особенности тактики и методики производства следственных действий по налоговым преступлениям. В: *«Черные дыры» в Российском законодательстве*, 2003, № 2, с. 129-162.
224. КОЗЛОВ, В. А. *Противоправное поведение в сфере экономики. Уголовно-правовые криминологические и криминалистические аспекты*. Москва : Юрлитинформ, 2005. 472 с. ISBN 5-93295-153-2.
225. КОЛЕСНИЧЕНКО, А. Н., КОНОВАЛОВА, В. Е. *Криминалистическая характеристика преступлений*. Харьков : Юрид. ин-т, 1985. 93 с.
226. *Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации*. Под ред. Ю. И. СКУРАТОВА и В. М. ЛЕБЕДЕВА. Москва : НОРМА : ИНФРА-М, 2001. 880 с. ISBN 5-89123-347-9.
227. *Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации*. Отв. ред. А. В. НАУМОВ. Москва : ЮРИСТЪ, 2004, 482 с. ISBN 5-7975-0621-1.
228. *Криминалистика*. Под редакцией В. Я. КОЛДИНА. М., 1986. 512 с.
229. *Криминалистика: расследование преступлений в сфере экономики*. Учебник. Под редакцией В. Д. ГРАБОВСКОГО, А. Ф. ЛУБИНА. Нижний Новгород, 1995. 204 с.
230. *Криминалистика : Учеб. для юрид. фак. и вузов*. Отв. ред. Н. П. ЯБЛОКОВ. Москва : БЕК, 1997. 688 с. ISBN 5-85639-046-3.
231. *Криминалистика*. Под редакцией В. А. ОБРАЗЦОВА. Изд. ЮРИСТЪ. М., 1997. 760 с.
232. *Криминалистика. Учебник*. /Ответственный редактор Н. П. ЯБЛОКОВ. 3-е издание переработанное и дополненное. Изд. ЮРИСТЪ. М., 2005. 781 с. ISBN 5-901638-58-1
233. *Криминалистика. Учебник*. Под редакцией Е. П. ИЩЕНКО. Изд. ПРОСПЕКТ. М., 2011. 231 с.
234. КРЫЛОВ, Владимир Вадимович. *Расследование преступлений в сфере информации*. Москва : Городец, 1998. 264 с. ISBN 5-89391-038-9.
235. *Курс криминалистики: Общая теория. Методики по расследованию автотрансп. преступлений, преступ. нарушений правил противопожар. безопасности и др.* Отв. ред. В. Е. КОРНОУХОВ. Красноярск : Кн. изд-во, 1996. Том. 1. 448 с. ISBN 5-7479-0719-0.
236. КУЧЕРОВ, Илья Ильич. *Налоговые преступления: Учеб. пособие*. Москва: ЮрИнфоР, 1997. 214 с. ISBN 5-89158-009-8.
237. КУЧЕРОВ, Илья Ильич. *Налоговые преступления (теория и практика расследования): монография*. Москва: ЮрИнфоР-Пресс, 2010. 284 с. ISBN 978-5-91329-016-8.
238. КУШНИР, В., СОСНА, А., СОСНА, Б. *Комментарий к Налоговому кодексу Республики Молдова*. (Разделы I-IV). Кишинэу: Cartea Juridică, 2014. 490 с.
239. ЛАРИЧЕВ, В. Д., РЕШЕТНЯК, Н. С. *Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает*. Москва: ЮрИнфоР, 1998. 202 с.
240. 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.
241. МАТУШКИНА, Н. В. *Криминалистическая модель преступной деятельности по уклонению от уплаты налогов и ее использование в целях выявления и раскрытия преступлений этого вида : Дис. ... канд. юрид. наук*. Ижевск, 1997. 214 с.
242. *Налоговое расследование: Эксперимент. учебник для юрид. и эконом. вузов и фак-тов*. Под общ. ред. Ю. И. КВАШИ. Москва: Юристъ, 2000. 1094 с. ISBN 5-7975-0357-3.
243. НЕВИННЫЙ, И. Прокуратура занялась главбухами вплотную. В: *Московский бухгалтер*, 2006, № 14, с. 4. ISSN 1727-3404.
244. ОБРАЗЦОВ, В. А. *Криминалистическая классификация преступлений*. Красноярск, 1988. 176 с.
245. ОГИРЕНКО, Е. А. *Готовимся к налоговой проверке по ЕСН*. В: *Главбух*, 2006, № 16, с. 14. ISSN 1029-4511.
246. *Оперативно-розыскная деятельность. Учебник*. Под редакцией К. К. ГОРЯИНОВА, В. С. ОВЧИНСКОГО, А. Ю. ШУМИЛОВА. Изд. ИНФРА-М. М., 2001. 794 с. ISBN 5-16-000661-3.

247. *Осмотр места происшествия* : Практ. пособие. Под ред. А. И. ДВОРКИНА. Москва: Юристъ, 2000. 336 с. ISBN 5-7975-0332-8.
248. ПЕТРОСЯН, О. Ш. и др. *Экономические и финансовые преступления*. Москва: ЮНИТИ ; Закон и право, 2011. 310 с. ISBN 978-5-238-01740-2.
249. 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.
250. ПИРЦХАЛАВА, К. А. Криминалистический анализ документов по налоговым преступлениям. В: *Прокурорская и следственная практика*, 1999, № 4, с. 171-182.
251. ПОДШИБЯКИН, А. С. *Правовое и криминалистическое обеспечение оперативно-розыскной деятельности*. Москва: ЮрИнфоР, 2011. 352 с. ISBN 978-5-903678-06-8.
252. Пособие по расследованию налоговых преступлений. Под ред. Н. М. СОЛОГУБА. М., 1996. 28 с.
253. Пособие для следователей. Расследование преступлений повышенной общественной информации. Под ред. Н. А. СЕЛИВАНОВА и А. И. ДВОРКИНА. Москва: Лига Разума, 1998. 444 с. ISBN 5-89795-002-4.
254. Практическая криминалистика. Учебное пособие. Под редакцией ИЩЕНКО, П. П., ДРАПКИНА, Л. Я. Екатеринбург, 1994. Часть 1. 162 с.
255. *Руководство для следователей*. Под ред. Н. А. СЕЛИВАНОВА и В. А. СНЕТКОВА. Москва: ИНФРА-М, 1997. 732 с. ISBN 5-86225-651-2.
256. РЫЖАКОВ, А. П. *Предъявление обвинения и допрос обвиняемого*. Москва : Дело и Сервис, 2011. 251 с. ISBN 978-5-8018-0506-1.
257. САМЫГИН, Л. Д. *Расследование преступлений как система деятельности*. Москва : Изд. МГУ, 1989. 180 с. ISBN 5-211-01184-8.
258. СЕЛИВАНОВ, Николай Алексеевич. *Привлечение специалиста к расследованию (Обзор практики по материалам следственных органов прокуратуры)*. Москва, 1973. 38 с.
259. СЕЛИВАНОВ, Николай Алексеевич. *Советская криминалистика и система понятий*. Москва: Юрид. лит., 1982. 150 с.
260. СЕЛИНА, Е. В. Участие специалиста в уголовном процессе. В: *Ученые записки*. Краснодар: КубГУ, 2002, вып. 1, с. 197.
261. СИДОРЕНКО, В. Г. *Проблемы расследования уклонения от уплаты налогов с организаций*. Дис. ... канд. юр. наук. Краснодар, 2004. 189 с.
262. *Следственные действия: Криминалистические рекомендации. Типовые образцы документов*. Под ред. В. А. ОБРАЗЦОВА. Москва : Юристъ, 1999. 499 с. ISBN 5-7975-0115-5.
263. СОКЛАКОВА, Н. А., ХРУСТАЛЕВ, В. Н. *Криминалистическое исследование материалов документов*. Москва: Питер, 2005. 168 с. ISBN 5-469-00518-6.
264. СОЛОВЬЕВ, Иван Николаевич. *Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов*. Москва: Главбух, 2000. 160 с. ISBN 5-88759-076-9.
265. СОЛОВЬЕВ, Иван Николаевич. Ответственность за перечисление налоговых платежей через «проблемные» банки. В: *Главбух*, 2000, № 10, с. 70-73. ISSN 1029-4511.
266. СОЛОВЬЕВ, Иван Николаевич. *Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов*. Москва: ИД ФКБ ПРЕСС, 2002. 320 с. ISBN 5-88103-075-3.
267. СОЛОГУБ, Николай Максимович М. *Расследование уклонений от уплаты налогов с организации. //Руководство для следователей*. М., 1988, с. 557.
268. СОЛОГУБ, Николай Максимович. *Руководство для следователей*. М., 1998, с. 551.
269. СОЛОГУБ, Николай Максимович. *Налоговые преступления: методика и тактика расследования*. Москва : ИНФРА-М, 1998. 164 с. ISBN 5-86225-817-5.
270. СОРОКОТЯГИН, И. Н. *Использование специальных познаний в проверочной и организационной деятельности следователя*: Учеб. пособие. Свердловск: СЮИ, 1989. 40 с.
271. *Судебные экспертизы*. Под ред. Н. А. СЕЛИВАНОВА. Москва: Юридическая Литература, 1980. 192 с.

272. ТИМЧЕНКО, В. А. *Криминалистическая диагностика преступлений по данным бухгалтерской информации*: Монография. Нижний Новгород : Нижегородская Академия МВД РФ, 2000. 238 с.
273. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть. Учебник. Ответственный редактор Б. В. ЗДРАВОМЫСЛОВ Изд. ЮРИСТЪ. М., 1996. 559 с. ISBN 5-7357-0081-2.
274. УСМАНОВ, У. А. *Тактика допроса на предварительном следствии*: Справочник. Москва: Приор, 2001. 174 с. ISBN 5-7990-0662-3.
275. Финансовое право. Ответственный редактор Н. И. ХИМИЧЕВА. Изд. ЮРИСТЪ. М., 2004. 462 с. ISBN 5-89123-873-X.
276. ХАВАНСКИЙ, С. Н. *Основы криминалистической характеристики преступного уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации*. Дис. ... канд. юр. наук. Москва, 2006. 196 с.
277. ХИЖНЯК, Д. С. *Процессуальные и криминалистические проблемы развития тактики следственных действий*. Москва : Юрлитинформ, 2004. 127 с. ISBN 5-93295-124-9ю.
278. ЧАШИН, А. Н. *Доказывание и принятие решений в уголовном судопроизводстве*. Москва : Дело и Сервис, 2012. 154 с. ISBN 978-5-8018-0570-2.
279. ЧЕЛЫШЕВА, О. В., ФЕСЬКОВ, М. В. *Расследование налоговых преступлений*. Санкт-Петербург: Питер, 2001. 288 с. ISBN 5-318-00383-4.
280. ЧЕЧЕТИН, А. Е. *Актуальные проблемы теории оперативно-розыскных мероприятий*: Монография. Москва: Изд. Дом Шумиловой И. И., 2006. 180 с. ISBN 5-89784-101-2.
281. ШАДРИН, В. В. *Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе*. Москва: Юрлитинформ, 2003. 176 с. ISBN 5-932950-98-6.
282. ШАПИРО, Л. Г. *Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов* : Дис. ... канд. юр. наук. Саратов, 1999. 218 с.
283. ШАТАЛОВ, А. С. *Криминалистические алгоритмы и программы. Теория. Проблемы. Прикладные аспекты*. Москва: Лига Разум, 2000. 250 с. ISBN 5-89795-009-1.
284. ШУМИЛОВ, Александр Юльевич. *Оперативно-розыскная энциклопедия*. Москва: Изд. Дом Шумиловой И. И., 2004. 363 с. ISBN 5-89784-080-6.
285. ШУМИЛОВ, Александр Юльевич. *Курс основ оперативно-розыскной деятельности*. Учебник. Москва: Изд. Дом Шумиловой И. И., 2006. 367 с. ISBN 5-89784-102-0.
286. ЮМАШЕВ, Н. С. *Некоторые вопросы организации расследования грабежей и разбойных нападений с целью завладения личным имуществом граждан*. Москва: МВШМ МВД СССР, 1991. 102 с.
287. ЯБЛОКОВ, Николай Павлович. *Криминалистическая методика расследования*. Москва: Изд. МГУ, 1985. 98 с.
288. ЯКОВЛЕВА, Ю. *Секретные материалы инспекторов по разоблачению зарплатных схем*. В: *Главбух*, 2006, № 16, с. 27-35. ISSN 1029-4511.
289. <http://protlc.net/documentatia-ca-element-al-metodei-contabilitatii/>.
290. <http://documentslide.com/download/link/capitolul-xi-cartea-a-ii>.
291. <http://www.greferat.com/referate/economie/REGLEMENTAREA-ACTUALA-A-IMPOZIT616.php>.
292. <http://www.bizlaw.md/2017/03/01/prezentarea-declaratiei-cu-privire-la-impozitul-pe-venit-ce-prevede-codul-fiscal/>.
293. <http://www.creeaza.com/afaceri/economie/finante-banci/Evaziunea-fiscala-a-intreprind467.php>.
294. <http://www.creeaza.com/afaceri/economie/finante-banci/EVAZIUNEA-FISCALA973.php>.
295. <http://www.referatele.com/drept/METODOLOGIA-CERCETARII-INFRACT252.php>.
296. <http://www.bizlaw.md/2017/02/17/initierea-si-desfasurarea-controlului-fiscal-ce-trebuie-sa-cunoasteti>.
297. <https://www.pwc.com/md/en/publications/assets/tax-guide-md-2015.pdf>.
298. <http://contabilul.manager.ro/a/7216/expertiza-contabila-examinarea-materialului-documentar-aflat-la-dosarul-cauzei.html><http://www.scribub.com/economie/contabilitate/CONCEPTUL-DE-EXPERTIZA-CONTABI25129324.php>.
299. http://www.idru.ro/app/wp-content/uploads/editura/ex_cont_proba.pdf.

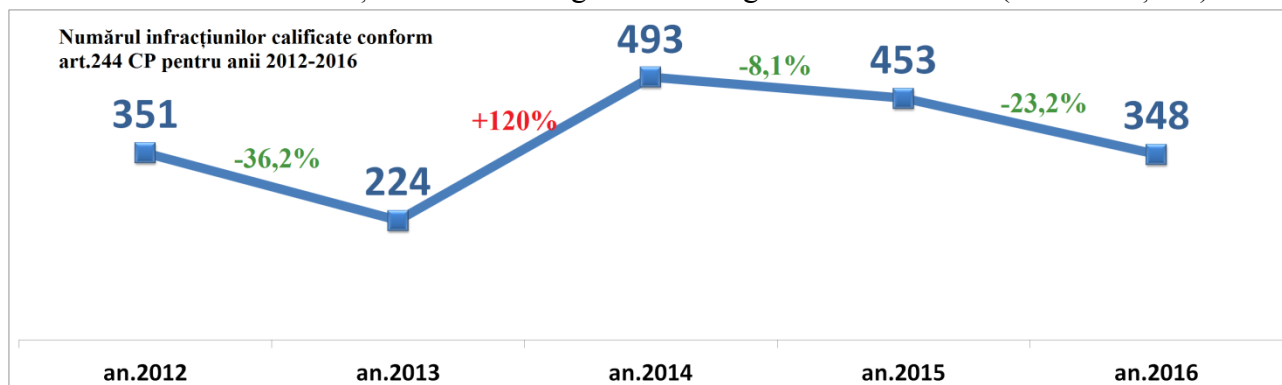
- 300.<http://www.qreferat.com/referate/economie/Expertul-contabil-si-activitat827.php>.
301.<http://www.globalhealthrights.org/health-topics/mental-health/panteleyenkov-ukraine/>
302.<http://jurisprudencedo.com>
303.<http://www.rasfoiesc.com/legal/drept/CONTINUTUL-CONSTITUTIV-AL-INFR97.php>.

ANEXE

Anexa 1. Date statistice privind dinamica infracțiunilor de evaziune fiscală în perioada anilor 2012-2016.

Art.244 din Codul Penal "Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor"

În baza datelor statistice pe parcursul anilor 2012 - 2016 pe teritoriul Republicii Moldova la infracțiunile calificate conform art.244 CP se menține un trend lateral cu media infracțiunilor comise egală cu 374. În ultimii 2 ani numărul infracțiunilor înregistrate păstrează un trend descendent esențial, iar numărul maxim a infracțiunilor de acest gen fiind înregistrat în anul 2014 (493 infracțiuni).

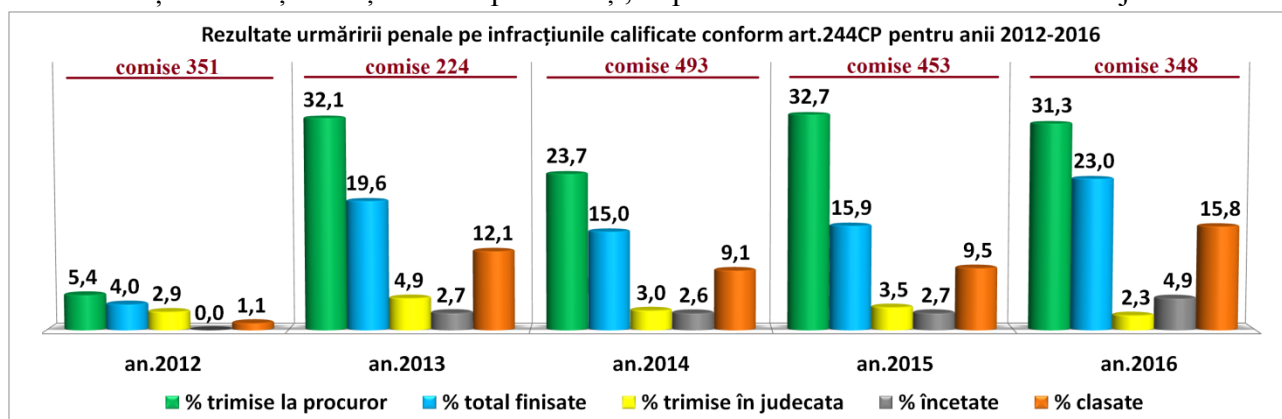


Procentul de trimitere a cauzelor penale la procuror, în perioada ultimelor 4 ani variază între 23% și 32%, în afară de anul 2012 în care la procuror au fost expediate numai 5,4% din numărul total al cauzelor înregistrate.

