

**MINISTERUL AFACERILOR INTERNE
ACADEMIA DE POLIȚIE “Alexandru Ioan Cuza”**

doctorand VÂȘCEA GHEORGHE

**TEZĂ DE DOCTORAT
REZUMAT**

**TEMA: EVAZIUNEA FISCALĂ – FACTOR DE RISC AL SECURITĂȚII FINANCIAR-
FISCALE A ROMÂNIEI**

Conducător de doctorat:

Prof. univ. dr. LUCA IAMANDI

DOMENIUL ORDINE PUBLICĂ ȘI SIGURANȚĂ NAȚIONALĂ

BUCUREȘTI

- MAI 2019-

Cuprins

Introducere

Capitolul I. Aspecte generale ale fiscalității

1.1. Noțiunea de fiscalitate

1.2. Raportul juridic fiscal

1.3. Conceptul de creanță fiscală

1.4. Principiile aplicabile în sfera fiscalității

1.5. Individualizarea obligației fiscale

1.6. Alinierea cadrului legal în domeniul fiscal al României la cerințele Uniunii Europene

Capitolul II. Noțiunea de evaziune fiscală, formele evaziunii fiscale și evoluția legislației în vederea prevenirii și combaterii evaziunii fiscale

2.1. Noțiunea de evaziune fiscală

2.1.1. Considerații generale privind fenomenul evazionist

2.1.2. Definiția evaziunii fiscale

2.2. Formele evaziunii fiscale

2.2.1. Evaziunea fiscală națională

2.2.1.1. Evaziunea fiscală legală sau tolerată

2.2.1.2. Evaziunea fiscală ilegală sau frauduloasă

2.2.2. Evaziunea fiscală internațională

2.3. Evoluția legislativă în domeniul prevenirii și combaterii evaziunii fiscale

2.3.1. Reglementările interne privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

2.3.2. Fenomenul evazionist național în contextul comunitar

2.4. Cauzele care determină apariția fenomenului evazionist

2.4.1. Cauze psiho-sociale

2.4.2. Cauze economice

2.4.3. Cauze legislative și administrative

2.4.4. Cauze politice

Capitolul III. Evaziunea fiscală în România și spațiul comunitar

3.1. Prezentarea cadrului legal

3.2. Analiza faptelor de evaziunii fiscal

3.2.1. Formele infracțiunii de evaziune fiscală

3.2.1.1. Ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile

3.2.1.2. Omisiunea evidențierii operațiunilor comerciale

3.2.1.3. Evidențierea unor operațiuni fictive

3.2.1.4. Alterarea, distrugerea sau ascunderea de acte contabile

3.2.1.5. Executarea de evidențe contabile duble

3.2.1.6. Sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare

3.2.1.7. Substituirea, degradarea sau înstrăinarea bunurilor sechestrate

3.3. Măsurile asigurătorii

3.4. Aspecte privind pedeapsa aplicată infracțiunii de evaziune fiscală

3.4.1 Aspecte naționale

3.4.2 Aspecte comunitare

3.5 Evaziunea fiscală și spațiul comunitar

3.5.1 Obiective specific

3.5.2 Activități de prevenire

Capitolul IV. Aspecte practice privind evaziunea fiscală

4.1. Cazuistică din activitatea inspecției fiscale

4.2. Cazuistică din activitatea DGAF

4.2.1. Cazuistică/tendințe

Capitolul V. Organisme naționale în combaterea evaziunii fiscale

5.1. Organele de control financiar, fiscal și vamal

5.2. Organele de cercetare penală ale poliției judiciare

5.3. Procurorul – organ de urmărire penală

Capitolul VI. Concluzii și propuneri pentru combaterea fenomenului evazionist

6.1. Concluzii

6.2. Propuneri pentru combaterea fenomenului evazionist

Lista anexe

Bibliografie

INTRODUCERE

Domeniul fiscalității, în ansamblul său, sau în oricare secvență a sa surprinsă, reprezintă o problemă de actualitate pentru economie, pentru societate, stat sau domeniul securității. Este un domeniul pentru care istoria și practica anterioară contează, un domeniu mereu adaptabil realităților dinamice din economie, securitate, geopolitică sau politică. Acesta ar părea că este un context permanent, inert în fața trecerii timpului la fel precum preocuparea ca sistemul fiscal, aplicarea fiscalității, să urmeze asigurarea aceluși sistem de etică în care fiecare, cât mai mulți, trebuie să plătească taxele în măsura cuvenită în diferite formule de reglementare pentru asigurarea echității sociale și pentru suportul convenit de funcționare socială, economică și militară într-un teritoriu național. Astăzi în contextul generic numit globalizare lucrurile par a se schimba. Canoanele fiscalității definite de către Adam Smith, egalitatea, echitatea, suportabilitatea regulilor fiscale sunt o preocupare continuă pentru decidenții de legislație, organisme neguvernamentale, și cu totul nou organisme suprastatale, internaționale.

