

CZU: 343.359.2

SITUAȚIILE, VERSIUNILE ȘI ACȚIUNILE INIȚIALE LA CERCETAREA INFRAȚIUNILOR DE EVAZIUNE FISCALĂ

Mihail GHEORGHITĂ, Florin Ilie LICĂ

Universitatea de Stat din Moldova

Se știe că cercetarea faptelor penale, inclusiv de evaziune fiscală, totdeauna poartă un caracter situativ pronunțat. Situația de urmărire penală se prezintă ca un ansamblu de condiții și circumstanțe reale în care acționează organul de urmărire penală la un anumit moment al cercetării cauzei concrete. Aceste condiții și circumstanțe sunt determinate de un ansamblu de factori obiectivi și subiectivi, care exercită sau care pot să exercite o influență esențială asupra direcției, mersului și rezultatelor cercetării.

Cuvinte-cheie: *situație, situație de urmărire penală, organ de urmărire penală, organ fiscal, organ special de investigații, interacțiune, impozit, obiect impozabil, verificare fiscală, versiune, acțiune de urmărire penală.*

SITUATIONS, VERSIONS AND INITIAL ACTIONS IN TAX EVASION CRIME INVESTIGATION

It is known that the investigation of criminal facts, tax evasion included, is always highly situational. Criminal prosecution appears as a set of real conditions and situations in which law enforcement authorities act at a particular point of specific case investigation. These conditions and circumstances are determined by a set of objective and subjective factors that exercise or are capable to exercise essential influence on the direction, path and outcome of the investigation.

Keywords: *situation, criminal prosecution situation, criminal prosecution authority, tax authority, special investigation authority, interaction, tax, taxable object, tax inspection, version, criminal prosecution action.*

Introducere

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

Pericolul social al faptelor incriminate la art.244 și 244¹ CP RM [1] și în Legea României nr.241/2005 [2] este condiționat de neîndeplinirea de către făptuitor a obligației stabilite la alin.(1) art.58 din Constituție, care prevede că „cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice” [3]. După cum precizează prof. V.Stati, „să nu uităm că, potrivit alin.(1) art.29 din Declarația Universală a Drepturilor Omului, orice persoană are îndatoriri față de colectivitate, deoarece numai în cadrul acesteia este posibilă dezvoltarea liberă și deplină a personalității sale” [4, p.282].

Numărul infrațiunilor fiscale atât în România, cât și în Republica Moldova este relativ mare, iar reacția organelor de drept la cercetarea și aplicarea răspunderii penale pentru ele este destul de modestă. Această modestie, după părerea noastră, este determinată, în primul rând, de imperfecțiunile dispozițiilor legale, de aplicarea neunitară a legislației în vigoare și a practicii penale la cercetarea delictelor fiscale, de lipsa unei interpretări unice orientative, precum și de inexistența unei metodici criminalistice de investigare a acestora în spațiul vorbitorilor de limbă română.

Metode aplicate și materiale utilizate

În procesul cercetării științifice și elaborării articolului dat au fost utilizate mai multe metode, cum ar fi: sistemică, logică, analitică, comparativă etc. În calitate de suport empiric au servit rezultatele obținute în urma studiului a peste 300 de cauze penale de evaziune fiscală, efectuat după un chestionar elaborat special, de asemenea experiența acumulată de autor în calitate de ofițer de urmărire penală la cercetarea a peste 500 de cauze penale privind încălcarea legislației fiscale și vamale, precum și datele interviurilor a 100 de persoane din rândul ofițerilor de urmărire penală, procurorilor și judecătorilor, care au investigat, condus cercetări și au examinat cauze penale pe categoria dată de infrațiuni.

Conținut de bază

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

În legătură cu aceasta, susținem opinia prof. V.Bercheșan, care menționează că în activitatea organelor de urmărire penală apar, deseori, situații când datele ce rezultă din actul de sesizare nu sunt suficiente pentru a se concluziona că în cazul concret sunt întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni, dar se întrevide posibilitatea completării acestora [5, p.49]. Altfel spus, nu totdeauna la obținerea unor date despre o evaziune fiscală starea de fapt este favorabilă pentru pornirea cauzei penale. Această stare de fapt, definită ca situație de urmărire penală, prezintă o totalitate de factori obiectivi care condiționează o anumită ordine, condiții și un mod de acțiune a organului de urmărire penală la cercetarea faptei prejudiciabile [6, p.310].