Procentul finisării urmăririi penale pentru aceeași perioadă variază între 15% și 23%, în afară de anul 2012 în care procentul finisării este numai 4% din numărul total al cauzelor înregistrate.

Analizând rezultatele urmăririi penale a fost stabilit faptul că, cele mai slabe rezultate au fost înregistrate în anul 2012.

Totodată, a fost evidențiat faptul că, în anul 2016, procentul trimiterii cauzelor penale în judecată este în scădere esențială față de anii precedenți, iar la cauze penale încetate și clasate, în anul 2016 se atestă o creștere esențială față de anii precedenți, după cum urmează în schemă de mai jos:



Analiză, numărului de infracțiuni pe art.244 din Codul Penal, pe fiecare raion arată că cel mai mare număr de infracțiuni, a fost înregistrat de către organele de urmărire penală Inspectoratelor de poliție din în mun.Chișinău (933), după care urmează organele Procuraturii (450), CNA (64) și DGUP (33):

subdiviziune	înregistrate total pentru anii 2012- 2016	% trimiterii la procuror	trimise la procuror total pentru anii 2012-2016
Total	1869	24,9	465
mun.Chişinău	933	26,0	243
DP mun.Chişinău	7	0	0
Ciocana	119	17,6	21
Centru	298	29,2	87
Rîşcani	206	33	68
Botanica	210	23,8	50
Buiucani	93	18,3	17
Zona Nord	141	44,0	62
Mun. Bălţi	28	32,1	9
Briceni	14	42,9	6
Donduşeni	14	85,7	12
Drochia	7	71,4	5
Edineţ	40	35	14
Făleşti	6	16,7	1
Floreşti	8	62,5	5
Glodeni	2	100	2
Ocnîţa	4	25	1
Rîşcani	2	50	1
Sîngerei	7	28,6	2
Soroca	9	44,4	4
Zona Centru	118	48,3	57
Anenii-Noi	16	81,3	13
Călăraşi	8	75	6
Criuleni	19	21,1	4
Dubăsari	3	100	3
Hînceşti	7	57,1	4
Ialoveni	22	13,6	3
Nisporeni	3	33,3	1
Orhei	15	40	6
Rezina	4	100	4
Străşeni	11	54,5	6
Şoldaneşti	2	0	0
Teleneşti	0	0	0
Ungheni	8	87,5	7
Zona Sud	95	31,6	30
Basarabeasca	6	33,3	2
Cahul	17	29,4	5
Cantemir	15	40	6
Căuşeni	12	58,3	7
Cimişlia	4	75	3
Leova	4	25	1
Ştefan-Vodă	4	25	1
Taraclia	14	21,4	3
UTA Gagauzia	14	14,3	2
Comrat	6	0	0
Ciadîr-Lunga	7	28,6	2
Vulcanesti	1	0	0
mun.Bender	5	0	0

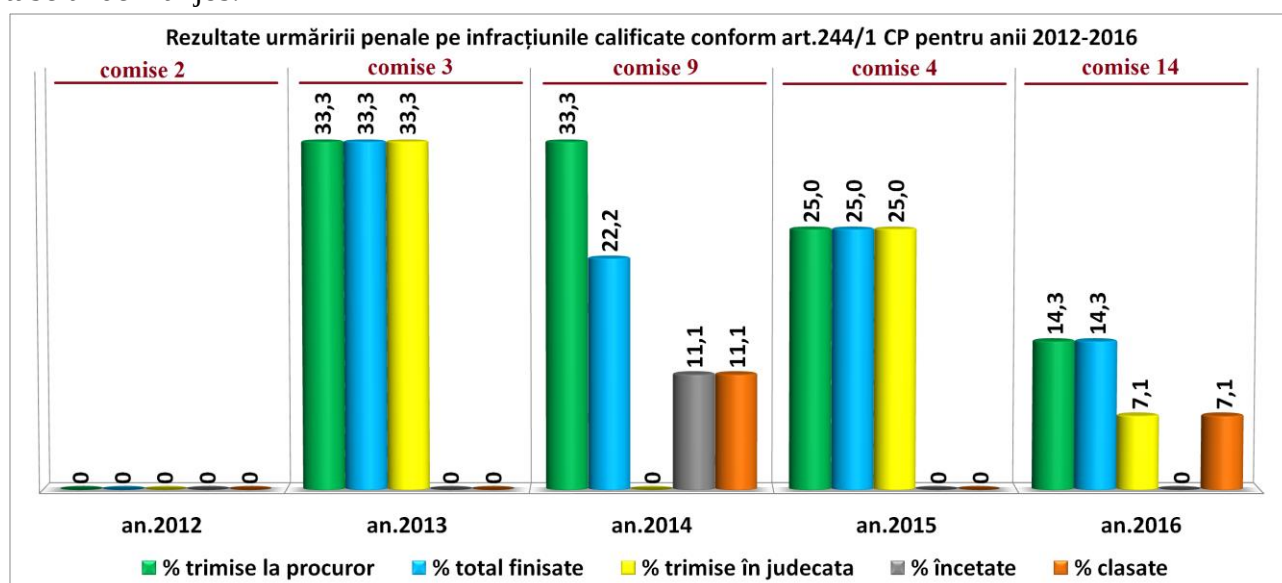
subdiviziune	înregistrate total pentru anii 2012-2016	% trimiterii la procuror	trimise la procuror total pentru anii 2012-2016
Total	1869	24,9	465
Alte Subdiviziuni	551	12,9	71
C.C.C.I.	0	0	0
D.G.S.O.	1	0	0
C.C.T.P.	0	0	0
D.P.F.	1	0	0
D.G.U.P.	33	9,1	3
C.N.A.	64	29,7	19
Serviciul Vamal	2	0	0
Procuratura	450	10,9	49

Art.244/1 din Codul Penal ” Evaziunea fiscală a persoanelor fizice”

În baza datelor statistice pe parcursul anilor 2012 - 2016 pe teritoriul Republicii Moldova la infracțiunile calificate conform art.244/1 CP anual se înregistrează de la 2 pînă la 14 infracțiuni, care au o dinamică de creștere. În anul 2016 a fost înregistrat numărul maximum al infracțiunilor de acest gen (14 infracțiuni).



Procentul de trimitere a cauzelor penale la procuror și procentul finisării urmăririi penale, în perioada ultimelor 4 ani variază între 14% și 33%, în afară de anul 2012, an în care la procuror nu au fost expediate cauze înregistrate. Rezultatele urmăririi penale pe acest gen de infracțiuni sunt redată în tabelul de mai jos:



Analiză, numărului de infracțiuni pe art.244/1 din CP al RM, pe fiecare raion arată că cel mai mare număr de infracțiuni, a fost înregistrat de către Serviciul Vamal - 12 cauze penale dintre care nici o cauză nu a fost trimisă la procuror și IP Centru - 3 cauze penale dintre care 2 au fost trimise la procuror:

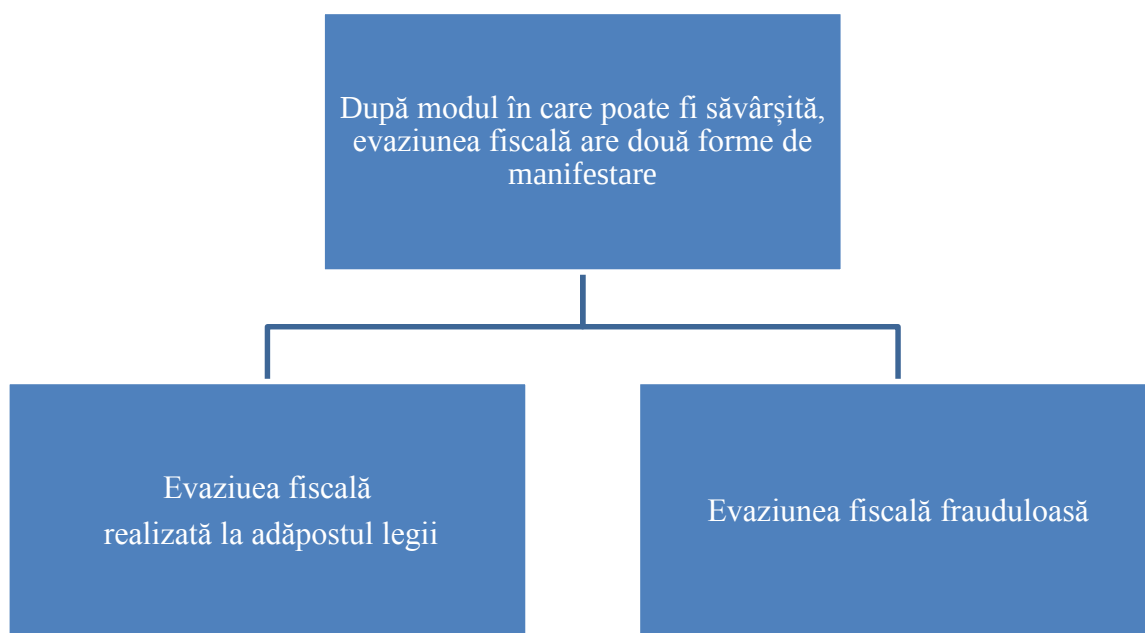
subdiviziune	înregistrate total pentru anii 2012- 2016	% trimiterii la procuror	trimise la procuror total pentru anii 2012-2016
Total	32	21,9	7
mun.Chișinău	6	66,7	4
Centru	3	66,7	2
Rîșcani	1	100	1
Buiucani	2	50	1
Zona Nord	4	50	2
Drochia	1	100	1
Edineț	1	100	1
Sîngerei	1	0	0
Soroca	1	0	0
Zona Centru	1	0	0
Hîncești	1	0	0
Zona Sud	4	25	1
Cahul	1	0	0
Cantemir	1	100	1
Taraclia	1	0	0
mun.Bender	1	0	0
Alte Subdiviziuni	16	0	0
D.P.F.	2	0	0
D.G.U.P.	1	0	0
C.N.A.	1	0	0
Serviciul Vamal	12	0	0

Concluzia care poate fi desprinsă în rezultatul analizei infracțiunilor calificate în conformitate cu art.244/1 CP al RM constă în numărul neînsemnat al acestor categorii de fapte înregistrate.

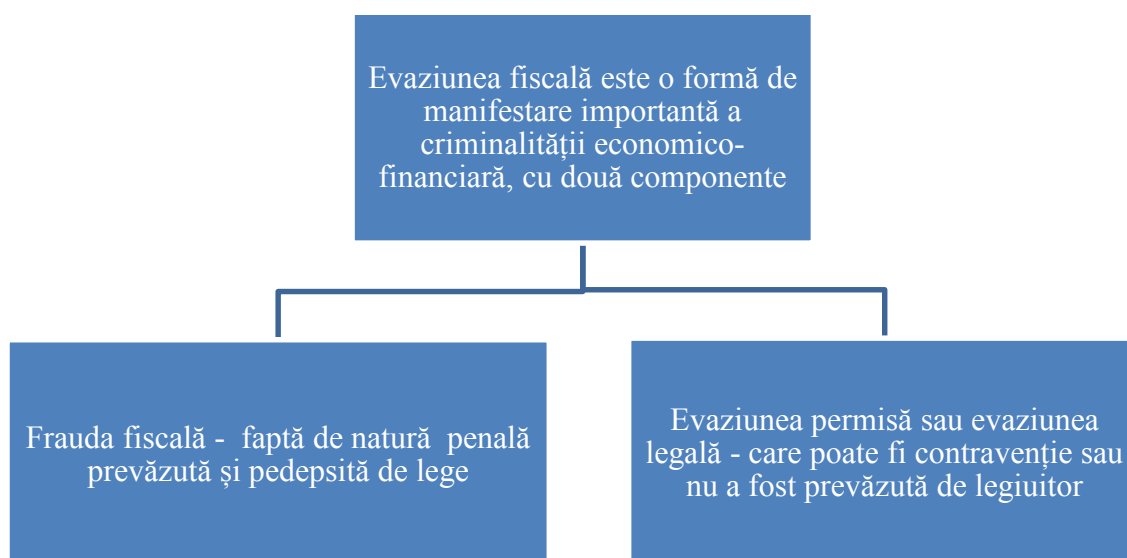
Anexa 2. Raportul dintre expertiza contabilă judiciară și controlul financiar

Controlul financiar	Expertiza contabilă
Funcție a conducerii, latură a cunoașterii problemelor economice apărute în mod current.	Mijloc de probă în justiție care intervine numai atunci când organele judiciare apreciază ca fiind necesar pentru elucidarea cauzelor în curs de anchetă/judecată.
Activitate prin care managementul entității cunoaște modul în care se îndeplinesc sarcinile economice, se păstrează, utilizează și valorifică patrimonial în scopul prevenirii, constatării și înlăturării abaterilor, stabilirea răspunderii și îmbunătățirea activității.	Este activitatea prin care organele judiciare primesc lămuriri de natură economico-financiară cu scopul de a stabili adevărul necesar soluționării temeinice și legale a cauzelor privind faptele cercetate, anchetate/judecate.
Cuprinde o anumită perioadă, întreaga activitate economico-financiară sau unele segmente ale acesteia.	Se limitează la cercetarea problemelor cu caracter economic și financiar, indicate de organele judiciare.
Pe baza constatărilor și concluziilor controlului financiar se acționează cauzele respective în justiție.	Intervine ca probă administrată de organele de urmărire penală și de judecată în vederea convingerii asupra realității și condițiilor apariției pagubelor și deficiențelor abaterii cercetate și judecate.
Controlul financiar este o activitate cu caracter permanent, organizată atât la nivel de unitate economică, cât și la nivel de control extern al statului.	Expertiza contabilă este o activitate ocazională care are loc numai atunci când se dispune de organele judiciare.
Prin control se examinează întregul sistem de evidențe tehnice operative și contabile prevăzute activității și perioadei controlate.	Are competență de examinare a documentelor și evidenței tehnico-operative necesare pentru lămurirea obiectivelor stabilite de organele judiciare.
Constată pagubele, abaterile, deficiențele, lipsurile și ia măsuri de recuperare a acestora.	Confirmă/infirmă constatările controlului cu privire la pagube, abateri, deficiențe, lipsuri ș.a.

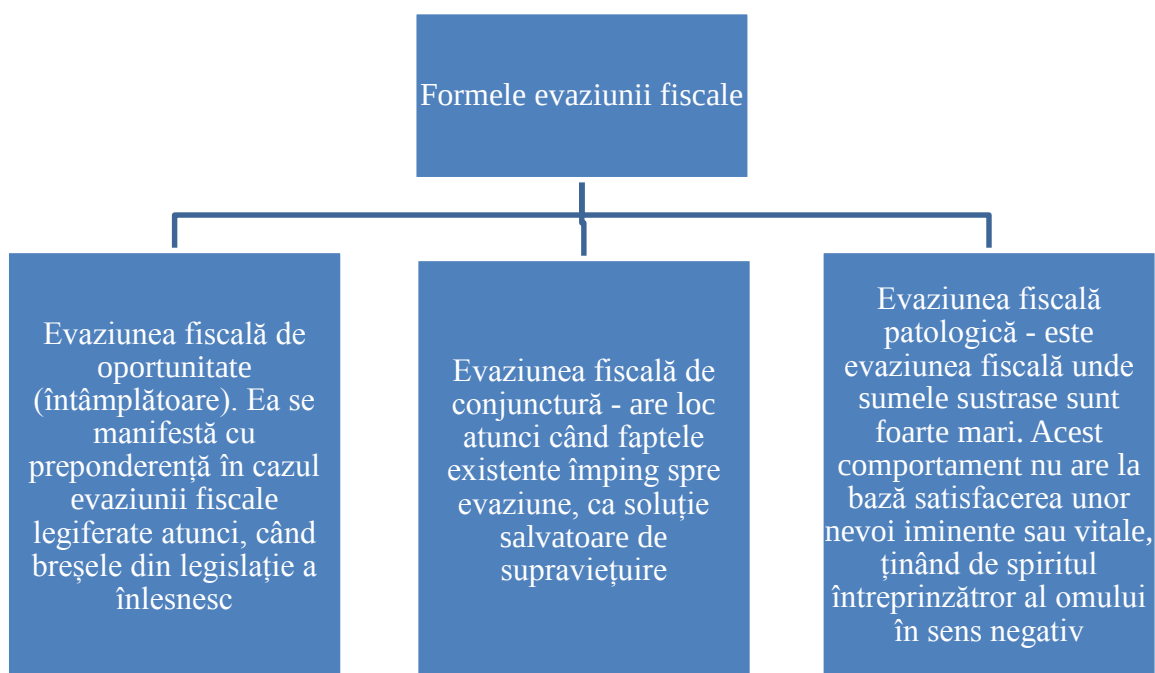
Anexa 3. Categoriile de evaziune fiscală după modul de comitere



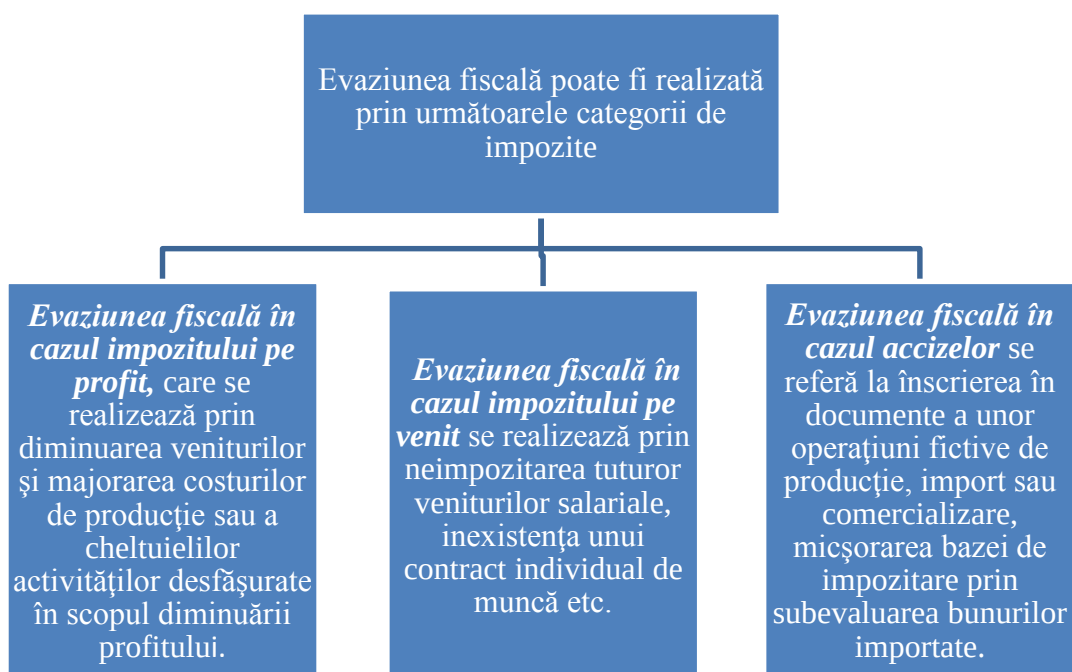
Anexa 4. Manifestarea evaziunii fiscale



Anexa 5. Formele evaziunii fiscale în funcție de comportamentul psihologic al contribuabilului



Anexa 6. Modalități de realizare a evaziunii fiscale în funcție de anumite tipuri de impozite



Anexa 7. Modalități factice de evaziune în care se face uz de interpretarea favorabilă a legislației fiscale

Constituirea de fonduri de amortizare sau de rezervă, în cuantum mai mare decât cel ce se justifică din punct de vedere economic, micșorând astfel veniturile impozabile.