Domeniul abordat în cercetare este de interes pentru prezent având în vedere apariția firmelor cu expunere multinațională prin construcția lor transfrontalieră sau prin integrarea în lanțuri de creare de valoare ce exced cadrelor statelor naționale; activitatea societății civile în economie, reglementare și uneori ca substitut al funcțiilor statului; eliminarea concurenței neloiale din avantaje fiscale discreționare; concesiile de suzeranitate ce fac greu operabile vechile formule de acorduri fiscale internaționale pentru schimb; interpretarea echității fiscale în termenii reacțiilor psihologice ale consumatorului; complexitatea sporită a relațiilor dintre agenții economici; introducerea la nivel de tendiță confirmată a

inteligenței artificiale și a roboților în gestiunea activității economice; deschiderea unor spații enorme de creativitate infracțională pentru evitarea conformării fiscale; lărgirea plajei de motivație pentru neplata celor datorate fiscal de la câștiguri individuale până la finanțarea unor adevărate războaie; căutările teoretice și negocierile de definire a unui nou sistem de principii de impunere pentru segmentele transversabile internațional; operarea cu sisteme de tip big data pentru obiectele purtătoare de obligații fiscale; toate acestea nefiind gestionate într-un mod corect pot duce la afectarea bunăstării unei societăți, prin diminuarea veniturilor colectate în bugetul general consolidat al statului.

Motivarea alegerii acestei teme de cercetare științifică este reprezentată de importanța prevenirii și combaterii evaziunii fiscale, care este o problemă suficient de amplă și gravă cât să afecteze securitatea statului român. Analizând economia națională, se pot identifica anumite categorii de riscuri care pot impacta securitatea economică, precum: riscurile comerciale generate de nerespectarea prevederilor contractuale care constau în neefectuarea plății în raporturilor dintre comercianți, ducând în mod indirect la diminuarea sumelor plătite către stat; riscurile fiscale care se constituie din diminuarea sau ascunderea masei impozabile de către contribuabili, astfel diminuându-se sumele colectate la bugetul statului; riscuri concurențiale care au în prim plan gradul de monopolizare a economiei naționale și care au ca efect creșterea inflației structurale, scăderea nivelului calitativ al bunurilor și serviciilor precum și alimentarea stocurilor inflaționiste; riscurile financiare determinate de gradul de protecție a fondurilor din piață, constituite din depozite la bănci și investiții în piața de capital; riscurile valutare generate de deprecierea pe plan extern a monedei naționale. Din cele prezentate anterior concluzionez prin a spune că securitatea națională este afectată în mod diferit în funcție de natura și de amploarea riscurilor economice.

Raportat la situația economică a României și având în vedere literatura de specialitate, am urmărit pe parcursul lucrării să prezint implicațiile evaziunii fiscale asupra bugetului statului, precum și implementarea unor modalități de prevenire și combatere a fenomenului evazionist.

Prezenta lucrare științifică abordează criminalitatea economico-financiară care conform literaturii de specialitate reprezintă parte integrantă a criminalității. Criminalitatea economico-financiară presupune de multe ori aplicarea unor mecanisme complexe, ingenioase de ascundere a sumelor de bani, care se dovedesc greu de descoperit de către organele abilitate în combaterea acestui fenomen. Acest fenomen impune necesitatea cunoașterii sale în detaliu pentru a putea fi prevenit, sancționat și combătut, fapt ce reține prin implicarea majoră a instituțiilor abilitate, precum și punerea la dispoziția acestor instituții a resurselor financiare necesare desfășurării activității în bune condiții.