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

Prima situație: de regulă, cercetarea începe în momentul determinat de sursa de obținere a informației primare. După cum o demonstrează practica, aproximativ 95% din cauzele penale cu privire la evidența fiscală sunt pornite pe baza informațiilor obținute de la organele fiscale*. Dispunând de numeroși angajați și de o structură ramificată, organele fiscale efectuează un număr mare de verificări, al căror scop este de a stabili faptul plătirii incomplete a impozitelor. În virtutea acestei situații, probabilitatea descoperirii infracțiunilor fiscale este destul de mare.

A doua situație: informația primară cu privire la infracțiunea fiscală săvârșită este adunată de organele speciale de investigații. Surse pot fi: informațiile persoanelor care colaborează cu organele care exercită măsuri speciale de investigații; supravegherea operativă a proceselor de producție, de transportare și vânzare a producției; cercetarea încăperilor, mijloacelor de transport și a documentelor contabile; declarațiile persoanelor informate; consultațiile cu specialiștii în rezultatul măsurilor speciale de investigații; primirea mostrelor pentru cercetarea comparativă; analiza preliminară a documentelor, produselor și a materiei prime; utilizarea informației din bazele de date criminalistice etc.

Informația inițială despre infracțiuni de evaziune fiscală poate fi dobândită de organele speciale de investigații și din izvoare deschise și publice (spre exemplu, unele publicații ale jurnaliștilor de investigații, concluzii ale companiilor de audit etc.).

A treia situație: fapta săvârșirii infracțiunii fiscale este descoperită în momentul cercetărilor altor infracțiuni.

Este cunoscut faptul că informația primară se reduce, de regulă, la date documentare în formă de procese-verbale ale unor controale și de alte acte anexate la acestea: date ale evidențelor, note explicative prezentate către diverse persoane, procese-verbale ale examinării unor spații de producție și a unor depozite, avize de constatare tehnico-științifică sau expertiză etc. Faptele depistate conțin, de regulă, semne ale infracțiunii și au importanță procedurală. Confirmarea lor se face în urma efectuării controalelor fiscale, a unor acțiuni operative de urmărire și a unor acțiuni de urmărire penală (de exemplu, examinări, percheziții, ridicări de obiecte sau documente etc.). Rezultatele obținute în cadrul cercetării acelor infracțiuni pot servi ca punct de pornire a cercetării criminalistice a evaziunii fiscale.

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

Pe parcursul acestei interacțiuni între organul de urmărire penală, organul special de investigații și organele fiscale trebuie să se asigure, pe de o parte, implicarea eficientă a aparatului numeros al organelor fiscale, iar, pe de altă parte, posibilitățile mai mari ale organelor de urmărire penală și ale celor speciale de investigații pentru obținerea informației necesare. În această interacțiune, funcția principală a organelor de control fiscal constă în verificarea și documentarea faptelor care arată prezența unor semne ale componenței infracționale; organele de urmărire penală și speciale de investigații folosesc această informație în scopul cercetărilor, informează organele fiscale în care direcție trebuie efectuate căutări suplimentare, făcând ca probele obținute să corespundă prevederilor procedurii penale.

* Datele au fost obținute în rezultatul studiului, după chestionarul special elaborat, a 300 de dosare penale de evaziune fiscală.

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

1. Efectuarea unor operațiuni comune orientate spre identificarea persoanelor care se eschivează de la plata impozitului la nivelul întreprinderii, ramurii concrete sau al întregii regiuni. Asemenea operații, de regulă, au caracter tematic și în câmpul lor de vedere se pomenesc un număr mare de persoane fizice sau juridice care desfășoară anumite activități și se află pe teritoriul regiunii date. În cazul în care organele de urmărire penală și speciale de investigații descoperă faptele care demonstrează prezența unei infracțiuni, acestea vor servi ca temei pentru efectuarea unor controale orientate, care vor fi însoțite de anumite măsuri operative împotriva infractorilor.

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

Acest fapt poate fi coordonat din timp, însă el poate fi făcut și după începutul verificării, dacă organele fiscale vor ajunge la concluzia privind necesitatea identificării pe cale operativă a unor semne ale infracțiunii fiscale.