Practica unor societăți comerciale de a investi o parte din profitul realizat în achiziții de mașini și echipamente tehnice pentru care statul acordă reduceri ale impozitului pe venit, măsură menită să stimuleze acumularea.

Asocierile de familie, precum și societățile oculte dintre soția și copiii întreprinzătorului și acesta; rezultatul unei asemenea manevre este impunerea separată a acestora, repartizarea separată a veniturilor pe fiecare asociat ducând la micșorarea sarcinii fiscale.

Venitul total membrilor familiei poate fi împărțit în mod egal între aceștia, indiferent de contribuția fiecăruia la realizarea lui, pe această cale obținându-se o diminuare a cuantumului impozitului pe venit, care este datorat statului

Constituirea unor depozite de păstrare și administrare de către părinte (tutore) a unor fonduri în favoarea copilului minor.

Folosirea, în anumite limite, a prevederilor legale cu privire la donațiile filantropice, indiferent dacă acestea au avut loc sau nu, duce la sustragerea unei părți din veniturile realizate de la impunere.

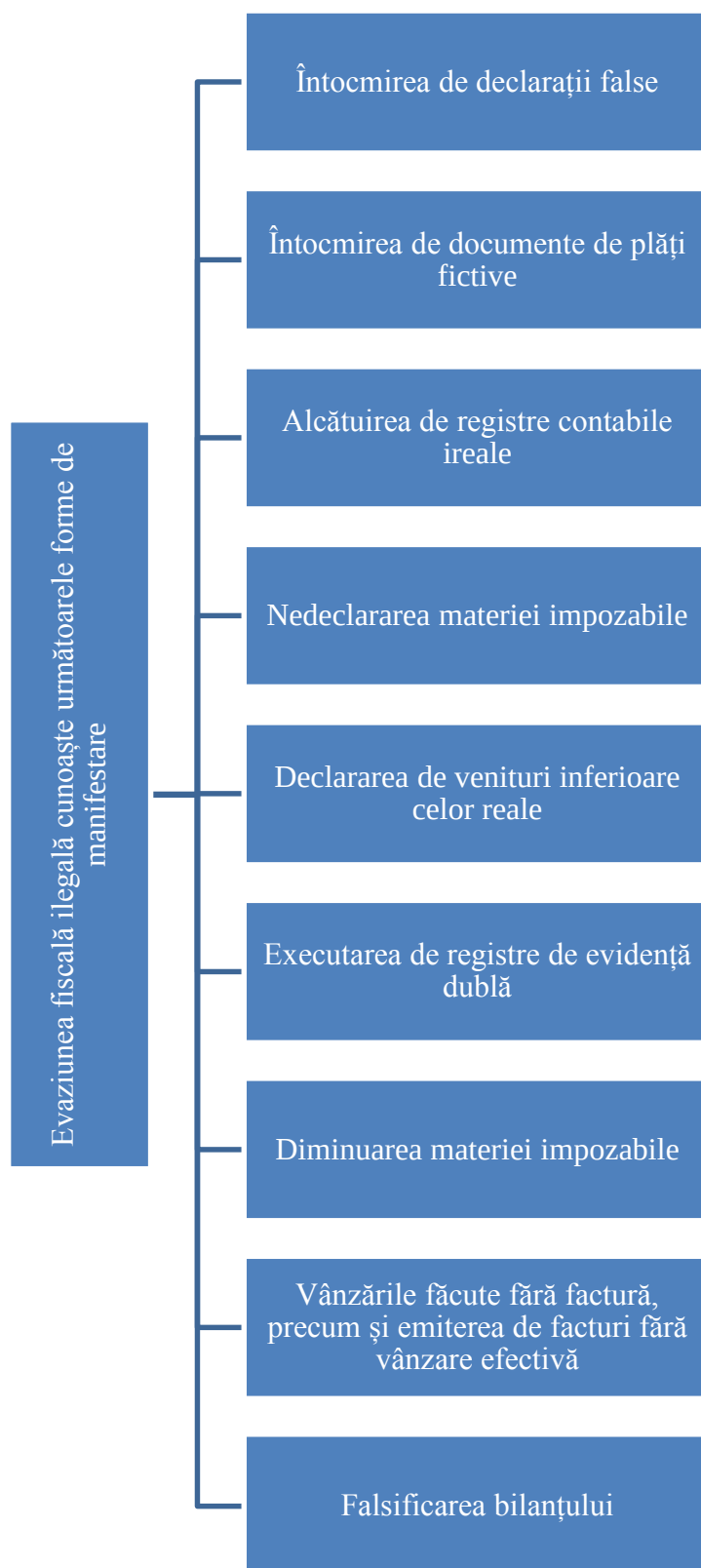
Un contribuabil are posibilitatea să opteze pentru impozitul pe venitul persoanelor fizice, fie pe sistemul de impunere aplicabil veniturilor realizate de corporație.

Luarea în considerație a unor facilități legale cu privire la excluderea din masa impozabilă a cheltuielilor de muncă, cu pregătirea profesională și practică în producție a sumelor plătite pentru contracte de cercetare ce au ca obiect programe prioritare de interes național

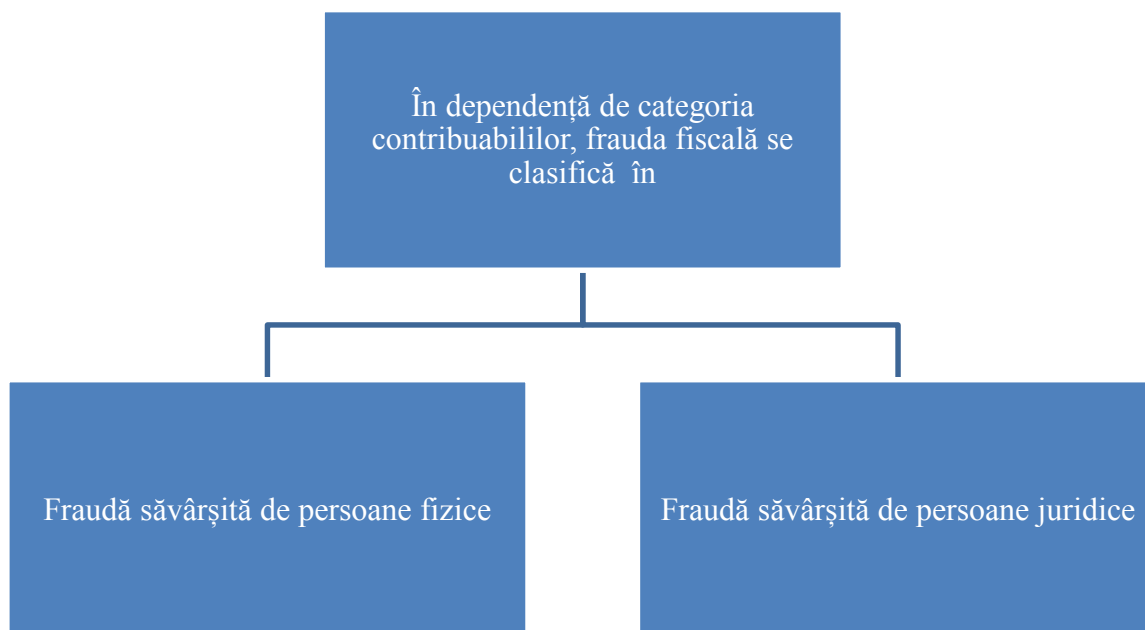
Scăderea din venitul impozabil a cheltuielilor de protocol, reclamă sau publicitate, indiferent dacă au fost făcute sau nu

Interpretarea favorabilă a dispozițiilor legale care prevăd importante facilități pentru contribuțiile la sprijinirea activităților sociale, culturale, științifice și sportive

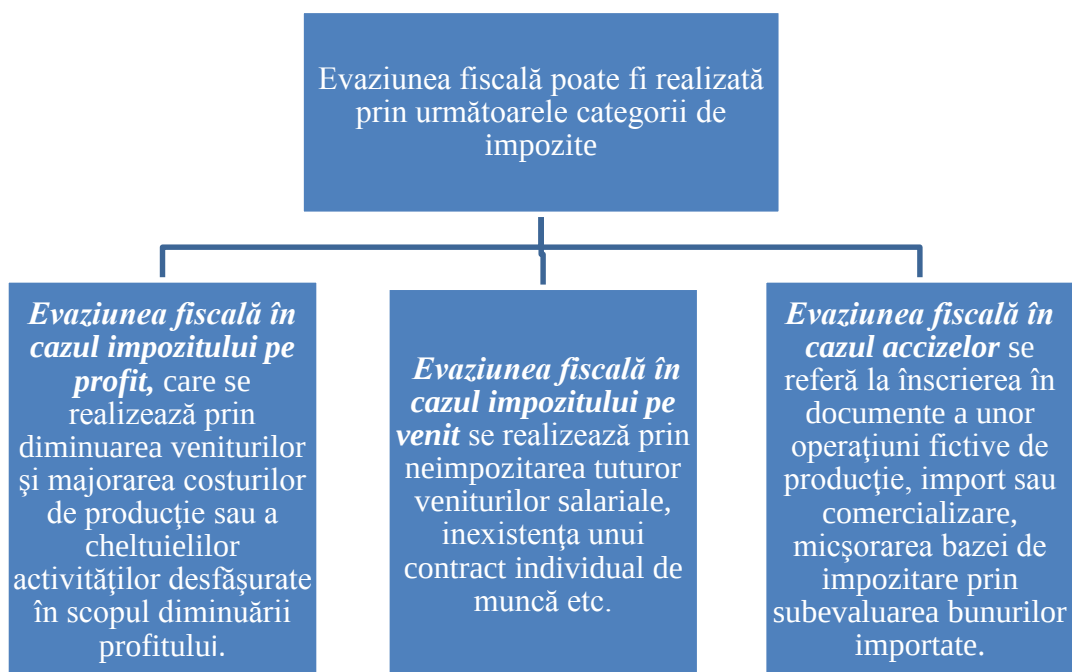
Anexa 8. Forme de manifestare a evaziunii fiscale ilegale



Anexa 9. Clasificarea fraudei fiscale în funcție de categoria de contribuabil



Anexa 10. Modalități de evaziune fiscală prin intermediul anumitor categorii de impozite



Anexa 11. Modalități de evaziune fiscală în funcție de categoria de venituri

Evaziunea fiscală prin sustragerea de la plata impozitului pe profit.

Săvârșirea infracțiunii prin modalități referitoare la stabilirea, plata și rambursarea TVA.

Metode de sustragere a contribuabililor de la stabilirea și plata impozitului pe salarii.

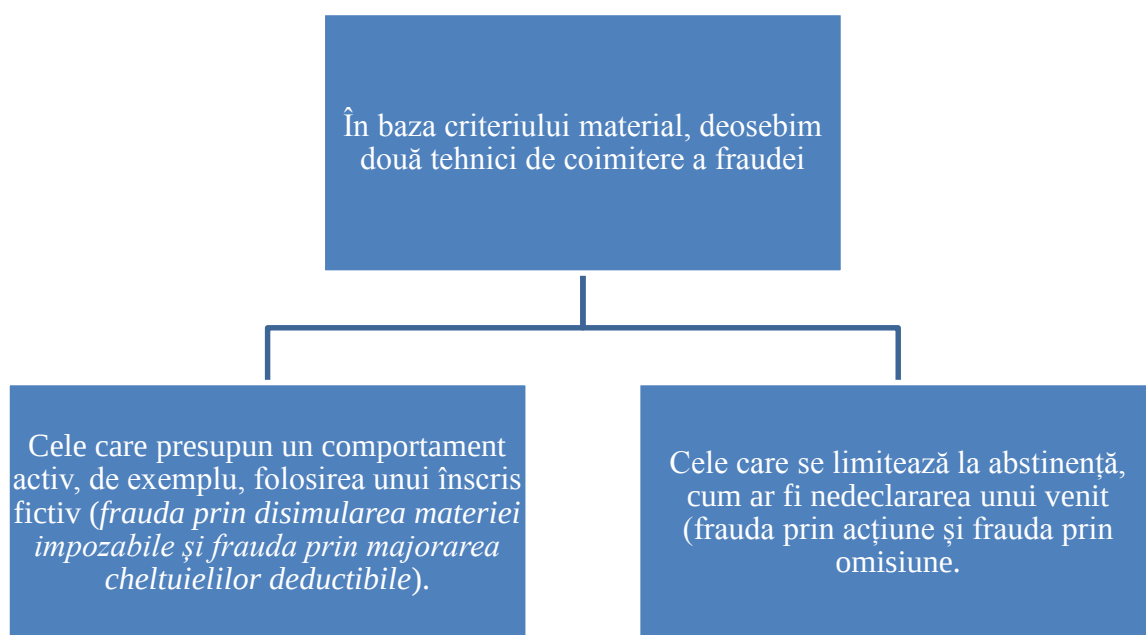
Săvârșirea unor fapte penale legate de stabilirea și plata accizelor

Utilizarea instrumentelor oferite de contabilitate în fraudă fiscală.

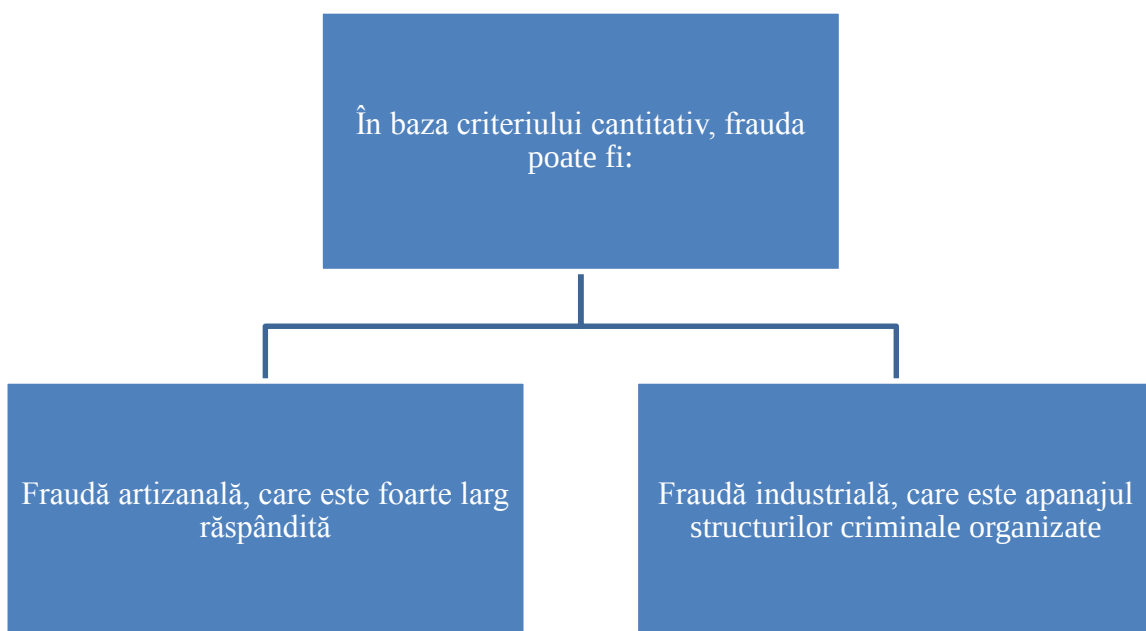
Alte fapte prin care se fraudează bugetul de stat și fondurile speciale extrabugetare.

Modalități complexe și forme calificate de comitere a fraudelor fiscale.

