

**FORME ȘI METODE DE SĂVÂRȘIRE A INFRAȚIUNII
DE EVAZIUNE FISCALĂ A ÎNTRINDERILOR,
INSTITUȚIILOR ȘI ORGANIZAȚIILOR**

Tudor BUZDUGAN

De la începutul apariției primelor tipuri de organizare a societății, inițial cu cele mai primitive, cum ar fi triburile și ascensiunea acestora în alte forme de organizare socială, precum așezări, sate, comune, orașe, de la membrii societății au fost percepute taxe, care ulterior s-au completat și cu impozite.

Taxele și impozitele au fost o măsură necesară pentru a asigura protecția societății și funcționalitatea organelor de conducere ale acestor forme de organizare socială.

Un aspect important este că dezvoltarea relațiilor comerciale din interiorul acestor forme de organizare socială și relațiile comerciale cu alte sate, comune, orașe sau chiar state, au contribuit nu numai la dezvoltarea socială, dar și la dezvoltarea comercială. Respectiv, inițial cei care desfășurau o activitate de meșteșugărit care ulterior puteau să se dezvolte în manufacturi, gospodării, moșii și alte forme de organizare „comercială” obțineau un venit considerabil mai mare decât persoanele care erau angajate în calitate de muncitori la aceste gospodării, moșii și manufacturi.

Concludent este că, ulterior dezvoltării economice a celor care desfășurau o activitate, organul de conducere a satelor, orașelor, statelor a evidențiat faptul obținerii unui venit mai mare, fiind impuse taxe și impozite pentru activitatea comercială desfășurată. Dezvoltarea relațiilor

sociale a dus și la dezvoltarea relațiilor comerciale, care la rândul lor au contribuit la apariția diferitelor forme de organizare a întreprinzătorilor, cum ar fi întreprinderilor individuale, societățile cu răspundere limitată, societățile pe acțiuni ș.a. În conformitate cu prevederile Codului fiscal al RM, în Republica Moldova, fiind un stat suveran și independent, la fel a fost instituit un sistem fiscal, care cuprinde taxe și impozite, acestea constituind totalitatea plăților pe care contribuabilul este obligat să le achite, metodele de stabilire a acestora, metodele de percepție de la contribuabil și măsurile care garantează achitarea acestor impozite [1].

Pentru a oferi o claritate și a evita interpretarea extensivă, Codul fiscal al RM [1] la art.5 „Noțiuni generale” expres prevede noțiunea de ccontribuabil: *„Contribuabil, subiect al impunerii – persoană care, conform legislației fiscale, este obligată să calculeze și/sau să achite la buget orice impozite și taxe, penalitățile și amenzile respective; persoană care, conform legislației fiscale, este obligată să rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite la buget plățile indicate”*.

Potrivit Ordinului nr. 637 cu privire la aprobarea Listei agenților economici contribuabili mari (persoane juridice) pentru anii 2019-2020 din 23.11.2018 al Serviciului Fiscal de Stat [2], contribuabilii mari sunt preponderent societățile cu răspundere limitată și societățile pe acțiuni.

Cu părere de rău, nu toți contribuabilii sunt de bună-credință în partea achitării impozitelor și taxelor, fie din dorința de a se îmbogăți, fie din alte considerente, care la moment sunt diverse. Odată cu dezvoltarea formelor de organizare juridică a întreprinderilor, care au contribuit și la apariția noilor taxe și impozite, s-au dezvoltat și răspândit diferite forme și metode de fraude fiscale.

Pentru savârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor, Codul penal al RM [2] la art. 244: „Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor” prevede cât sancțiuni pecuniare atât și privative de libertate. Cercetând problema evaziunii fiscale, am identificat că, Asociația Judecătorilor din Moldova, în „Manualul judecătorului pentru cauze penale” [4], au identificat că sunt preponderent două variante-tip a infracțiunii de evaziune fiscală a instituțiilor, organizațiilor și întreprinderilor. Potrivit sursei indicate mai sus, prima formă a evaziunii fiscale constă

în: „*inclusiunea a datelor eronate în documentele fiscale, financiare a datelor denaturate privind veniturile sau cheltuielile care nu au la bază operațiuni ce nu au existat*” și a două formă constă în neachitarea impozitului este identică doar că în urma tăinerii obiectelor impozabile nu au fost achitate impozitele cuvenite.