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

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

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

La ora actuală, una dintre direcțiile de perspectivă ale acțiunilor în comun o constituie crearea unei bănci comune de date despre faptele de evaziune fiscală comise în proporții mari și deosebit de mari, despre persoanele implicate în aceste fapte. O asemenea bază de date despre modalitățile săvârșirii infracțiunilor fiscale în diverse domenii ale economiei, despre persoanele care au fost implicate în infracțiunile respective și despre societățile (firmele) la care acestea au avut loc există în unele organe speciale de investigații. Unirea acestor sisteme într-o singură resursă informațională, după părerea noastră, poate eficientiza substanțial acțiunile organelor nominalizate mai sus în lupta lor cu infracțiunile fiscale.

În cazul cercetării infracțiunilor fiscale pentru demonstrarea vinovăției unei persoane concrete în toate situațiile de urmărire penală, considerăm ca necesită a fi constatate următoarele fapte:

- era sau nu persoana suspectă obligată să plătească impozitele de la care se eschiva (dacă există împrejurări care exclud statutul de contribuabil al persoanei respective, este necesar să fie demonstrat falsul acestora);
- de la care impozite și taxe s-a produs eschivarea, pentru care perioadă și despre ce sumă este vorba;
- ce atitudine avea persoana responsabilă față de micșorarea ilegală a obligațiilor fiscale (avea intenția de a comite o infracțiune fiscală, deține sau nu cunoștințe suficiente în domeniul dreptului fiscal etc.);
- în ce mod s-a produs evaziunea fiscală (prin includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date denaturate privind veniturile sau cheltuielile, a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori care au la bază operațiuni ce nu au existat, fie prin tănuirea unor obiecte impozabile; prin eschivarea persoanelor fizice care nu practică activitate de întreprinzător de la prezentarea declarației cu privire la impozitul pe venit sau prin includerea în declarație a unor date denaturate);

- care este suma impozitului pe venit ce trebuia să fie plătită;
- neachitarea impozitului este sau nu în proporții mari sau deosebit de mari;
- împrejurările care atenuează și împrejurări care agravează răspunderea persoanei.

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

- cine era persoana responsabilă de evidența contabilă și fiscală în perioada în care a avut loc evaziunea;
- care a fost participarea *de facto* a conducătorului unității în formarea evidenței contabile și fiscale.

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

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

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

Practica arată că foarte dese sunt cazurile când asemenea infractori, încercând să-și ascundă urmele activității lor infracționale, cumpără valori materiale pe numele rudelor, apropiaților, prietenilor fără să dețină efectiv aceste bunuri. De aceea, audierea bănuțului privitor la caracterul acestor achiziții trebuie anticipată de o pregătire riguroasă. Scopul ei trebuie să fie identificarea valorilor materiale scumpe de care suspectul se folosește în mod real. După aceasta trebuie constatată apartenența lor formală, după care vor fi audiați proprietarii formali ai bunurilor. Pe parcursul audierii lor pot fi folosite pe larg datele operative care confirmă utilizarea bunurilor materiale de către suspect, precum și depozițiile persoanelor care au vândut bunurile descoperite referitor la adevărata persoană care le-a achiziționat [7, p.315-317].

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

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

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

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

În unele cazuri, vinovații pot ascunde atât o parte din excedentele de marfă, cât și încasărilor obținute din comercializarea mărfii. Aceste modalități pot fi descoperite calculându-se prețul de cost al păstrării și transportării volumului (unităților) de marfă, după care, pe baza datelor privind cheltuielile respective, contribuabilul constată pentru deservirea câtor unități de marfă au putut fi făcute aceste cheltuieli.

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

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

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

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

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

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

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

Faptul prezentării unei informații false despre împrejurările care au importanță pentru impozitare poate fi stabilit întâi de toate prin cercetarea existenței efective a unor factori care dau dreptul la scutiri de impozitare. Ofițerul de urmărire penală trebuie să analizeze prevederile legii privind condițiile de scutire și să le coreleze cu împrejurările indicate de către contribuabil. Când actele reflectă că prevederile legii sunt respectate, ofițerul de urmărire penală trebuie să verifice dacă există cu adevărat împrejurările pentru scutiri. Această verificare trebuie să fie efectuată în funcție de condițiile care îi oferă contribuabilului dreptul la micșorarea impozitului. De exemplu, în urma verificării întreprinderilor, care beneficiază de scutiri în legătură de existența printre angajați a unui anumit număr de invalizi, trebuie verificate statele de personal și aflate funcțiile în care se află aceștia. După aceasta, vor fi audiați angajații respectivi pentru a se constata dacă ei într-adevăr ocupă funcțiile respective. Dacă se va constata că nu exercită realmente funcțiile respective, aceasta va demonstra că la societate funcționează de fapt persoane valide, cu care nu este încheiat un contract de muncă și existența cărora este tănuțită.