Procedura de sintetizare a informațiilor cuprinse în lucrare și prezentarea spețelor ajută la crearea unei imagini de ansamblu a problemicii apărute, atât sub aspect juridic cât și economic, cu ocazia soluționării cazuisticii relevante.

Ipoteza de cercetare în domeniu rezidă din necesitatea găsirii unor noi mecanisme economico-financiare de colectare a veniturilor la bugetul statului, în sensul că obiectivele acesteia trebuie să constea în creșterea gradului de conformare voluntară a contribuabililor, scăderea numărului contribuabililor care eludează legea fiscală prin diverse mecanisme economice, modernizarea și alinierea metodelor și tehnicilor de lucru cu cele la nivel european. Combaterea în special a fenomenului evazionist a devenit și pentru țara noastră o prioritate, dat fiind calitatea de stat membru al Uniunii Europene, dar în special efectele negative pe termen lung pe care le produc asupra securității naționale prin afectarea dezvoltării societății și a mediului economic.

Pentru a eficientiza realizarea obiectivelor cercetării, metodele de cercetare aplicate au fost selecționate având în vedere specificul tezei de doctorat. Prin urmare, metoda sociologică a fost valorificată pentru studierea percepției și a comportamentului contribuabilului față de prelevările fiscale, iar metoda bibliografică a fost folosită prin studierea bazei legale în domeniu, a cursurilor și tratatelor de specialitate.

Pentru studierea fenomenului infracțional și contravențional, am folosit metode ce viziează aspecte cantitative, cât și calitative. Astfel, din punct de vedere cantitativ, au fost folosite datele statistice preluate din evidența instituțiilor cu atribuții în domeniul fiscal, precum ANAF și Ministerul Finanțelor Publice, cu scopul îmbunătățirii și completării cadrului legal, a tehnicilor de investigare a faptelor interzise de legea fiscală și penală, precum și în scopul identificării și aplicării metodelor de prevenire și combatere a fenomenului evazionist. În ceea ce privește metodele calitative uzitate, în studiul de caz, precum și locurilor de tangență între metodele cantitative cu cele calitative, aici având în vedere în mod special analiza documentelor în domeniu. Totodată în scopul formulării de concluzii, am folosit metoda logică pentru analizarea raționamentelor logice, a conceptelor juridice, a legislației și a argumentelor ce stau la baza acestora.

Sub aspectul procesului investigativ, observația a fost metoda principală uzitată prin intermediul căreia au fost strânse date și informații ce au fost folosite în realizarea lucrării, iar pentru interpretarea rezultatelor obținute din analiza datelor și informațiilor, am folosit simultan metodele deductivă, inductivă, comparativă și explicația causală.

Suntem de părere că, utilitatea prezentei lucrării științifice rezidă din însăși abordarea sub toate aspectele a problematicii evaziunii fiscale, a implicațiilor acesteia asupra societății, precum și a propunerilor de îmbunătățire a legislației în domeniu și a mecanismelor economice de combatere a acestui fenomen, ce au fost

expuse în cadrul lucrării. Totodată, teza de doctorat dezbate o problemă de maximă actualitate, centrată pe evaziunea fiscală ca fenomen ce aduce atingere siguranței naționale, luându-se în calcul mecanismele din ce în ce mai complexe ale grupărilor infracționale, fapt ce determină necesitatea actualizării legislației în domeniu care să cuprindă măsuri de prevenție și combatere conforme realității economico-financiare.

Sub aspectul structurii tezei de doctorat, aceasta cuprinde introducere, șase capitole, lista anexelor și bibliografie.

Voi reda în cele ce urmează un rezumat din fiecare capitol al tezei.

CAPITOLUL I. ASPECTE GENERALE ALE FISCALITĂȚII

În cadrul primului capitol ne-am concentrat atenția asupra definiției instituțiilor din domeniul fiscal, precum raportul juridic fiscal, creanța fiscală, de asemenea principiile aplicabile în domeniu, precum și aspecte ce privesc alinierea cadrului legal al României la cerințele Uniunii Europene. Obiectivul acestui capitol este de a înțelege terminologia specifică și modul cum este aplicată în acest domeniu.