Totodată, cum a fost menționat anterior, dezvoltarea relațiilor comerciale și a formelor de organizare juridică a întreprinderilor a contribuit și la dezvoltarea metodelor și tipurilor de evaziune fiscală.

Cercetând practica internațională cu privire la cercetarea și identificarea tipurilor infracțiunilor de evaziune fiscală a întreprinderilor instituțiilor și organizațiilor, România, în cadrul proiectului „*Îmbunătățirea capacităților judecătorilor și procurorilor români în lupta împotriva corupției și a criminalității economice și financiare*” a elaborat un ghid: „*Investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală*” [5, p.17-19]. Ghidul prevede următoarele forme de evaziune fiscală: societățile de tip fantomă; Frauda carusel și societățile off-shore.

Societățile de tip fantomă, de obicei, au caracteristici specifice, adică, nu funcționează la sediul declarat, are asociați care nu pot fi contactați și nu a depus situațiile financiare ale întreprinderii la organul fiscal. Suplimentar, o altă caracteristică distinctă este că societățile comerciale de tip fantomă, de fapt nu derulează în realitate activități comerciale, însă generează documente și acte contabile, care sunt utilizate de alte societăți comerciale implicate în circuitul evazionist.

Frauda carusel, este cel mai des întrebuințată în scopul de a fraudă achitarea taxei pe valoarea adăugată sau de a întreprinde operațiuni financiare care ar periclita perceperea acesteia. Cert este că, astfel de fraude fiscale au loc mai mult în cadrul relațiilor comerciale între statele europene, din cauza existenței lacunelor în legislația fiscală a statelor membre.

Societățile off-shore, sunt considerate acele companii, care fiind înregistrate într-o țară, cu legislație autonomă, însă nu desfășoară activități pe teritoriul țării unde este înregistrată, activitatea fiind în afara țării, legislația fiscală aplicabilă fiind a țării rezidente. De obicei, aceste societăți sunt înființate și activează pe teritoriul țărilor cu o legislație fiscală mai blândă, cum ar fi Panama, Cipru, Malta.

Metodele și tipurile de evaziune fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor enumerate, sunt printre puținele scheme evazioniste care, de fapt, există și care sunt investigate. Cu părere de rău, impactul infracțiunilor de evaziune fiscală, îndeosebi cel al contribuabililor mari se răsfrânge negativ nu numai asupra relațiilor comerciale, dar și asupra societății, deoarece bugetul țării nu se suplinește cu surse parvenite din colectarea taxelor și impozitelor, ceea ce face imposibilă funcționarea normală și dezvoltarea statului.

Referințe:

1. Codul fiscal al Republicii Moldova, art. 5.
2. Ordinul nr. 637 *Cu privire la aprobarea Listei agenților economici contribuabili mari (persoane juridice) pentru anii 2019-2020* din 23.11.2018 al Serviciului Fiscal de Stat [accesat: 17.09.2019] (Disponibil:[https://www.fisc.md/Upload/Anexe/Ordin%20cu%20privire%20la%20aprobarea%20Listei%20agen%C8%9Bilor%20economici%20contribuabili%20mari%20\(persoane%20juridice\)2.pdf](https://www.fisc.md/Upload/Anexe/Ordin%20cu%20privire%20la%20aprobarea%20Listei%20agen%C8%9Bilor%20economici%20contribuabili%20mari%20(persoane%20juridice)2.pdf))
3. Codul penal al Republicii Moldova, art. 244.
4. POALELUNGI, M., DOLEA, I., GURSCHI, C., VÎZDOAGĂ, T. *Manualul judecătorului pentru cauze penale*. Chișinău, 2013. 822 p.
5. VOICU, C., COSMIN, G.M., ARDELEANU, I. *Investigarea infracțiunilor de evaziune fiscală*. București, 2015.