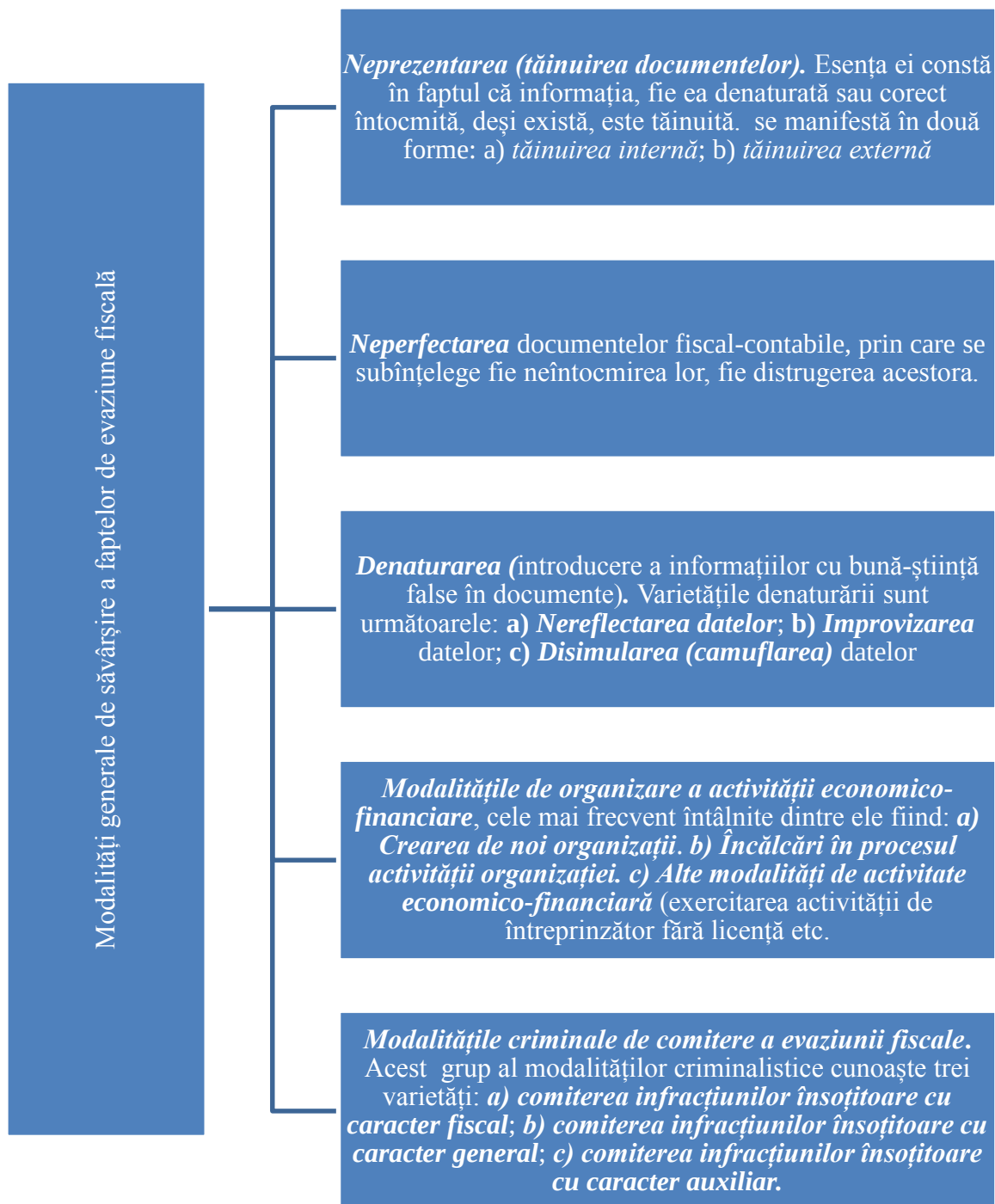
Anexa 12. Clasificarea tehnicilor de comitere a fraudei fiscale în baza criteriului material



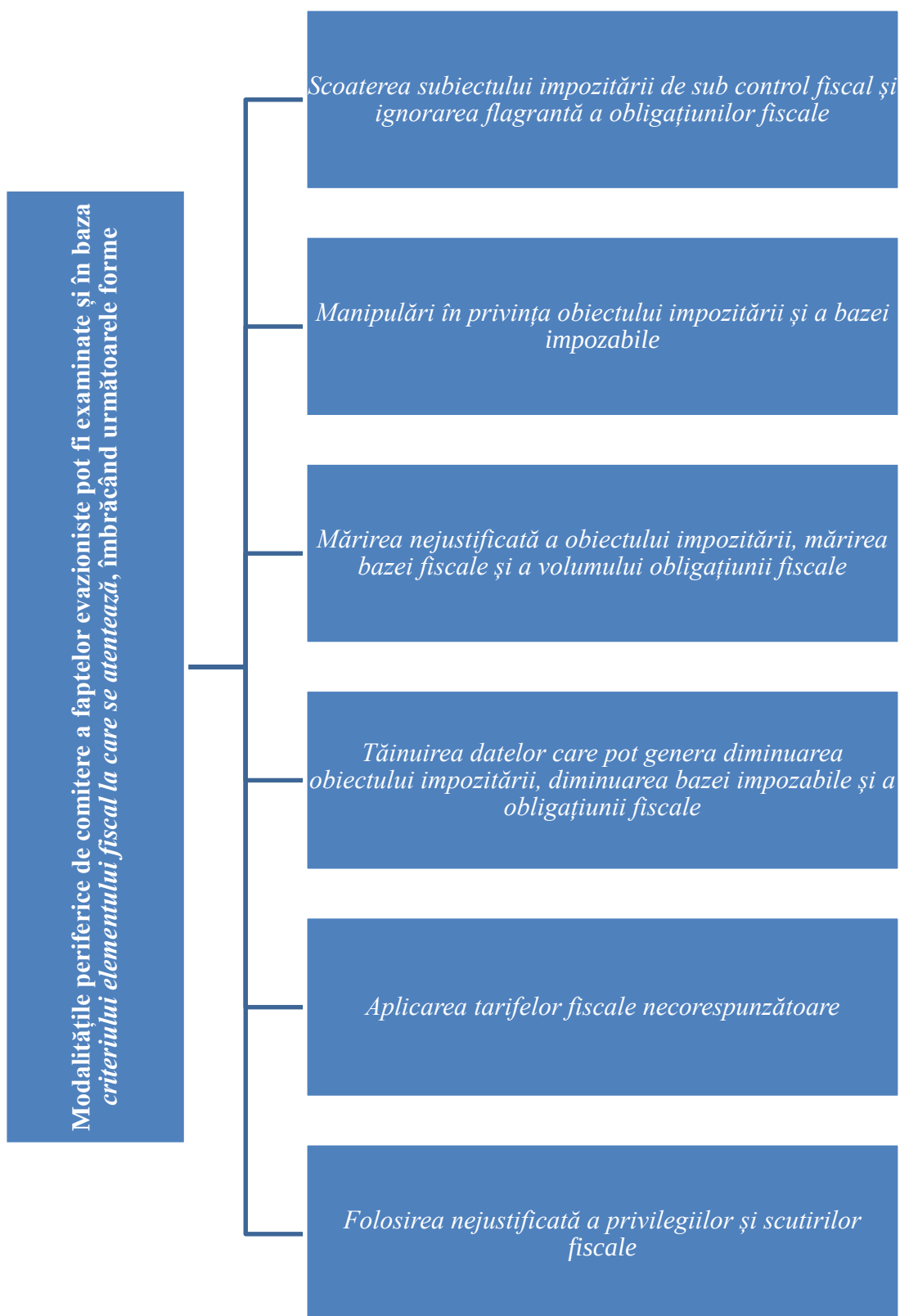
Anexa 13. Clasificarea tehnicilor de comitere a fraudei fiscale în baza criteriului cantitativ



Anexa 14. Clasificarea modalităților generale de săvârșire a faptelor de evaziune fiscală



Anexa 15 Modalități de comitere a evaziunii fiscale în funcție de elementul fiscal la care se atentează



Anexa 16. Caracteristica criminalistică a infracțiunii de evaziune fiscală

Caracteristica criminalistică a categoriei respective de infracțiuni vizează:

Pericolul social pe care îl prezintă categoria de infracțiuni prin frecvența cu care se manifestă.

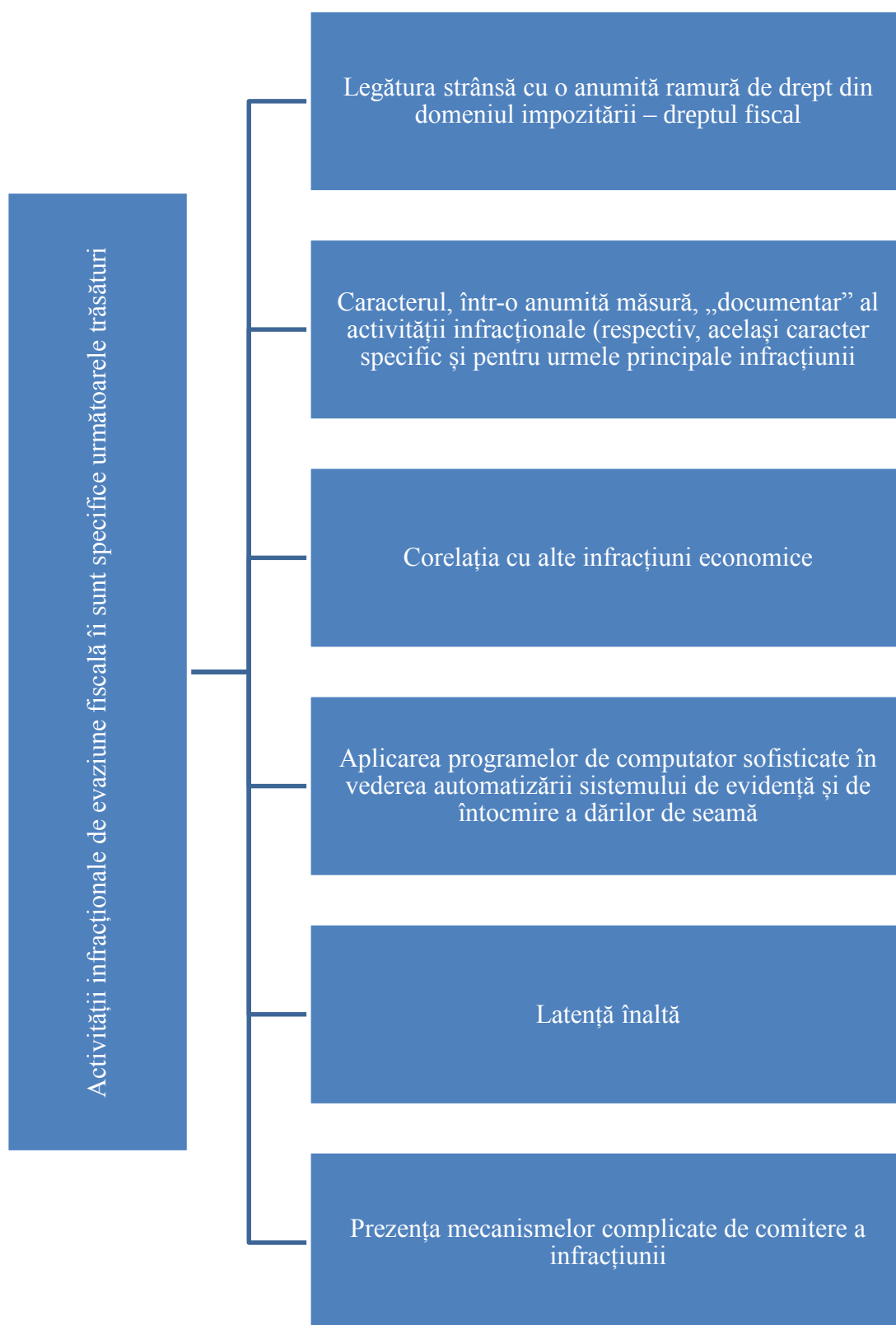
Trăsăturile tipice ale categoriei în cauză de infracțiuni, adică elementele ce particularizează obiectul atentării, locul, timpul, împrejurările și modul în care s-a acționat în momentul săvârșirii infracțiunii, făptuitorul infracțiunii și alte persoane implicate.

Modul de operare, adică mijloacele și maniera de aplicare a acestora în vederea atingerii scopului infracțional. Modul în care s-a acționat sugerează organului de urmărire penală direcția activității de cercetare a faptei.

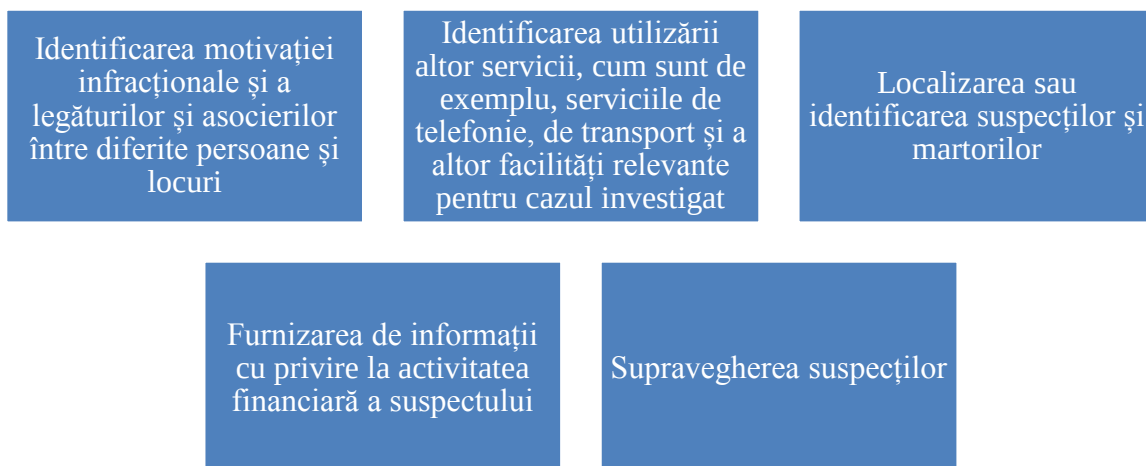
Urmele tipice categoriei respective de infracțiuni, natura și mecanismul formării acestora, localizarea, gradul de fixare și persistență, alte semne distinctive pot servi la orientarea activității de căutare a infractorului.

Individualitatea învinutului în comiterea infracțiunii, ansamblul de trăsături sociale, juridice, fizice și psihologice prin care se remarcă aceștia și comportamentul față de organul de urmărire penală și instanța de judecată.

Anexa 17. Trăsăturile activității infracționale de evaziune fiscală

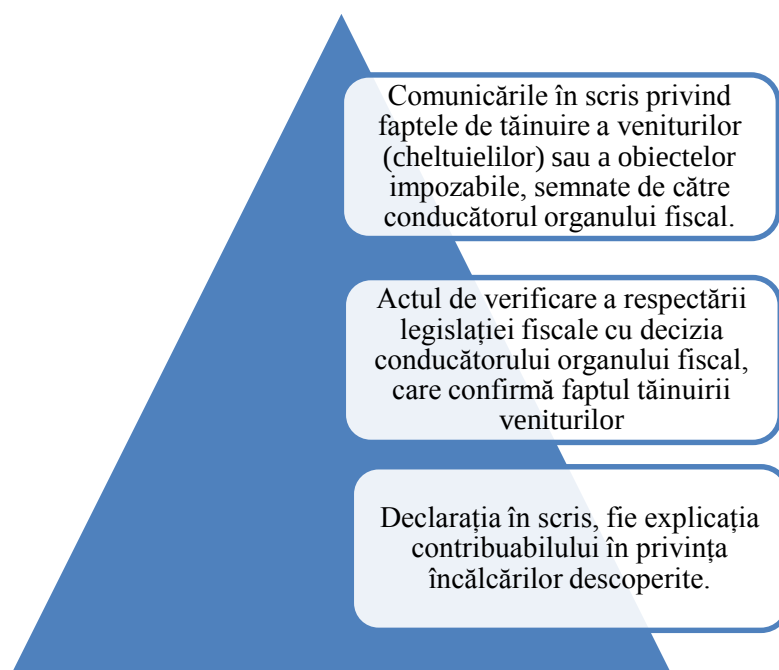


Anexa 18. Informațiile care pot sprijini investigarea cauzelor de evaziune fiscală



Anexa 19. Temeiurile pornirii urmăririi penale în cauzele de evaziune fiscală

În calitate de temeiuri de pornire a urmăririi penale în privința faptelor de evaziune fiscală servesc materialele (înștiințările) în scris ale organelor fiscale și de control cu privire la încălcările fiscale:



Anexa 20. Circumstanțele care urmează a fi stabilite la investigarea cauzelor de evaziune fiscală
În cazurile de investigare a infracțiunilor de evaziune fiscală, urmează a fi stabilite următoarele
circumstanțe:

Termenul fixat pentru prezentarea declarației cu privire la venituri organului fiscal.

Dacă a fost prezentată informația (documentația) corespunzătoare și când a fost pusă la dispoziția organului fiscal.

Când au fost realizate operațiunile financiar-contabile, informațiile cu privire la care nu și-au găsit (sau și-au găsit) reflectare în documentele prezentate organului fiscal.

Pentru care perioadă de impozitare au fost prezentate organului fiscal documentele ce conțin informații denaturate. Când au fost comise acțiunile în urma cărora a fost denaturată informația referitoare la obiectul impozabil.

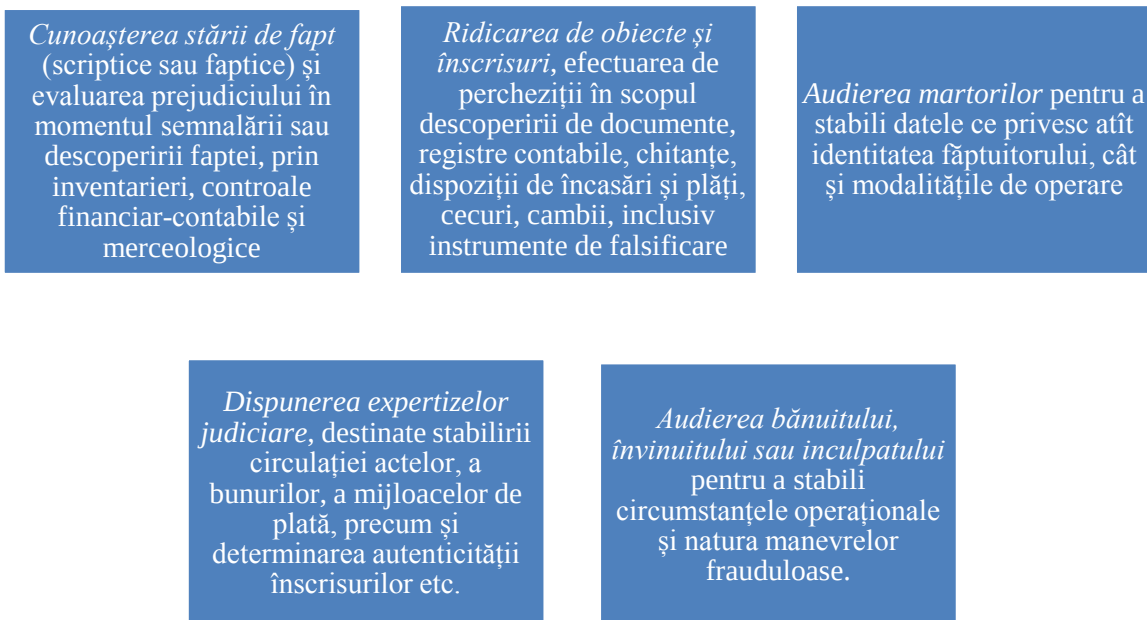
Care este caracterul informației denaturate, prezentate organului fiscal (mărirea cheltuielilor, diminuarea veniturilor, tănuirea obiectului impozabil etc. Cine a comis infracțiunea respectivă.