Conceptul de fisc își are etimologia încă din cele mai vechi timpuri. În latină cuvântul *fiscus* era folosit inițial pentru a defini obiectul în care erau păstrați banii, precum cufăr, coș sau o simplă lădiță. Ulterior, odată cu dezvoltarea imperiului roman, acesta a dobândit o altă conotație. Astfel, *fiscus* reprezenta organul de colectare și administrare a taxelor și impozitelor percepute de la localnicii care trăiau în provinciile romane.

Noțiunea de raport juridic înseamnă „legătura socială reglementată de norma juridică, conținând un sistem de interacțiune reciprocă între participanți determinanți, legătură ce este susceptibilă a fi apărută pe calea coercițiunii statale”¹

Pornind de la definiția de mai sus, putem considera raportul juridic fiscal ca fiind relația socială dintre un organ fiscal, pe de o parte, și contribuabil/plătitor, pe de altă parte, reglementată de norma juridică de drept fiscal, susceptibilă de a fi adusă la îndeplinire prin puterea de coerciție a statului.

Esența raportului juridic fiscal îl reprezintă obligația fiscală stabilită de către stat, în mod unilateral, în sarcina persoanelor fizice sau juridice, de a plăti o sumă de bani alocată bugetului general consolidat sau bugetelor locale, într-un anumit termen stabilit.

¹N. Popa, Ediția a 3-a, *Teoria generală a dreptului*, Editura C. H. Beck, București, 2008, p. 212.

Art. 1, alin. (10) Cpf definește noțiunea de creanță fiscală, ca reprezentând dreptul la încasarea oricărei sume ce se cuvine bugetului de stat general consolidat, constituind creanța fiscală principală și creanța fiscală accesorie.

Declarația fiscală este documentul întocmit de contribuabil prin care acesta declară și face cunoscut organului fiscal, la termenele prevăzute de lege, materia impozabilă și, după caz, obligația de impozit.

Declarația de impunere făcută de către contribuabil/plătitor este asimilată unei decizii de impunere cu posibilitatea verificării ulterioare și are, precum aceasta din urmă, valoarea unei înștiințări de plată, în cazul în care legea nu stipulează obligația de calculare a impozitului.

Legiuitorul, prin sistematizarea veniturilor fiscale (atât impozite, cât și taxe), instituie o obligație cu caracter general, a cărei rezultat constă în prelevarea unor sume de bani, ce cade în sarcina unui anumit contribuabil și care se realizează prin titlu de creanță fiscală. Titlurile de creanță sunt acte constituite exclusiv în scopul de a constata obligația unui contribuabil de a plăti o sumă de bani către bugetul general consolidat, individualizând astfel obligația cu vocație generală instituită de legea ce reglementează venitul fiscal respectiv

Odată cu aderarea, România și-a asumat alinierea reglementărilor interne la legislația aplicabilă pieții interne unice și de asemenea să respecte toate obligațiile ce decurg din calitatea de stat membru. De asemenea este necesar ca legislația în domeniu să reglementeze cât mai clar și într-un mod cât mai eficient, sistemul de impozitare și taxare, modul de evaluarea a masei impozabile, modul de colectare a veniturilor bugetare și limitele suveranității fiscale.

Dat fiind continua dezvoltare social-economică a țării, trebuie remarcată necesitatea perfecționării sistemului fiscal-bugetar, prin reglementarea zonelor fiscalității insuficient reglementate sau prin corectarea anumitor practici, pentru a fi conform realității economice internaționale.

CAPITOLUL II. NOȚIUNEA DE EVAZIUNE FISCALĂ, FORMELE EVAZIUNII FISCALE, EVOLUȚIA LEGISLAȚIEI ÎN VEDEREA PREVENIRII ȘI COMBATERII EVAZIUNII FISCALE ȘI CAUZELE CARE DETERMINĂ APARIȚIA FENOMENULUI EVAZIONIST

În cuprinsul acestui capitol am tratat aspecte privind evaziunea fiscală, formele evaziunii fiscale prezentate și în literatura de specialitate, astfel putem face distincția între fapte incriminate și fapte „tolerate” de către legiuitor, evoluția legislativă în domeniu, sub acest aspect putem observa importanța alocată de către statul român unui astfel de fenomen atisocial, totodată am menționat cauzele care stau la baza apariției fenomenului evazionist, fapt ce ne ajută în determinarea metodelor de prevenire, combatere și sancționare a faptelor de evaziune fiscală.