În procesul verificării organizațiilor care pretind un regim special de impozitare în calitate de întreprindere mică, trebuie examinate stările de personal, volumul producției pentru o anumită perioadă și astfel se va stabili volumul lucrărilor pe care trebuie să le îndeplinească fiecare angajat pentru asigurarea acestei producții globale. Dacă această sarcină obținută prin calcule depășește limitele raționale, acest fapt indică prezența unui personal neluat în calcul, fapt ce pune la îndoială legalitatea beneficierei de statutul de societate mică.

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

După cum demonstrează practica, o mare parte din problemele apărute la cercetarea infracțiunilor fiscale sunt soluționate cu ajutorul unor acțiuni procesuale, cum ar fi: percheziția, ridicarea de obiecte și documente, audierea, examinarea obiectelor și documentelor contabile și fiscale ridicate, efectuarea controalelor, auditului și inventarierilor, constatărilor și expertizelor etc.

Pe parcursul efectuării audierilor, de exemplu, trebuie chiar de la început de a concentra eforturile asupra persoanelor care sunt participanți secundari la o eventuală evaziune fiscală. La audierea lor trebuie de adoptat o tactică ofensivă. Este rațional ca pe parcursul audierii să fie prezent și un specialist în materie de economie și contabilitate. Baza audierilor trebuie să o constituie întrebările orientate nu neapărat spre stabilirea obiectului care trebuie demonstrat, dar spre constatarea împrejurărilor legate de acest obiect a căror prezență va permite de a stabili cât de legal sau ilegal a fost comportamentul și activitatea participanților la evaziune. Astfel, trebuie de clarificat în ce mod au primit informația despre existența furnizorului concret, ce rezultat au obținut din serviciile prestate și cum au fost acestea valorificate în activitatea de producție, dacă a fost anunțat sau nu un concurs în scopul încheierii unui contract în condițiile cele mai avantajoase etc. Se poate obține o informație deosebit de valoroasă de la foștii angajați ai societății, la moment concediați, care, neavând niciun interes să tănuiască acțiunile ilegale, sunt gata să colaboreze cu organele de drept în condițiile în care lor le va fi garantată netragerea la răspundere în calitate de complici. Audierea participanților principali trebuie făcută când cercetarea a acumulat deja material probatoriu suficient referitor la existența unor scheme ilegale de evaziune fiscală. După aceasta, audierile trebuiesc efectuate cu aplicarea probelor pe măsura creșterii acestora în valoare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- infracțiunea de evaziune fiscală a fost comisă în împrejurări cunoscute, în baza materialelor disponibile;
- infracțiunea de evaziune fiscală a fost comisă de un grup criminal organizat;
- nu există infracțiune de evaziune fiscală, dar sunt semnele constitutive ale altei componente de infracțiuni.

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

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

Cercetarea infracțiunilor de evaziune fiscală, ca de altfel și a altor fapte prejudiciabile, se efectuează în două etape: inițială și ulterioară [8, p.24]. Fiecare dintre aceste etape are sarcinile proprii și este constituită dintr-un ansamblu de acțiuni procesuale și măsuri speciale de investigații, tehnice, tactice și organizatorice.

Etapele cercetării evaziunii fiscale în criminalistică sunt determinate în timp: etapa inițială de cercetare se consideră intervalul de timp de la pornirea cauzei penale până la înaintarea acușării învinutului de evaziunea fiscală, iar etapa ulterioară de cercetare pornește de la audierea învinutului până la terminarea urmăririi penale.

La etapa inițială a cercetării evaziunii fiscale se soluționează următoarele sarcini importante:

- contracararea și prevenirea acțiunilor infracționale de evaziune fiscală, evitarea unor posibile, dar indzirabile consecințe pentru societate sau pentru stat;
- orientarea organului de urmărire penală în circumstanțele faptei comise, analiza situației reale de urmărire penală și elaborarea versiunilor referitor la infracțiunea dată;
- determinarea circumstanțelor ce urmează a fi stabilite, a acțiunilor inițiale de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații care trebuie efectuate în scopul obținerii probelor infracțiunii concrete de evaziune;
- asigurarea pe cale procesuală și specială de investigații a culegerii și fixării tuturor probelor evaziunii fiscale, care în timp scurt pot fi pierdute;
- identificarea, căutarea și reținerea persoanelor bănușite de săvârșirea infracțiunii concrete;
- obținerea datelor necesare pentru pregătirea și desfășurarea acțiunilor ulterioare de urmărire penală și a măsurilor speciale de investigații;
- stabilirea cauzelor și condițiilor care au favorizat comiterea evaziunii fiscale.