În care documente contabile sunt denaturate (falsificate) informațiile referitoare la venituri sau cheltuieli ori sunt tănuite obiectele impozabile (în calculul impozitului, dări de seamă, documente de evidență analitică, documente inițiale etc.)

Nu au fost tănuite informațiile cu privire la venituri sau cheltuieli prin intermediul nereflectării lor în documentele inițiale. Nu a fost realizată tănuirea obiectului impozabil prin careva modalități specifice (neluarea la evidență, lipsa înregistrării la organul fiscal, lipsa contului în bancă etc.).

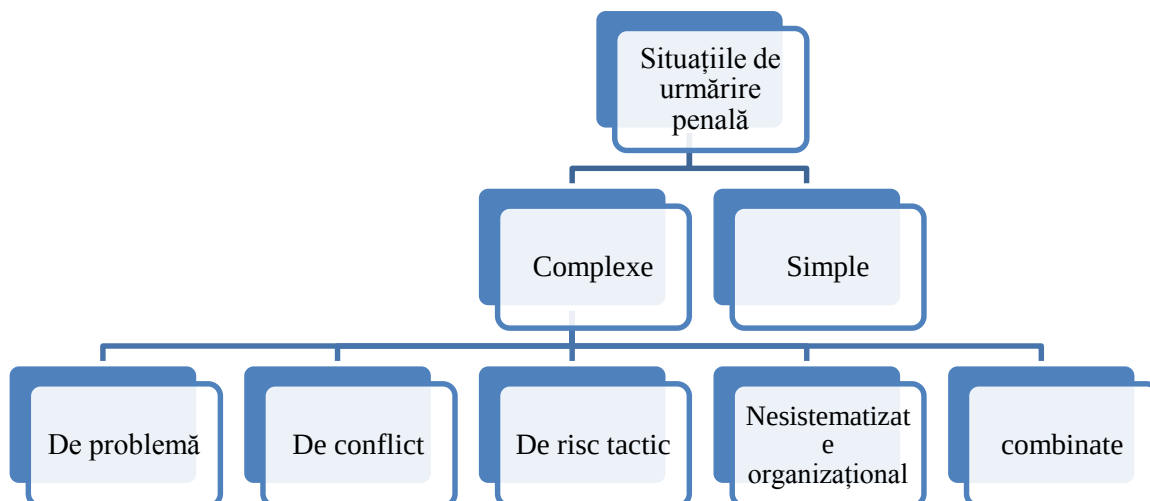
Anexa 21. Actele de urmărire penală efectuate în procesul cercetării faptelor de evaziune fiscală

Orice investigație de acest gen presupune adaptarea unor principii și inițierea anumitor măsuri:



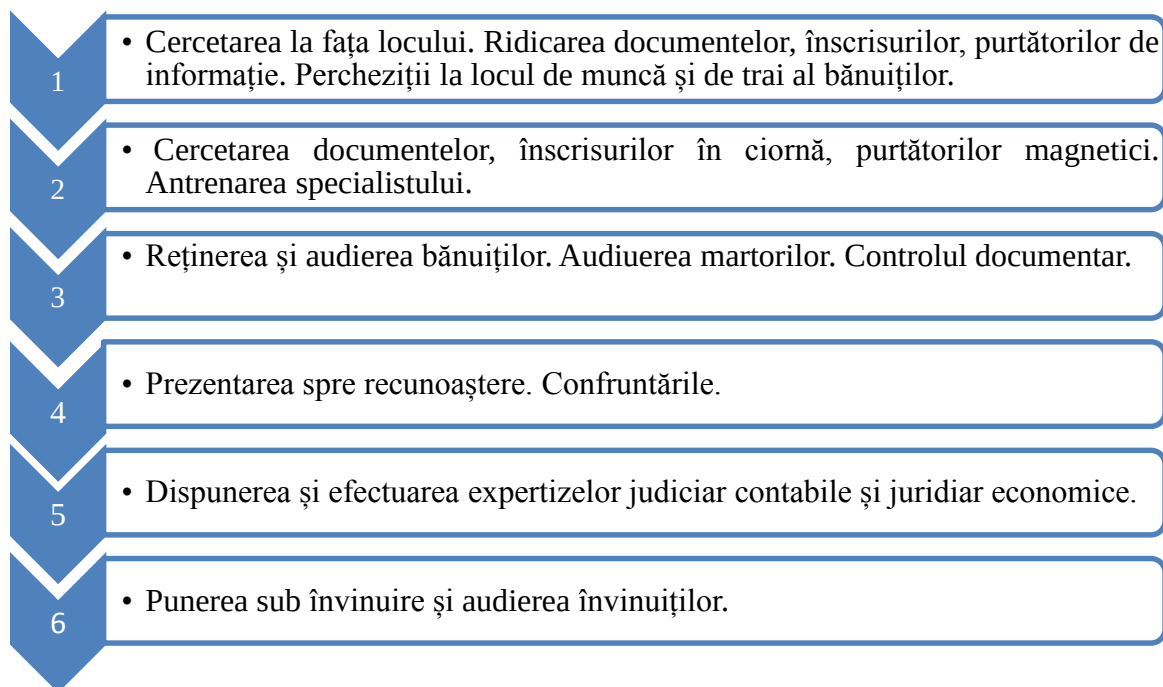
Anexa 22

Clasificarea situațiilor de urmărire penală

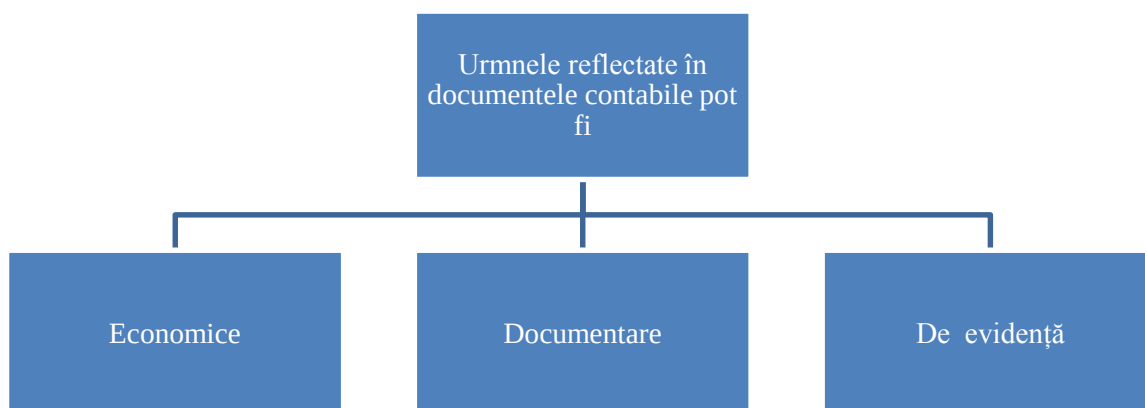


Anexa 23. Algoritmul acțiunilor de urmărire penală efectuate în cazul insuficienței materialului probator

În situațiile de incertitudine investigatorul urmează să soluționeze un complex de probleme și chestiuni potrivit următorului algoritm:

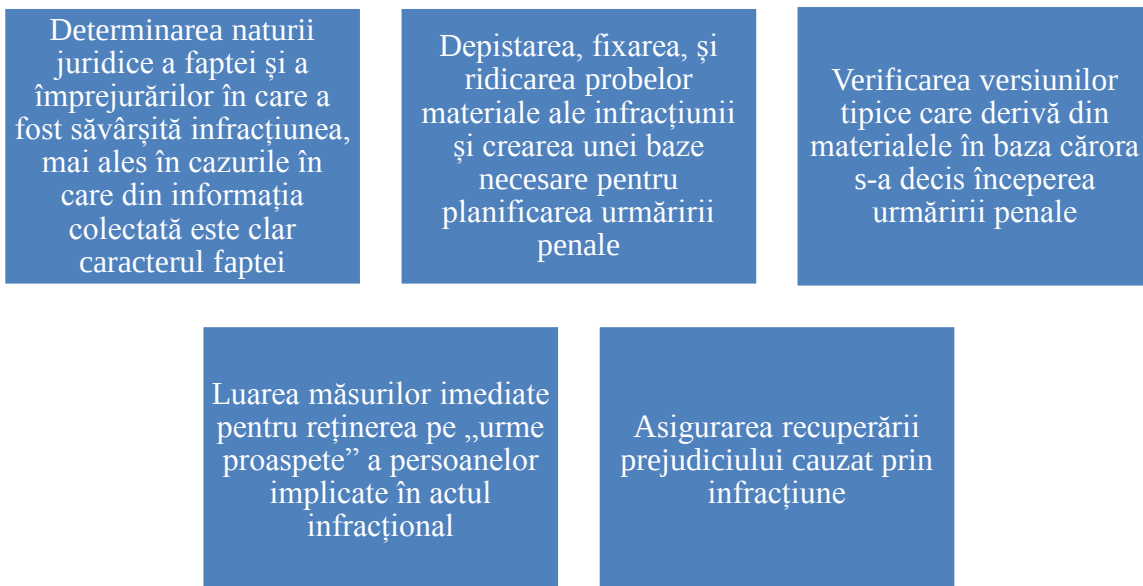


Anexa 24. Clasificarea urmelor reflectate în documentele contabile

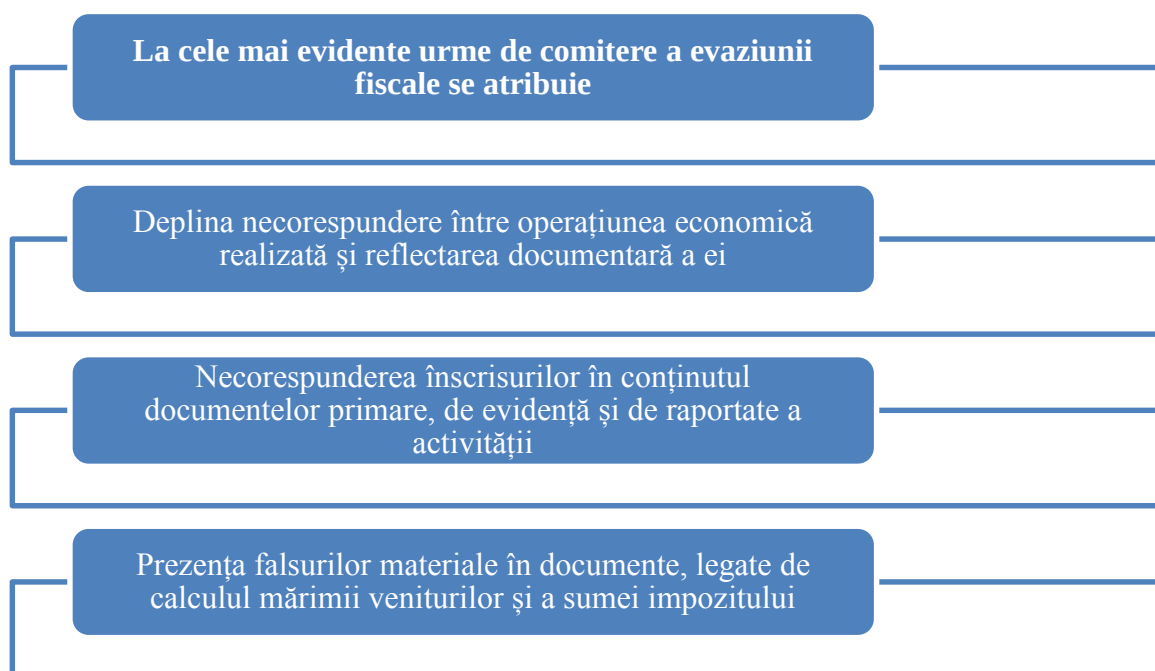


Anexa 25. Activitățile efectuate la faza inițială a cercetării faptelor de evaziune fiscală

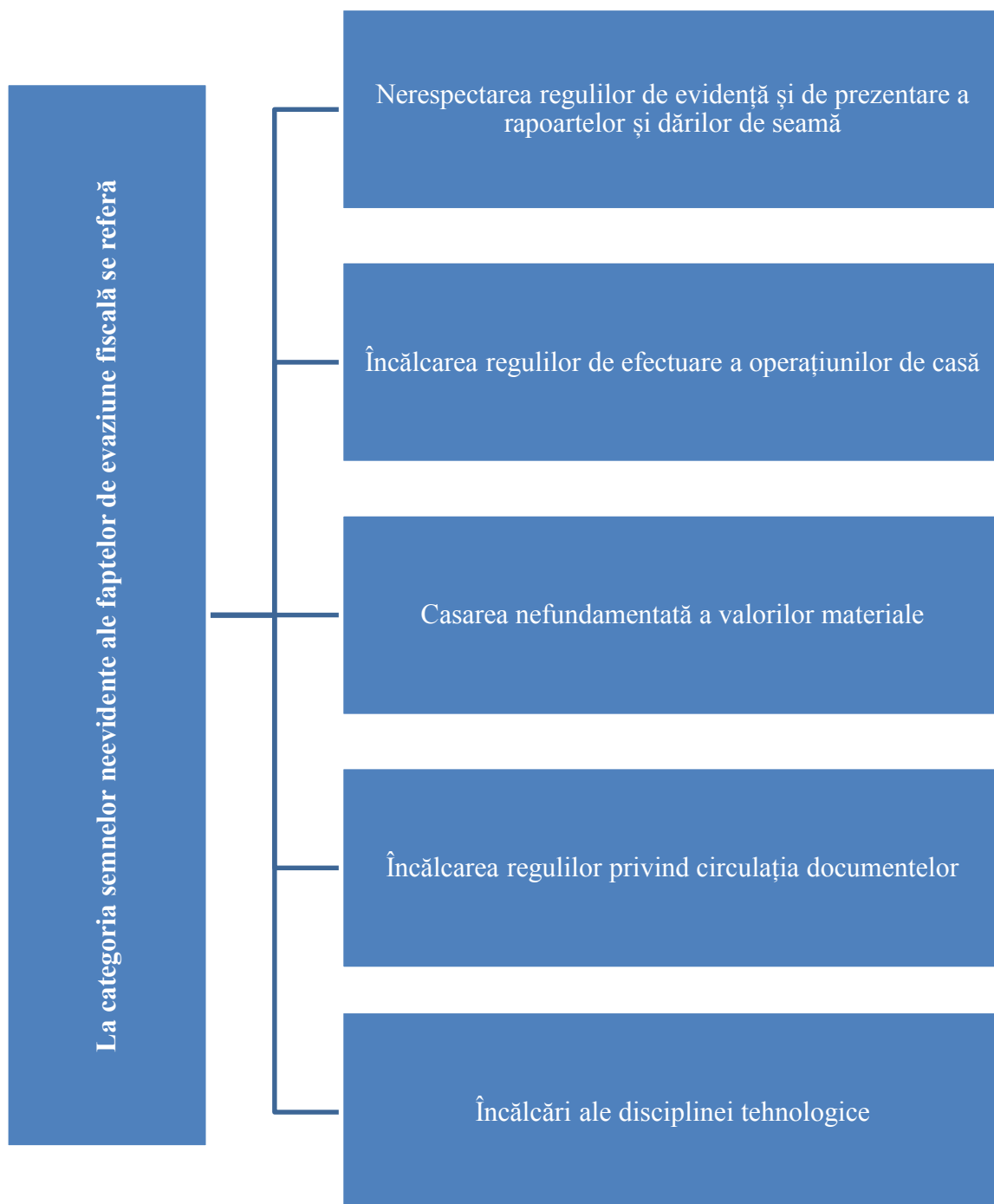
La etapa inițială, în cazul cercetării faptelor de evaziune fiscală, activitatea de cercetare se desfășoară neîntrerupt, în vederea soluționării problemelor specifice acestei etape, și anume:



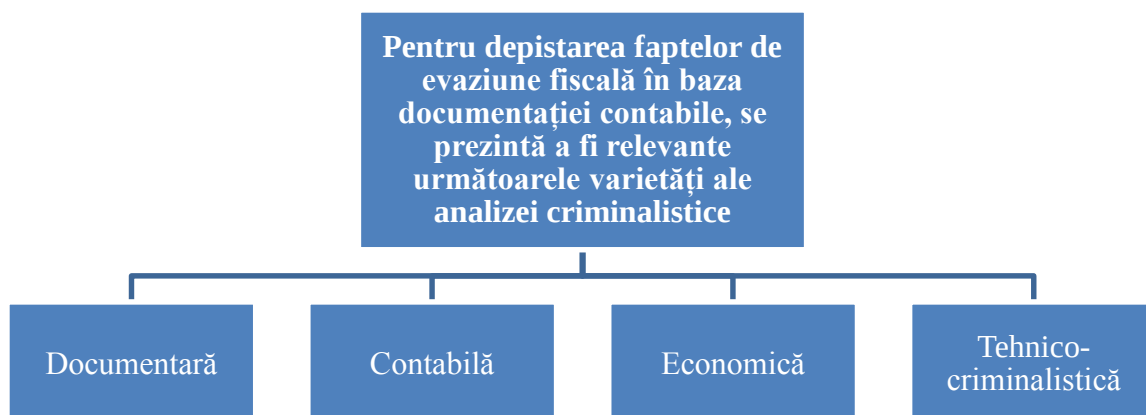
Anexa 26. Urmele evidente de comitere a infracțiunii de evaziune fiscală