Modernizarea societății și a vieții în general, din punct de vedere economic a dus la reconfigurarea structurii infracționalității, la o conformare a criminalității la realitatea economico-financiară actuală. Infracțiunile patrimoniale tradiționale, precum furtul din bănci, falsificarea cărților de credit, etc. și-au pierdut caracterul actual, atunci când individul a conștientizat că poate obține venituri mai mari asumându-și riscuri mai mici prin folosirea unor tehnici mai puțin reglementate. Totodată, acesta a luat în calcul beneficiul dobândirii unui profit considerabil prin lezarea unui patrimoniu mai mare reprezentat de către stat, în detrimentul săvârșirii uneia sau mai multor infracțiuni prin care se prejudiciază unul sau mai multe patrimonii individuale.

Evaziunea fiscală se regăsește la limita dintre activitățile licite și cele ilicite, ea poate fi forma de protest și totodată răspunsul contribuabililor față de o politică fiscală sufocantă dusă de către stat, fapt ce generează o parte a economiei lumii.

Evaziunea fiscală constă într-o activitate ilicită prin care contribuabilul eludează obligația de a plăti statului anumite impozite, taxe, contribuții pe care le datorează în mod legal deoarece efectuează activități (cu caracter permanent sau temporar), ce generează venituri impozabile. Activitatea poate lua forma unei acțiuni sau inacțiuni, fiindu-i specific caracterul ilicit și efectul acesteia (încercarea și chiar reușirea păgubirii bugetului statului).

Evaziunea fiscală licită se fundamentează pe aptitudinile contribuabilului de a exploata insuficiențele legislative în domeniul fiscal și de a beneficia de facilitățile fiscale, ce au ca rezultat diminuarea sarcinilor fiscale. Paradoxal, putem afirma că acțiunea contribuabilului constă în "*eludarea legală a legii fiscale*".

Evaziunea fiscală ilicită se fundamentează pe lipsa conformării voluntare a contribuabilului, care având obligația să furnizeze date organelor fiscale în scopul determinării materiei impozabile și individualizării impozitului de plată, acesta recurgând la deghizarea obiectului impozabil, diminuarea cuantumului materiei impozabile, sau prin folosirea diferitelor căi de eschivare de la plata impozitului pe venit. Astfel, putem afirma că evaziunea fiscală ilicită este reprezentată de acțiunea contribuabilului în privința încălcării dispozițiilor legale fiscale, acțiune ce are drept scop deghizarea obiectului impozabil, minimizarea valorii materiei impozabile, ori folosirea diferitelor căi de eschivare de la plata impozitului, care ar trebui să fie în mod real în sarcina contribuabilului răuvoitor.

Pentru a avea o acuratețe mai mare asupra fenomenului evazionist și pentru a dezvolta și aplica politici de combatere eficiente ale acestuia, trebuie efectuată o analiză serioasă asupra cauzelor care favorizează sau generează apariția unui astfel de fenomen antisocial.

Cauzele evaziunii sunt multiple, încrederea acordată guvernului, egalitatea în fața legii, gradul de toleranță între semeni, gradul de adaptare și de confort al individului în statul de drept democratic și al economiei de piață, influența

factorului religios, toate pot determina sau favoriza un compartament infracțional al individului.

Punctul de plecare a unui comportament evazionist este cel psihologic care este reprezentat de atitudinea psihică a contribuabilului, firească într-un astfel de caz, care constă în neplata sau plata unei valori cât mai mici din sarcinile fiscale ce revin statului, cu scopul de a spori propriul patrimoniu

Presiunea fiscală excesivă este un factor ce influențează în mod direct tendințele evazioniste, reprezentată prin incapacitatea contribuabilului de a mai plăti datoriile către stat.

Cauzele legislative se bazează pe omisiunile aparute la nivelul cadrului legal fiscal. Prin urmare legislația lacunară, incompletă, impredictibilă, ambiguă și imprecisă crează mediul propice dezvoltării evaziunii fiscale, dând posibilitatea contribuabililor de rea credință să dezvolte mecanisme de eludare a legii fiscale. Amintim aici vidul legislativ apărut imediat după revoluția din 1989 când România a demarat procedura intrării în economia de piață și numărul foarte mare de schimbări ale legislației fiscale ca au dus la texte de lege neclare și chiar contradictorii.