Această etapă inițială de cercetare a infracțiunilor de evaziune fiscală prezintă o perioadă de timp relativ scurtă, dar foarte intensivă și importantă. Intensitatea acesteia este dictată de necesitatea organelor de urmărire penală ca, în timp cât mai scurt, să efectueze un complex de activități procesuale și speciale de investigații pentru clarificarea circumstanțelor faptei săvârșite și obținerea de probe suficiente și veridice în cazul cercetat. Importanța acesteia constă în faptul că de deciziile organului de urmărire penală și de activitatea lui la etapa inițială, de obicei, depinde perspectiva cercetării și descoperirii infracțiunii de evaziune fiscală și a altor fapte prejudiciabile legate cu aceasta.

Pentru etapa inițială de cercetare a evaziunii fiscale, de regulă, sunt caracteristice următoarele acțiuni de urmărire penală și măsuri speciale de investigații: ridicarea de obiecte și documente contabile și fiscale; efectuarea perchezițiilor la locul de trai și de muncă al bănuțului; examinarea obiectelor și documentelor; audierea bănuțului; audierea martorilor; dispunerea unor constatări, expertize criminalistice; chestionarea; culegerea informației despre persoane și fapte; identificarea persoanelor etc. În afară de acestea se pot efectua controale fiscale și verificări încrucișate, audite.

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

Concluzii

Infracțiunile de evaziune fiscală în anumite situații sunt în legătură directă cu alte infracțiuni, cum ar fi: falsul în documente contabile și fiscale – 57%, spălarea de bani – 22%, contrabanda – 21% etc. [8]. Considerațiile de mai sus evidențiază complexitatea și complicitatea fenomenului evaziunii fiscale, fapt ce impune perfecționarea reglementărilor de drept ale acestei categorii de infracțiuni, precum și a metodelor și tehnicilor de prevenire și combatere a acestor fapte. Din cele menționate, și în lipsa metodicii de cercetare a evaziunilor fiscale pentru România și Republica Moldova, o altă concluzie pare a fi pertinentă: necesitatea elaborării pe bază științifică a unei astfel de metodici pentru organele de drept, care ar fi binevenită și pentru pregătirea specialiștilor juriști la facultățile de drept.

Referințe:

1. Codul penal al Republicii Moldova, adoptat prin Legea Republicii Moldova nr.985 din 18.04.2002, în vigoare din 12.06.2003, actualizat la 01.02.2014.
2. Legea României nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. În: *Monitorul Oficial al României*, 2005, nr.672, în vigoare din 26.08.2005.
3. Constituția Republicii Moldova, adoptată la 29.07.1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1994, nr.1, în vigoare din 27.08.1994.
4. STATI, V. *Infracțiuni economice: Note de curs*. Ed. a II-a rev. și actualizată. Chișinău: CEP USM, 2016.
5. BERCHEȘAN, V. *Cercetarea penală. (Criminalistica – teorie și practică). Îndrumar complet de cercetare penală*. București: ICAR, 2002. ISBN 973-606-012-8
6. GHEORGHITĂ, M. *Tratat de Criminalistică*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2017. ISBN 978-9975-53-834-3
7. LICĂ, F. Tactica ascultării suspectului de infracțiunea de evaziune fiscală. În: *Materialele Conferinței internaționale cu genericul „Rolul științei și educației în implementarea Acordului de Asociere la Uniunea Europeană”*. Chișinău, 5 februarie 2015. ISBN 978-973-116-404-5
8. GHEORGHITĂ, M. *Tratat de metodica criminalistică*. Chișinău: CEP USM, 2015. ISBN 978-9975-71-606-2

Date despre autori:

Mihail GHEORGHITĂ, doctor habilitat, profesor universitar, Facultatea de Drept, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: georgitsamihail@yahoo.com

Florin Ilie LICĂ, doctorand, Școala doctorală Științe Juridice, Universitatea de Stat din Moldova; ofițer de urmărire penală, Inspectoratul județean Mureș.

Prezentat la 28.03.2018