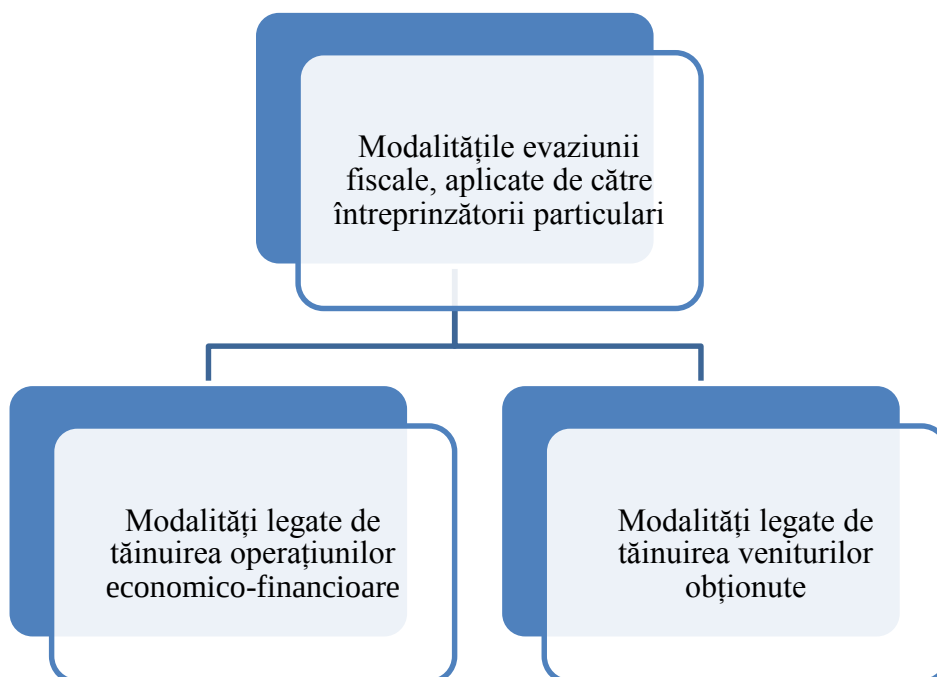
Anexa 27. Urme neevidente ale faptelor de evaziune fiscală



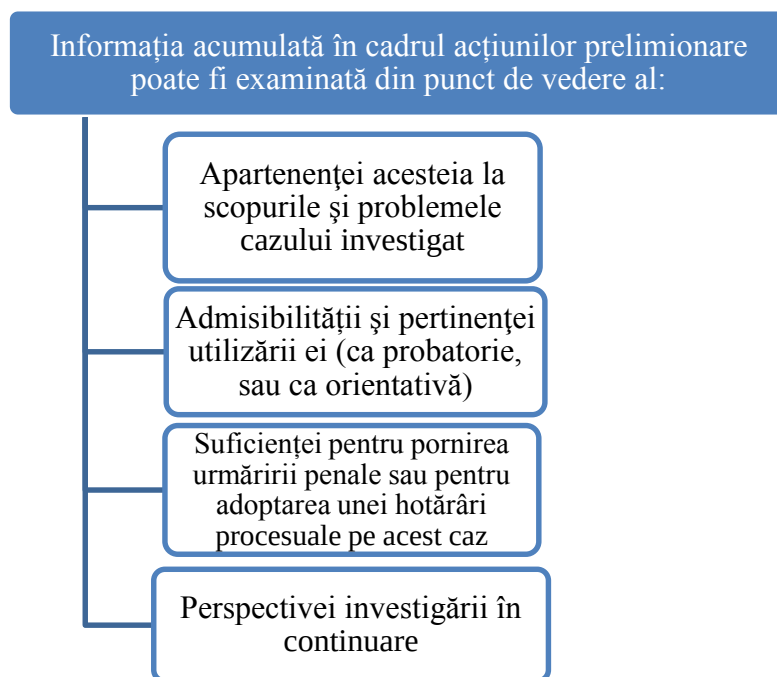
Anexa 28. Varietăți ale analizei criminalistice a faptelor de evaziune fiscală în baza documentației contabile



Anexa 29. Modalitățile de evaziune fiscală, aplicate de către întreprinzătorii particulari

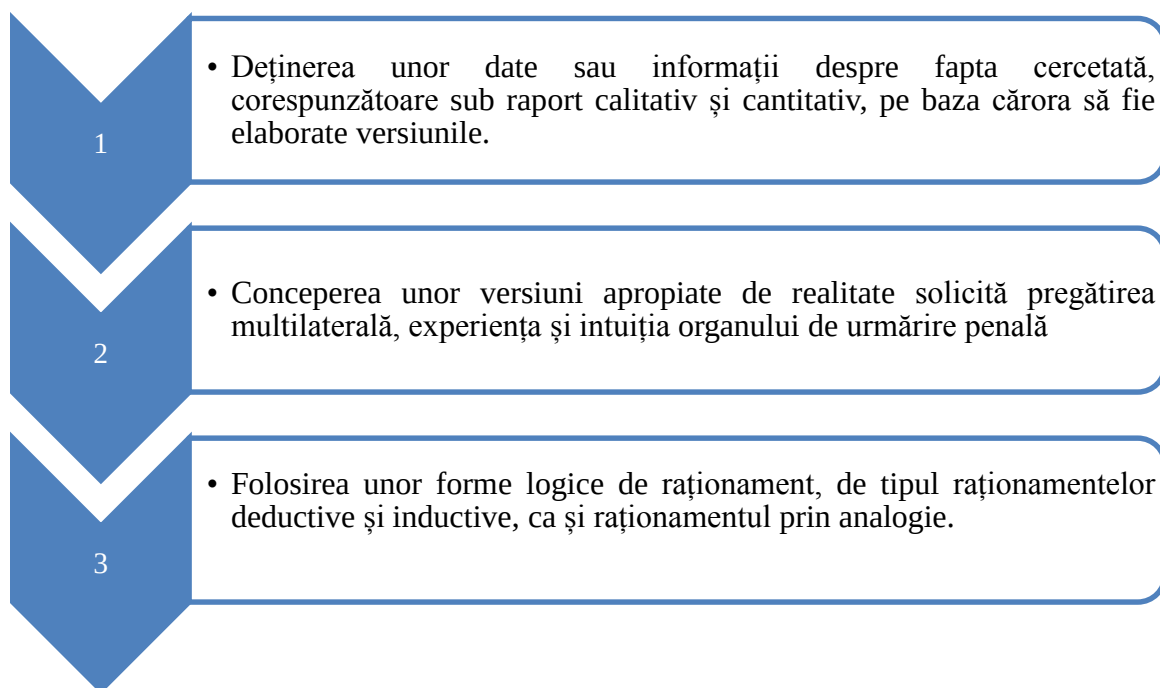


Anexa 30. Trăsăturile informației acumulate în cadrul acțiunilor premergătoare
Informația acumulată în cadrul acțiunilor premergătoare poate fi examinată sub diverse
aspecte:



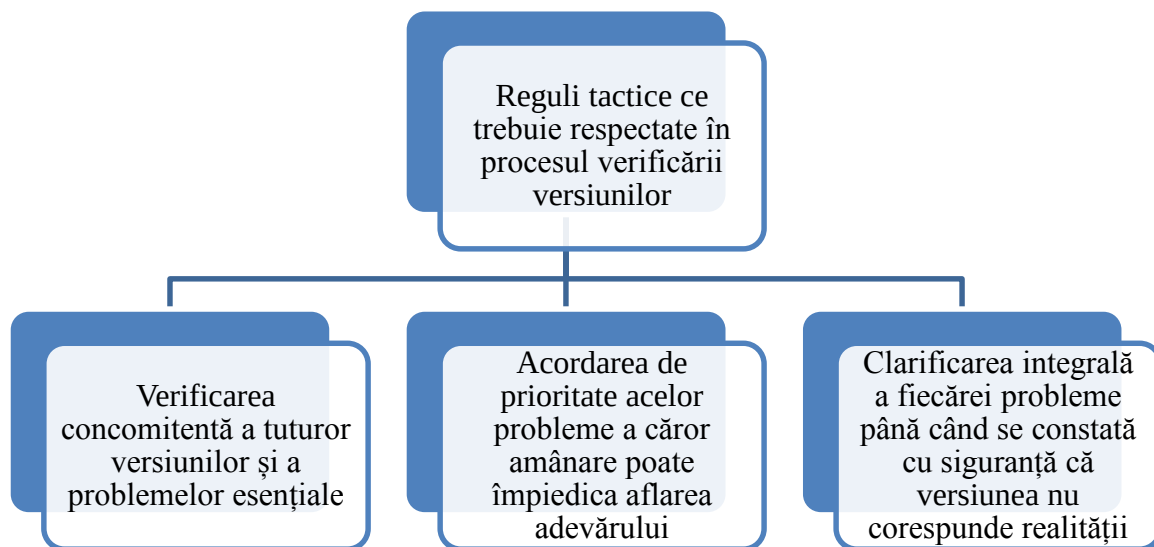
Anexa 31. Condițiile elaborării versiunilor

Pentru elaborarea versiunilor care să servească pe deplin aflării adevărului sub raport tactic, este necesar să fie întrunite mai multe condiții, primordiale fiind:



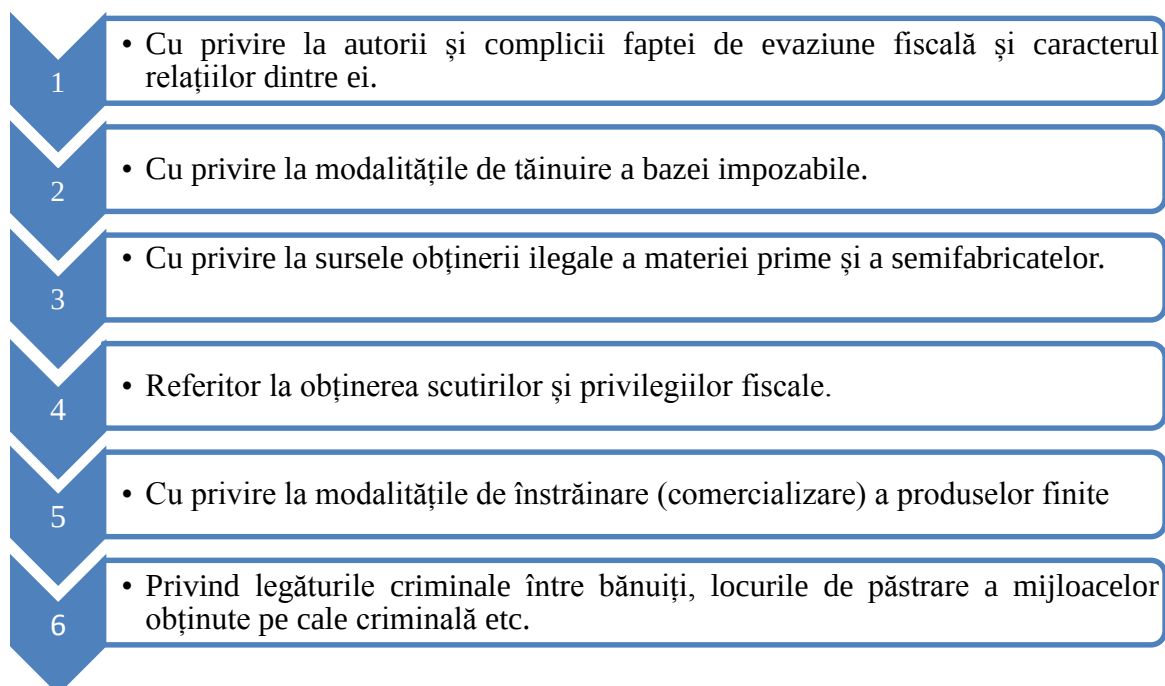
Anexa 32. Reguli tactice de verificare a versiunilor

La verificarea fiecărei versiuni este necesară respectarea anumitor reguli tactice, reguli impuse de necesitatea justei soluționări a cauzei:



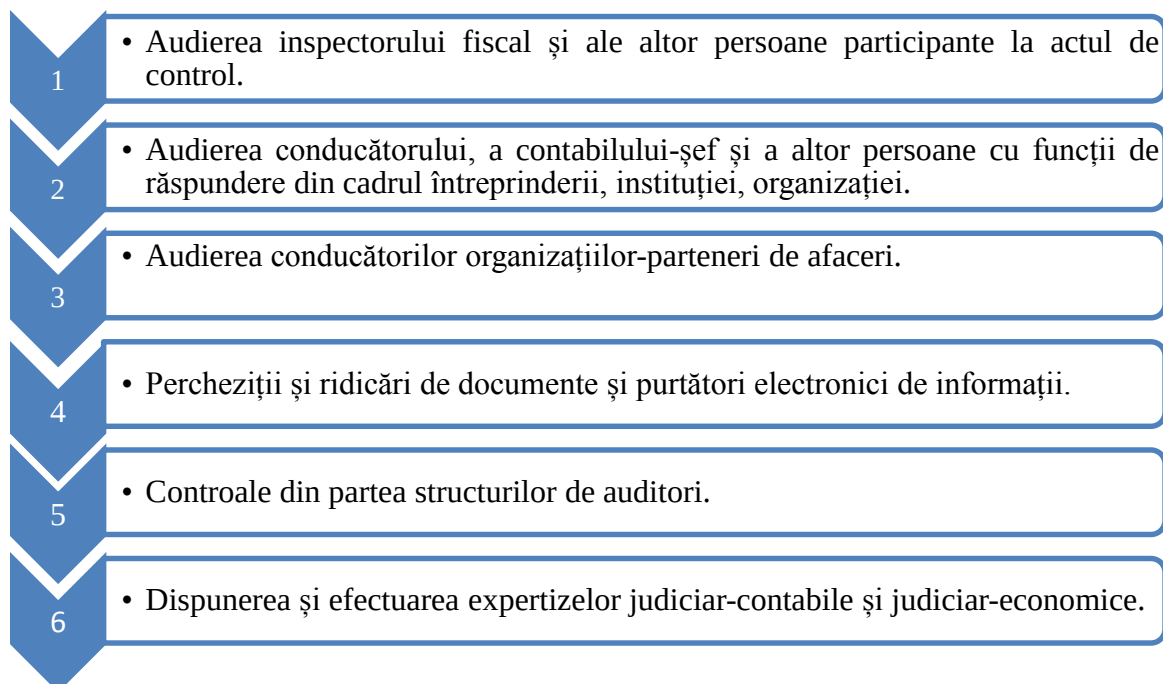
Anexa 33. Versiunile tipice particulare, elaborate la faza inițială a cercetărilor

Versiunile particulare tipice de urmărire penală, elaborate la faza inițială a cercetărilor pot fi următoarele:



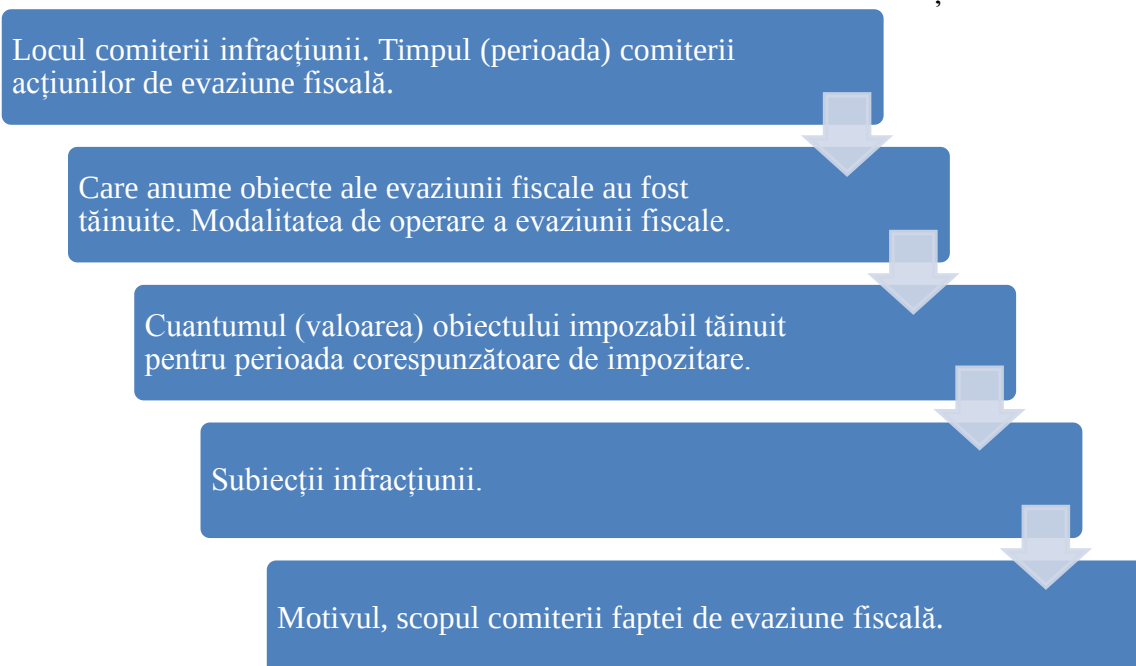
Anexa 34. Mijloacele tipice privind soluționarea sarcinilor investigației

În cauzele referitoare la faptele de evaziune fiscală, în calitate de mijloace tipice de soluționare a sarcinilor investigației figurează:

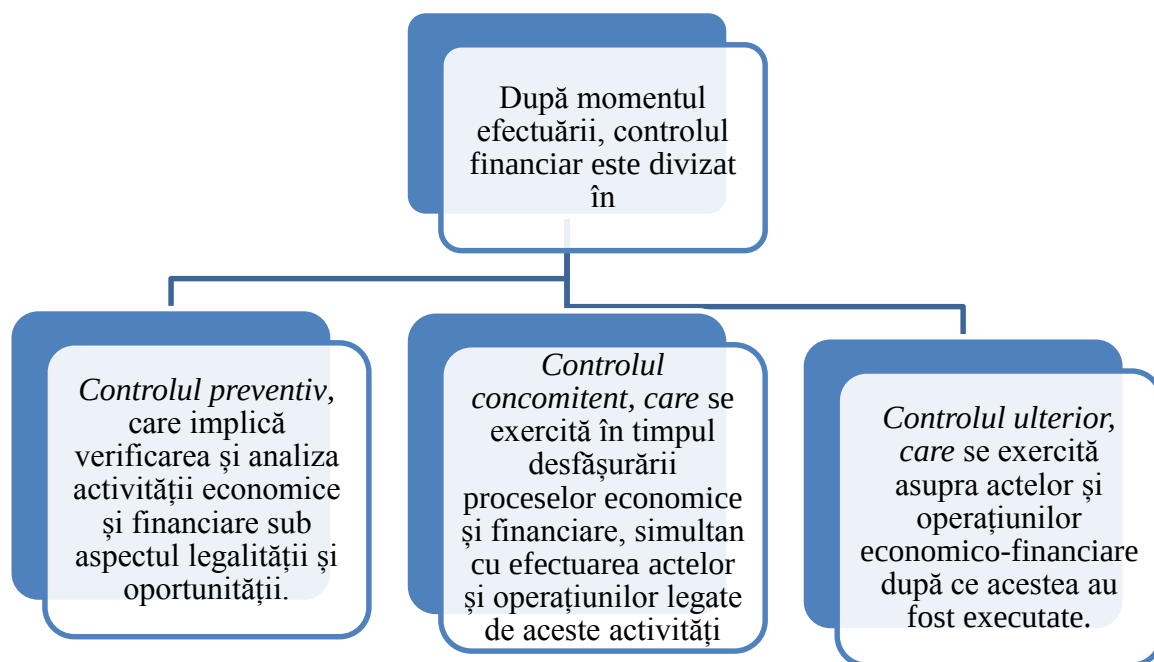


Anexa 35. Circumstanțele care urmează a fi stabilite la etapa inițială a cercetării cauzelor de evaziune fiscală săvârșite de persoanele juridice

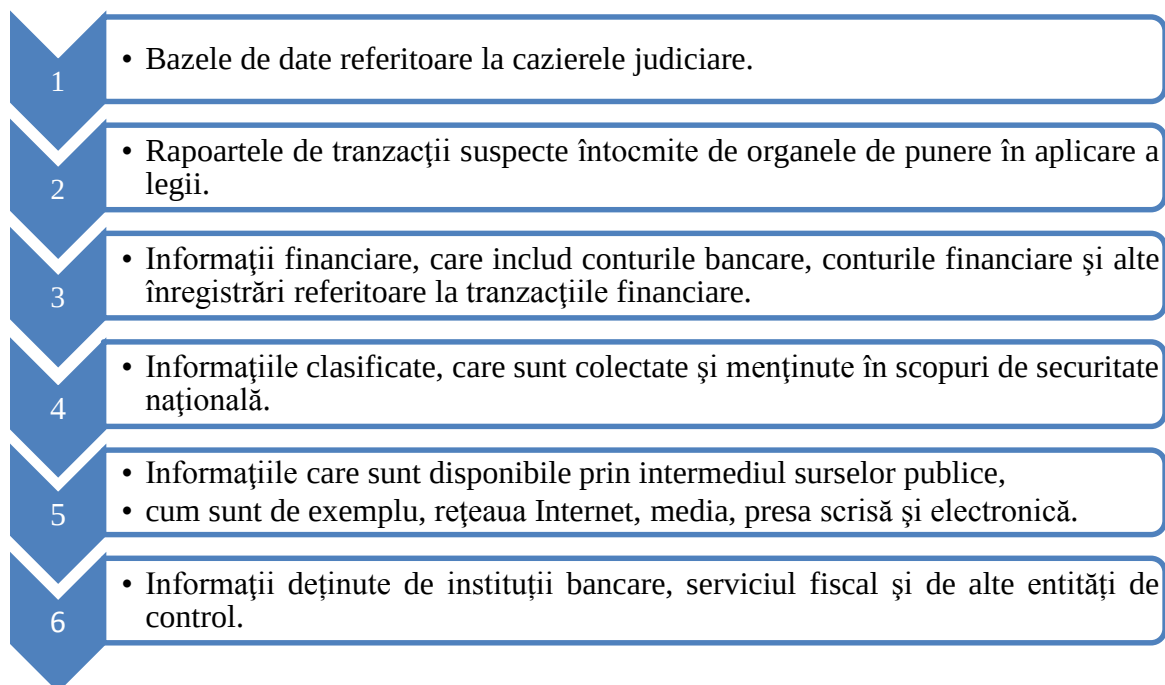
Reieșind din caracteristica criminalistică a infracțiunilor fiscale, la faza inițială a cercetării este necesar de a stabili următoarele circumstanțe:



Anexa 36. Clasificarea controlului financiar după momentul efectuării acestuia

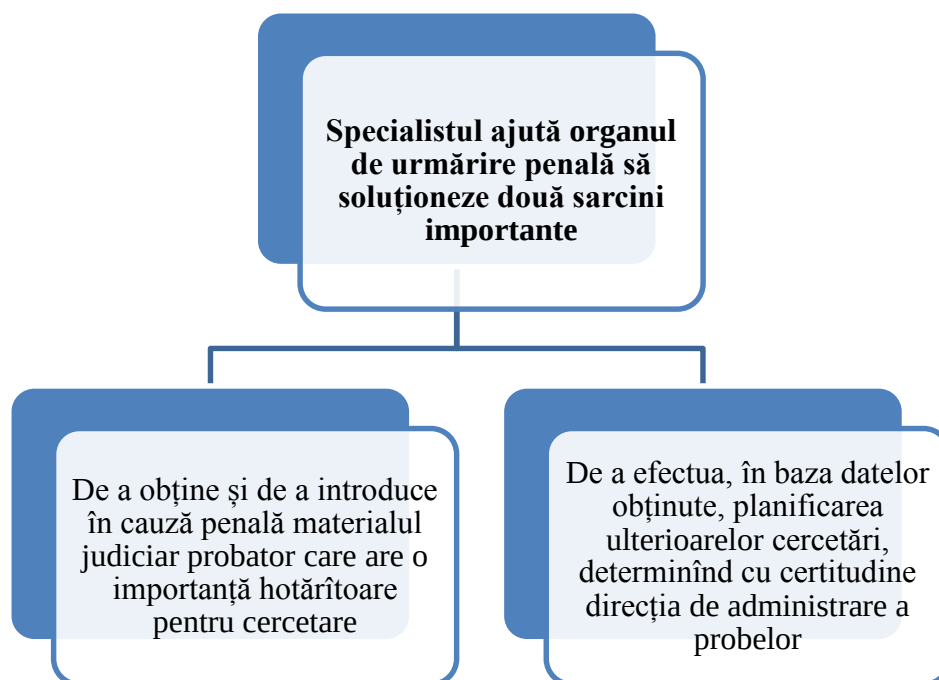


Anexa 37. Sursele de informare la care organele de drept apelează în procesul investigării cauzelor de evaziune fiscală:

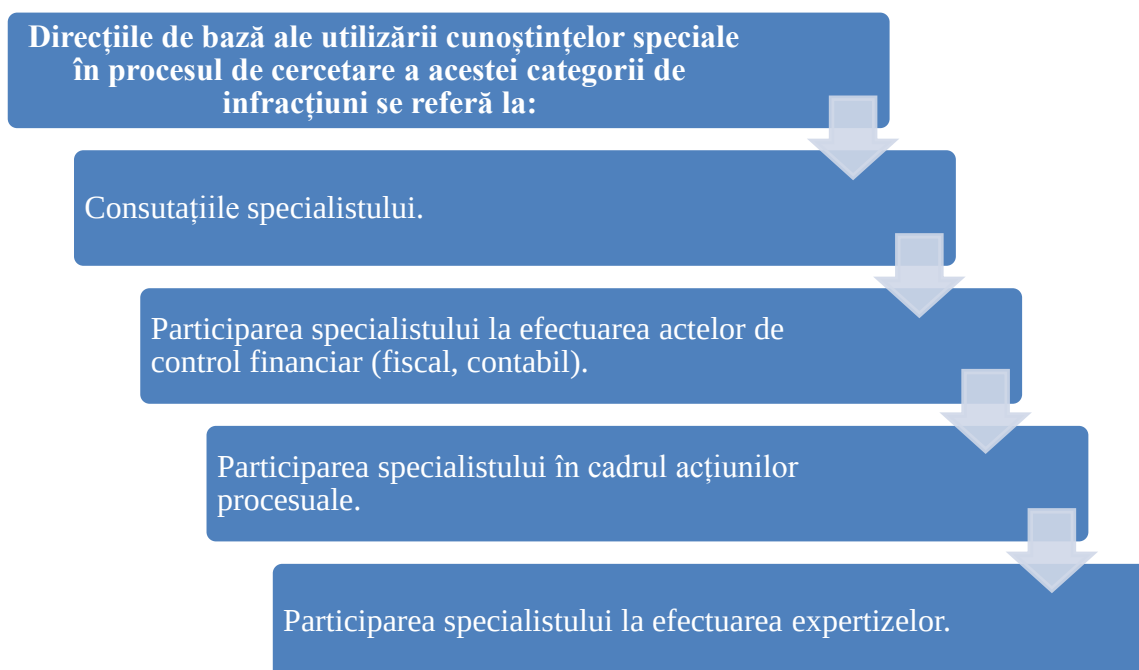


Anexa 38. Sarcinile la soluționarea căror contribuie specialistul în procesul efectuării urmăririi penale

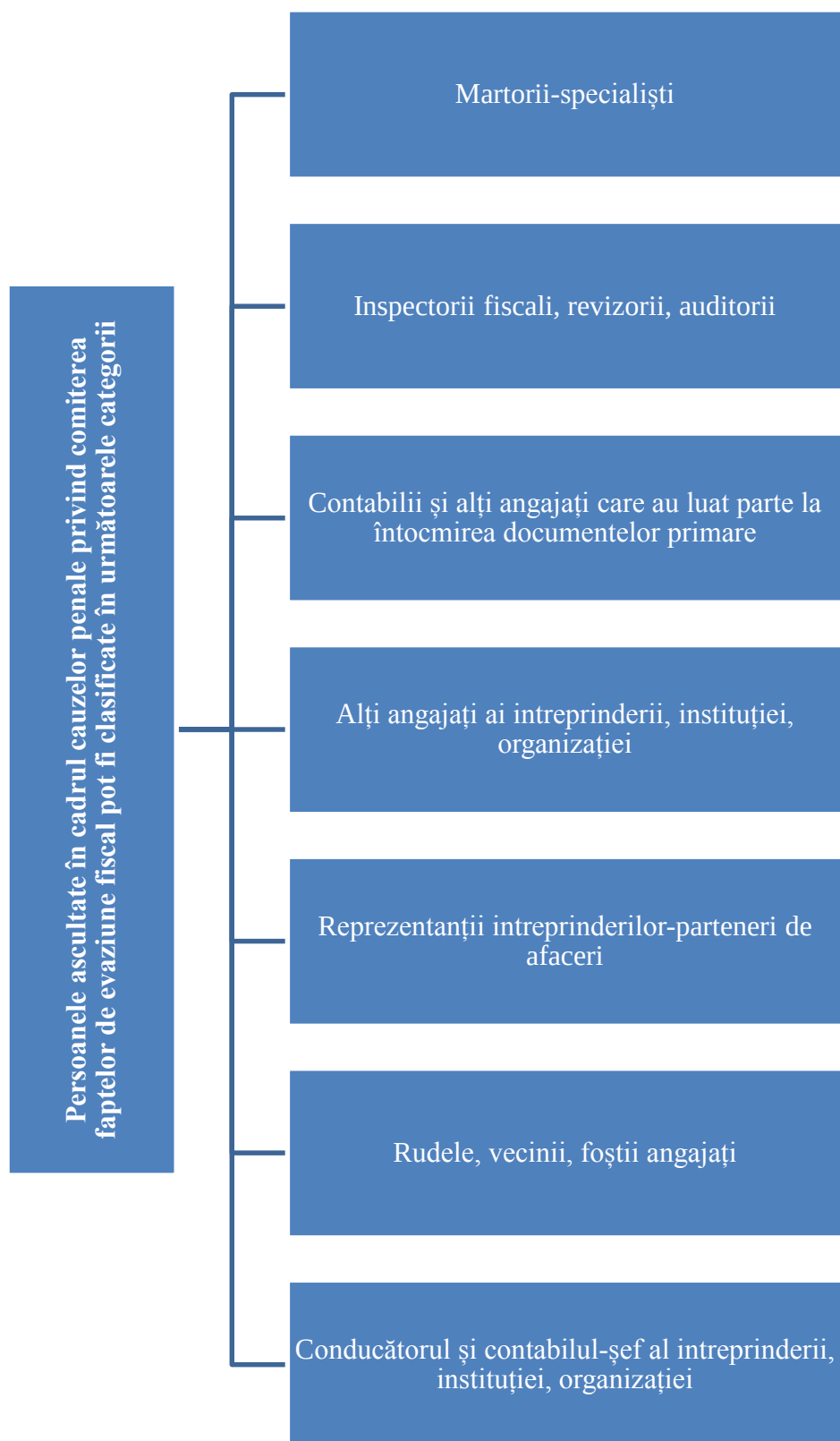
Specialistul ajută ofițerul de urmărire penală să soluționeze două sarcini importante:



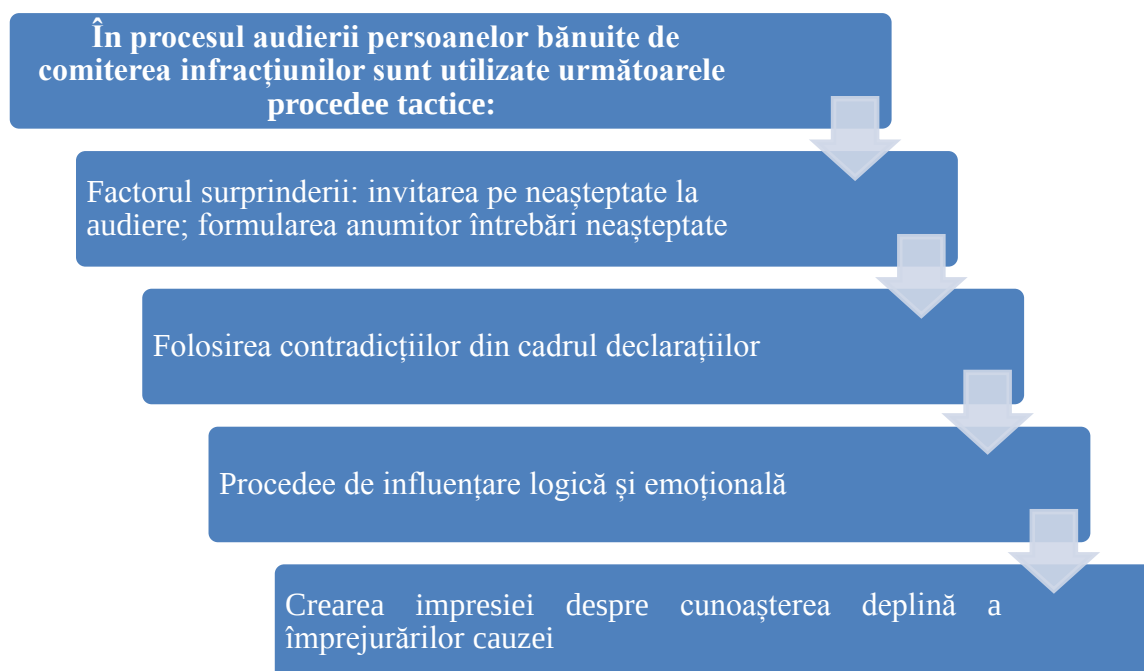
Anexa 39. Direcțiile de bază privind utilizarea cunoștințelor speciale în procesul de cercetare a faptelor de evaziune fiscală



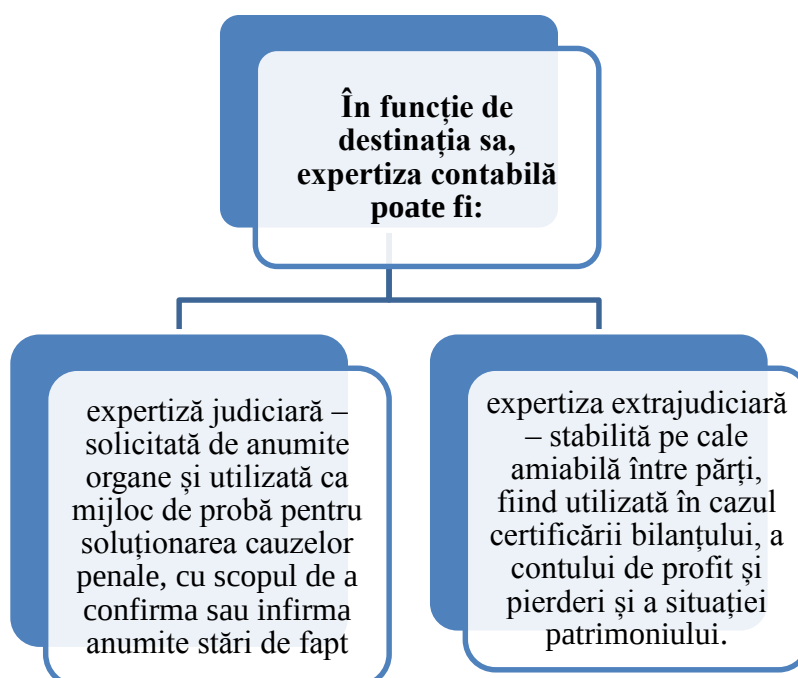
Anexa 40. Categoriile de persoane ascultate în procesul cercetării cauzelor de evaziune fiscală



Anexa 41. Procedee tactice folosite la audierea persoanelor bănuite în comiterea faptelor de evaziune fiscală