Atunci când momentul alegerilor vine, fie la nivel local fie la nivel central sunt tratate și expuse probleme de fiscalitate. Astfel nicio campanie electorală nu a trecut fără să existe promisiuni din partea candidaților cu privire la reforma fiscală ce cuprinde inevitabil diminuări ale taxelor și impozitelor.

CAPITOLUL III. EVAZIUNEA FISCALĂ ÎN ROMÂNIA ȘI ÎN SPAȚIUL COMUNITAR

Evaziunea fiscală reprezintă o infracțiune caracteristică mediului de afaceri, ce constă în sustragerea intenționată de la plata obligațiilor fiscale, datorate în baza legii de către fiecare contribuabil. În acest mod, prin sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, bugetul statului este păgubit prin lipsa acestor sume de bani, care prin colectare formează veniturile statului.

Evaziunea fiscală este o componentă a economiei subterane, iar în momentul actual în România atinge o cotă de aproximativ 26,3%, fiind una dintre cele mai mari la nivelul Europei. Având în vedere că economia subterană este un mediu de afaceri care se ferește de “ochiul legii” și care lucrează prin nerespectarea legii, putem spune că această practică a evaziunii fiscale nu afectează numai statul, ci și competitorii din aceeași branșă, cetățenii care pot primi bunuri care să nu respecte standardele necesare pentru darea lor în consum.

Prin definiție, evaziunea fiscală reprezintă o sustragere de la plata unor obligații legale datorate statului. Drept consecință trebuie să avem obligația corelativă de conformare a contribuabilului și dreptul statului de a pretinde taxe și impozite, conform legii. Raportul juridic fiscal este unul de ordin administrativ, prin care drepturile părților izvorăsc din prevederile legii, iar statul prin intermediul organului fiscal acționează de pe o poziție superioară, acționând în numele societății și pentru binele tuturor.

Faptele prin care poate fi săvârșită infracțiunea de evaziune fiscală sunt cuprinse în cadrul art. 9 al Legii 241/2005. Textul de lege enumeră 7 moduri în care se poate constitui fapta de evaziune fiscală.

Plecând de la definiția pe care am dat-o evaziunii fiscale care constă într-o activitate ilicită prin care contribuabilul eludează obligația de a plăti statului anumite impozite, taxe, contribuții pe care le datorează în mod legal deoarece efectuează activități (cu caracter permanent sau temporar), ce generează venituri impozabile, putem trece la analizarea infracțiunii. *Obiectul juridic* se constituie din relațiile sociale ce vizează formarea bugetului statului, unităților administrativ teritoriale, asigurărilor sociale de stat și al fondurilor speciale extrabugetare. În ceea ce privește *obiectul material* al infracțiunii considerăm regula este dată de inexistența obiectului material, iar excepțiile se regăsesc în prevederile lit. d) și g) din cuprinsul art.9 alin. (1).

Subiectul activ al infracțiunii poate fi o persoană fizică, o persoană juridică sau o entitate fără personalitate juridică, de naționalitate română sau străină care realizează venituri supuse fiscalizării. De asemenea, având în vedere că de „beneficiul” infracțional poate profita atât făptuitorul cât și o altă persoană, considerăm că subiect activ al infracțiunii poate fi și reprezentantul fiscal.

Totodată, trebuie avută în vedere și situația în care unui agent economic cu personalitate juridică care săvârșeste fapte de evaziune fiscală este tras la răspundere solidar cu o persoană fizică. În acest caz, ne referim la prevederile art. 9 alin. (1) lit.a) din cuprinsul căruia tregem concluzia că persoana fizică are sarcina de a reprezenta societatea în fața organului fiscal. Prin urmare persoana fizică ar trebuie să aibe calitatea de administrator, contabil sau director executiv.

Subiectul pasiv este reprezentat de către stat, ca titular al valorilor sociale ce sunt protejate prin actul normativ și care se referă la constituirea bugetului statului, bugetul unităților administrativ teritoriale, bugetul asigurărilor sociale, și fondurilor extrabugetare.

Elementul material se realizează printr-o acțiune sau inacțiune, care presupune “ascunderea” sursei impozabile sau taxabile sau al bunului în scopul eludării îndeplinirii obligațiilor fiscale.

Rezultatul acestei acțiuni constă în neplata către stat a sumelor de bani datorate. Pentru ca raspunderea penală a autorului să fie începută, trebuie să existe *legătura de cauzalitate* între acțiunea de “ascundere” și rezultatul acesteia.

Evaziunea fiscală este o infracțiune de pericol, astfel urmarea imediată constă în starea de pericol privind colectarea sumelor de bani ce reprezintă creanțe fiscale datorate statului.

Latura subiectivă îmbracă forma intenției directe caracterizată prin scop, respectiv sustragerea de la plata sarcinilor fiscale, neavând relevanță dacă autorul se sustrage de la plata integrală sau parțială a obligațiilor fiscale și forma în care o face acesta. De asemenea, legiutorul nu incriminează fapta săvârșită din culpă. Dat fiind modul în care se săvârșesc faptele de evaziune fiscală, autorul de cele mai multe ori premeditează faptele sale.

Fapta de evaziune fiscală are la bază reaua-credință a contribuabilului, care intenționează să fraudeze statul, având o reală reprezentare a faptelor sale. Din practică, au existat cazuri în care la o prima vedere, operațiunile efectuate de către un operator economic au părut a fi operațiuni efectuate în scopul fraudării bugetului statului. Însă după inspecție riguroasă și o după o analiză detaliată s-a constatat faptul că încălcarea prevederilor legislației în materia a fost datorată înțelegerii și aplicării eronate ale textelor de lege.

De cele mai multe ori neîndeplinirea obligațiilor fiscale se datorează intenției contribuabilului de a spori veniturile într-un mod ilegal, însă lipsa conformării voluntare a contribuabilului poate rezulta și din pasivitatea acestuia, prin ignorarea, nepăsarea sau neglijență față modul în care reglementează legislația fiscală activitatea economică.

Trebuie remarcat faptul că obligațiile fiscale trebuie îndeplinite conform rigorilor în domeniu, iar pentru ca acest lucru să se întâmple, este necesar ca activitatea economică a contribuabilului să fie evidențiată într-un mod care să nu fie contrar legii.

Pot fi considerate acte de sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, următoarele fapte:

- ascunderea bunului sau a sursei supuse impozitării sau taxării;
- omiterea, în totalitate sau în parte, în cadrul reliefării operațiunilor comerciale efectuate ori a veniturilor realizate în urma desfășurării acestora, în actele contabile ori în alte documente legale;
- înregistrarea în actele contabile sau în documentele legale a unor cheltuieli care nu sunt bazate pe operațiuni reale, ori evidențierea altor operațiuni fictive;
- denaturarea, distrugerea sau ascunderea actelor contabile, a memoriilor aparatelor de taxat, caselor de marcat electronice fiscale, ori a altor mijloace pentru stocarea datelor;
- efectuarea evidențelor contabile duble, utilizându-se înscrisuri sau diferite mijloace pentru stocarea datelor;
- eschivarea de la executarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, având la bază nedeclararea, declararea fictivă sau declararea eronată în privința sediilor principale sau secundare ale persoanelor supuse verificării;
- înlocuirea, deteriorarea sau înstrăinarea de către debitori sau de către alte persoane a bunurilor puse sub sechestru.

Prevenirea și combaterea criminalității constituie atributul esențial al poliției și au ca obiectiv prioritar apărarea drepturilor și libertăților fundamentale ale persoanelor precum și apărarea ordinii publice și altor organisme abilitate de lege.

Obiectivul principal pentru această coordonată îl va reprezenta prevenirea și combaterea cu mai multă fermitate a evaziunii fiscale, obținerii frauduloase de fonduri alocate de stat sau de organisme internaționale, creării de societăți fictive, fraudelor asupra capitalurilor societăților, falsificărilor bilanțurilor agenților economici, bancrutei frauduloase, concurenței neloiale, infracțiunii vamale și în materie de valute și de schimb, infracțiunilor contra mediului înconjurător, șamd.

Concomitent vor fi puse bazele prevenirii și combaterii unor infracțiuni precum: furtul de date, violarea secretelor, manipularea ilegală a datelor informatice, violarea drepturilor de proprietate intelectuală sau industrială, manipularea abuzivă a mărfurilor bursiere, alte infracțiuni de bursă și bancare, formarea de carteluri.