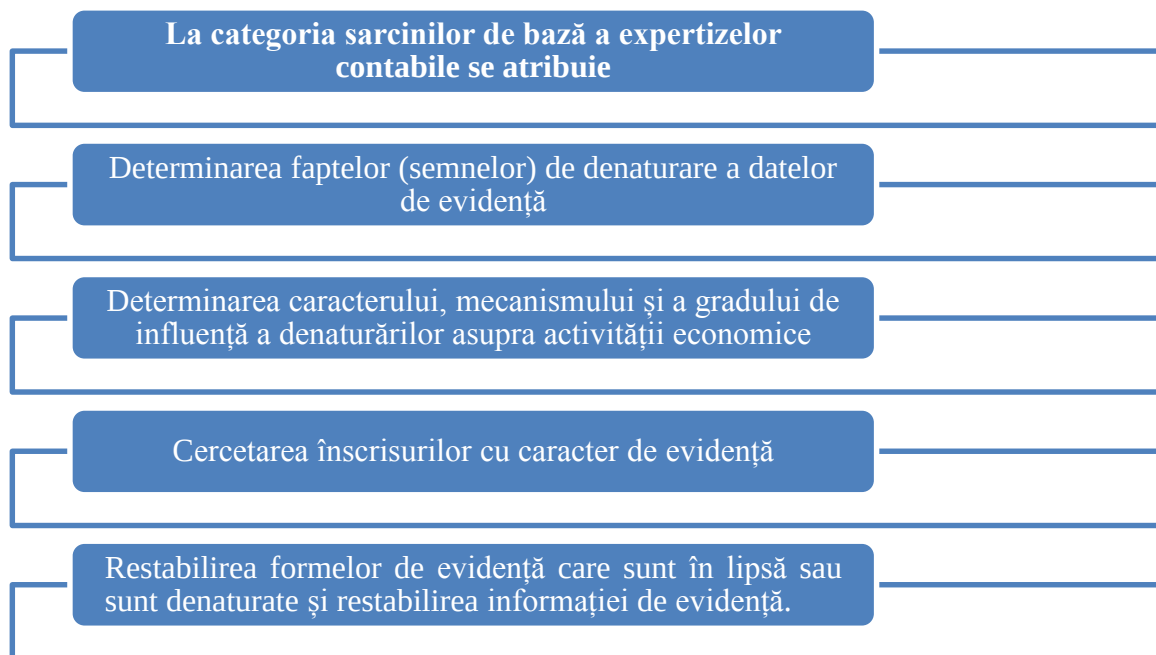


Anexa 42. Clasificarea expertizelor contabile

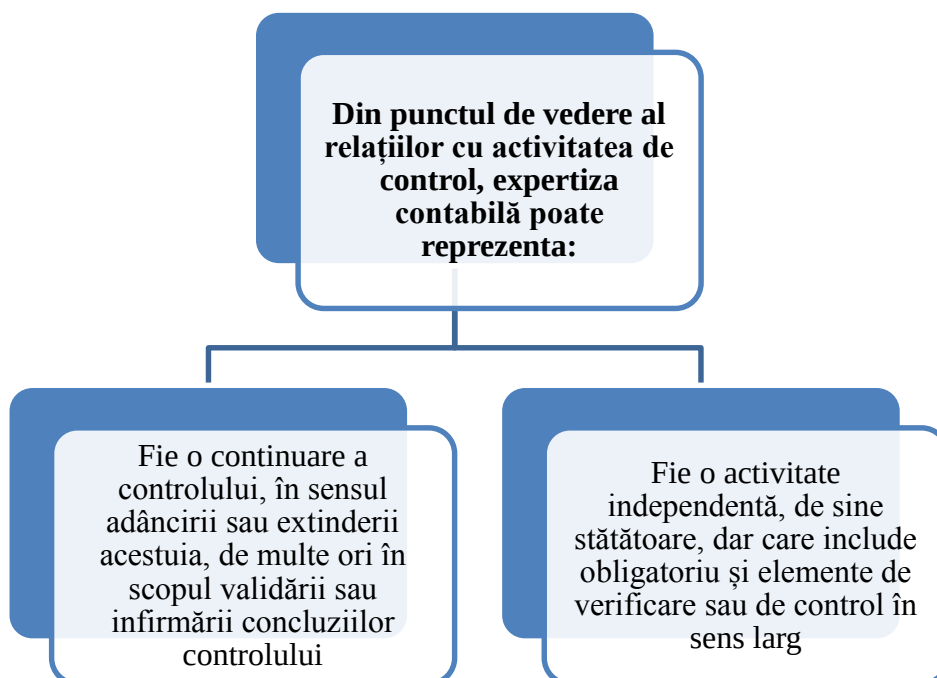


Anexa 43. Sarcinile de bază ale expertizei contabile

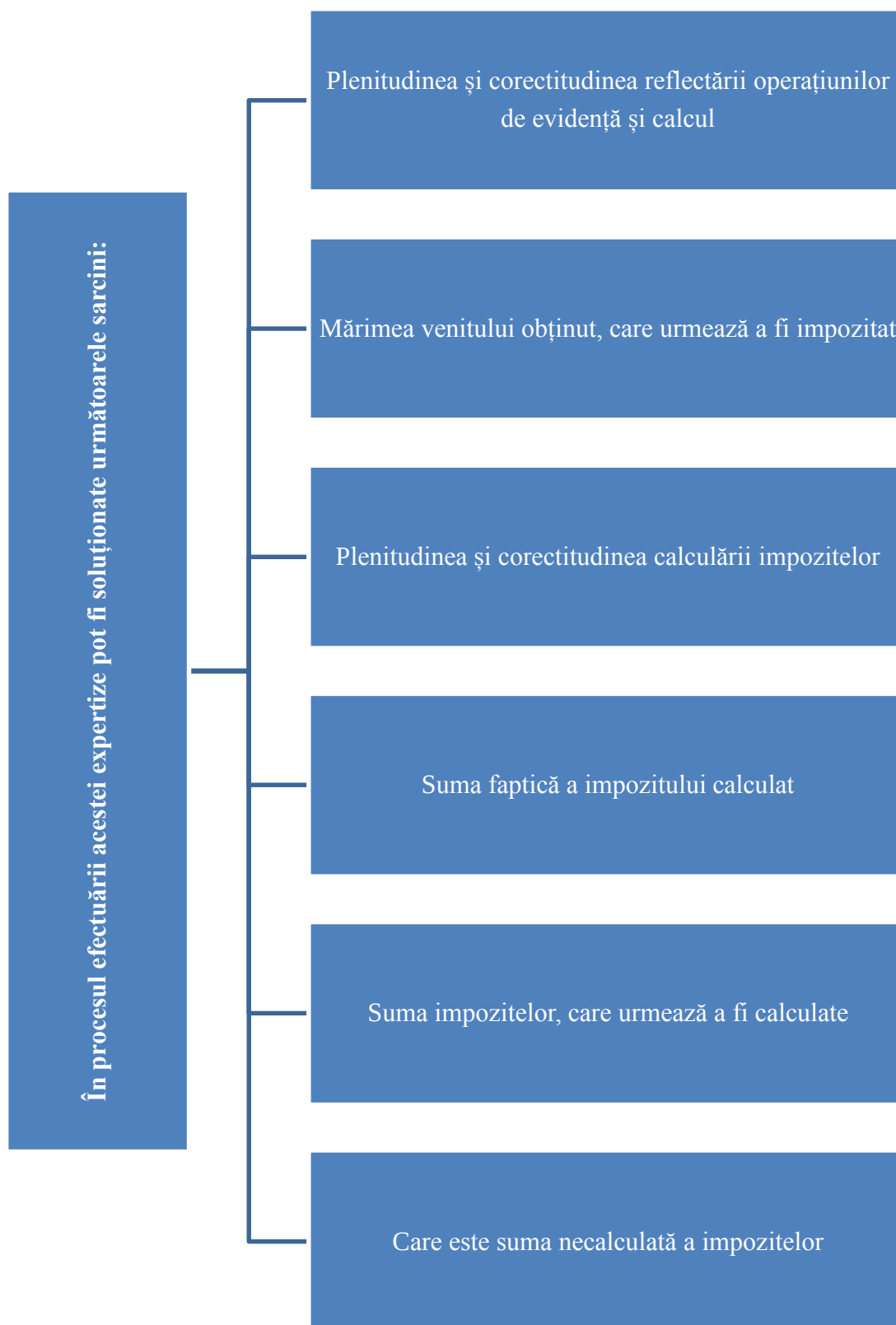
La categoria sarcinilor de bază a expertizelor contabile se referă:



Anexa 44. Coraportul dintre activitatea de control și expertiza contabilă

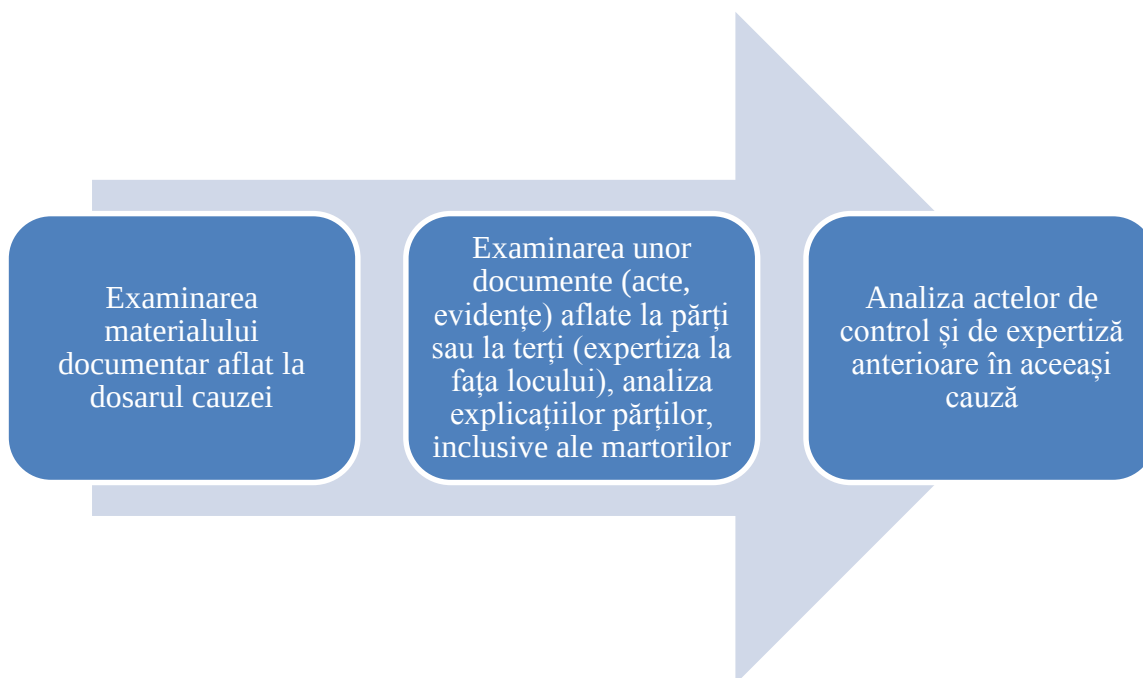


Anexa 45. Obiectul expertizei fiscale și sarcinile soluționate

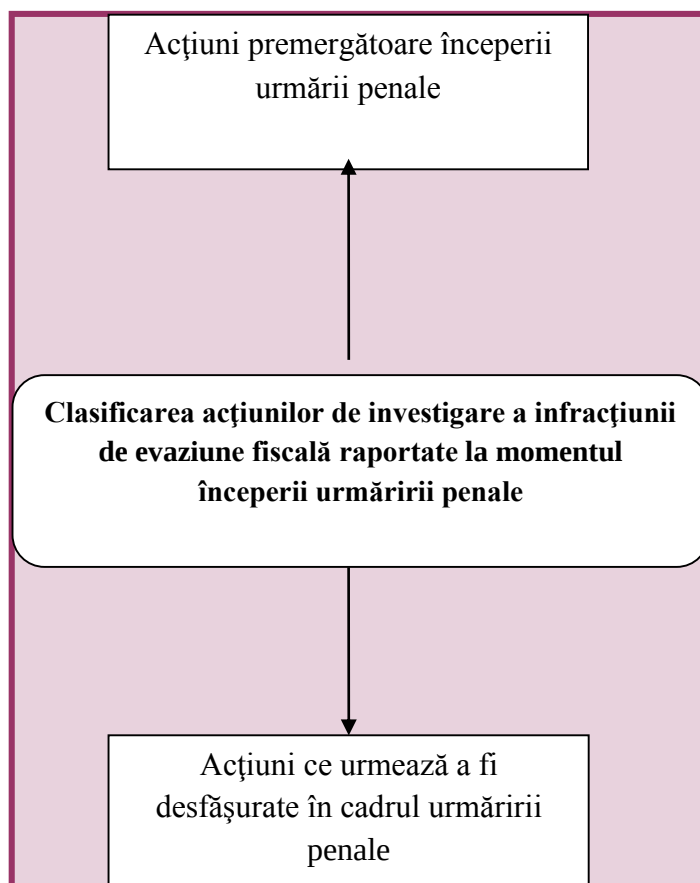


Anexa 46. Etapele expertizei contabile

Procedural, efectuarea expertizei contabile presupune:



Anexa 47. Clasificarea acțiunilor de investigare a infracțiunii de evaziune fiscală raportate la momentul începerii urmăririi penale



DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, **Busuioc Nadejda**, declar pe proprie răspundere că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele, în conformitate cu legislația în vigoare.

Busuioc Nadejda_____

12.11.2019

CV AL AUTORULUI

INFORMAȚII PERSONALE



Busuioc Nadejda

str.N.Dimo 29/3, ap.125, 2045, Chișinău, Republica Moldova

022 438111 +373 069337560

busuiocnadea@yahoo.com; nadejda.busuioc@procuratura.md

Sexul Feminin | Data nașterii 01.09.1983 | Naționalitatea română

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

Scrieți datele (de la - până la)

10.05.2017-prezent – procuror în Procuratura Anticorupție
01.08.2016-10.05.2017 procuror în Procuratura pentru Combaterea Criminalității Organizate și Cauze Speciale
04.06.2016-01.08.2018 procuror în Procuratura Generală, Secția exercitare a urmăririi penale în cauze de criminalitate organizată și excepționale
31.04.2013-04.06.2016 – procuror în Procuratura Anticorupție
2006-31.04.2013 – ofițer superior de urmărire penală pe cauza excepțională a Centrului Național Anticorupție / Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

Scrieți datele (de la - până la)

Scrieți calificarea obținută

Scrieți nivelul EQF, dacă îl cunoașteți

Scrieți denumirea organizației de educație sau formare și localitatea (dacă este relevant, scrieți și țara)

- 2008-prezent Doctorandă a Institutului Cercetări Juridice și Sociologice a Academiei de Științe a Moldovei
- 2005-2006 Școala Internațională de Științe Politic din Katowice, Polona,
- 2005-2006 Masterat la Universitatea Liberă Internațională din Molodva, Magistrul în Drept, Specialitatea Drept Penal;
- 2001-2005 Universitatea de Stat din Moldova, specialitatea Drept Internațional, Licențiat în Drept
- 1990-2001 Liceul teoretic român-francez "Gh.Asachi", Diplomă de bacalaureat

COMPETENTE PERSONALE

Limba(i) maternă(e)

Româna

Alte limbi străine cunoscute

Rusa / Franceza

Engleza

INTELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
Ascultare	Citare	Participare la conversație	Discurs oral	
Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator experimentat
Scrieți denumirea certificatului. Scrieți nivelul, dacă îl cunoașteți.				
C1	C1	C1	C1	C1
Scrieți denumirea certificatului. Scrieți nivelul, dacă îl cunoașteți.				

Niveluri: A1/A2: Utilizator elementar - B1/B2: Utilizator independent - C1/C2: Utilizator experimentat
[Cadru european comun de referință pentru limbi străine](#)

Competențe de comunicare

Scrieți competențele de comunicare deținute. Specificați contextul în care au fost acestea dobândite. Exemplu:

- bune competențe de comunicare dobândite prin experiența proprie de procuror

Competențe organizaționale/manageriale

Scrieți competențele organizaționale/manageriale. Specificați contextul în care au fost acestea dobândite. Exemplu:

- leadership: un bun manager de echipă, capabilă de a lucra eficient și profesionist ca membru de echipă

Competențe dobândite la locul de muncă

Scrieți competențele dobândite la locul de muncă și care nu au fost menționate anterior. Specificați contextul în care au fost acestea dobândite. Exemplu:

- spirit de echipă, profesionism, responsabilitate

Competențe digitale

AUTOEVALUARE				
Procesarea informației	Comunicare	Creare de conținut	Securitate	Rezolvarea de probleme
UTILIZATOR INDEPENDENT	UTILIZATOR INDEPENDENT	UTILIZATOR INDEPENDENT	UTILIZATOR INDEPENDENT	UTILIZATOR INDEPENDENT

Niveluri: Utilizator elementar - Utilizator independent - Utilizator experimentat

Competențele digitale - Grilă de auto-evaluare

Scrieți denumirea certificatului.

Scrieți alte competențele informatice. Specificați contextul în care au fost acestea dobândite. Exemple:

- o bună stăpânire la suita de programe de birou (procesor de text, calcul tabelar, software pentru prezentări)

Alte competențe

Scrieți alte competențe care nu au fost menționate anterior. Specificați contextul în care au fost acestea dobândite. Exemplu:

Permis de conducere

Scrieți categoria permisului de conducere pe care îl dețineți. De exemplu:
B

INFORMATII SUPLIMENTARE

Seminarii

05.09-10.09.2014 – participant la sesiunii a 4-a a Universității Europene de Vară organizate de "Montesquieu Bordeaux IV", Franța

01.07-20.07.2014 – practica la avocatul Reulet Philippe, șeful baroului din Marmande, Franța
23.04-27.04.2018 – Training "Investigarea și Urmărirea Corupției de Nivel Înalt" desfășurate de CEELI Institue în Praga, Cehia

Distincții

17-18.12.2018 – atelier regional organizat de Uniunea Europeană și Consiliul Europei
"Evaluarea regională a independenței și eficacității operaționale a organelor anticorupție din țările partenariatului estic și controalele interne ca instrument de prevenire a integrității" desfășurat la Kiev, Ucraina.

Diplomă de Onoare a Centrului pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției

Diplomă de Onoare a Procuraturii Republicii Moldova

Afilieri

Insigna de Piept "Eminent a Procuraturii"

Certificări

Membru al Asociației Procurorilor din Republica Moldova

Certificat Francofon de Studii Politice al Școlii Internaționale de Studii Politice din Katowice Polonia