În scopul realizării prevenirii comiterii unor asemenea fapte, Ministerul Administrației și Internelor trebuie să cuprindă următoarele măsuri:

- inițiativele legislative cu privire la fondurile minime necesare înființării și/sau funcționării unei societăți comerciale; modalitățile și conținutul înscrierii societății comerciale și registrele instituției; controlul periodic al societăților suspecte de nereguli grave, secretul bancare și accesul autorităților penale la acesta și la alte informații necesare procesului penal, deținute de celelalte instituții publice.

- informarea sistematică a publicului asupra drepturilor sale și căilor pe care le are de urmat, pentru a se apăra împotriva criminalității în afaceri și încurajarea lui pentru a se adresa autorităților pentru protecție.

- înființarea de compartimente specializate în cadrul structurilor polițienești, care să preia noi linii de muncă, (de exemplu: infracțiuni în domeniul informaticii, al drepturilor de autor și drepturilor conexe, al protecției muncii, șamd.) pentru informarea populației în scopul prevenirii acestor genuri de infracțiuni.

- prin structurile subordonate, Ministerul Administrației și Internelor trebuie să intensifice activitățile de realizare a unor studii și cercetări asupra cauzelor și consecințelor criminalității în afaceri ca și asupra eficacității măsurilor de prevenire și reprimare a acestui gen de infracțiuni. Totodată, să evalueze periodic modul de aplicare a "Programului privind prevenirea criminalității" și " Planul de măsuri pentru prevenirea corupție și a infracționalității economico-financiare", care prevăd atât obiectivele cât și modalitățile de prevenire și combatere a infracțiunilor.

CAPITOLUL IV. ASPECTE PRACTICE PRIVIND EVAZIUNEA FISCALĂ

Sistemul de TVA al Uniunii Europene, prin eliminarea obstacolelor care denaturau concurența și împiedicau libera circulație a mărfurilor, a înlesnit foarte mult schimburile comerciale în interiorul UE.

În cadrul acestui sistem, operațiunile interne și operațiunile intracomunitare fac obiectul a două regimuri TVA complet diferite.

Având în vedere faptul că permite achiziționarea intracomunitară de bunuri cu scutire de TVA, acest regim este predispus în mod deosebit la fraudă. Astfel, în anul 2015, din cauza fraudei și altor deficiențe, la nivel comunitar, s-au înregistrat pierderide 151 de miliarde euro, echivalentul a 12,8% din obligațiile de plată a TVA, estimându-se că 50 de miliarde de euro din aceste pierderi se datorează fraudei transfrontaliere în domeniul TVA, fraudă săvârșită în mare parte de organizații criminale, iar potrivit rapoartelor recente, o parte din această sumă a fost folosită pentru finanțarea terorismului.

În aceste condiții, pentru combaterea fraudei din domeniul tranzacțiilor intracomunitare, monitorizarea efectivă a transporturilor intracomunitare capătă o importanță deosebită, având în vedere faptul că documentele de transport par insuficiente pentru a demonstra realitatea transportului de bunuri, acestea putând fi falsificate cu ușurință.

Monitorizarea trebuie să se concentreze asupra descrierii și identificării bunurilor, și asupra volumului și greutateii acestora. Realitatea transportului trebuie investigată sub aspectul greutateii și capacității mijlocului de transport, declarația șoferului și urmărirea plăților asociate transportului, precum și combustibilul utilizat pentru realimentare în timpul călătoriei sau taxele rutiere.

Costurile de logistică și documentația acestora pot fi alt aspect ce trebuie investigat pentru a asigura realitatea transportării bunurilor.

Exemplu

Importul produselor de proveniență China a fost efectuat prin procedura 4200 în Grecia (scutire la plata TVA în vamă la import, dacă are loc o livrare intracomunitară), bunurile importate fiind astfel livrate ulterior către societăți din România.

În acest caz importul în Grecia a fost făcut de societăți înregistrate în Bulgaria, cu cod de TVA de Grecia, controlate de aceleași persoane care dețin și societățile beneficiare din România, livrarea intracomunitară făcându-se pe relația Grecia-Bulgaria-România (peste 400 transporturi). Totodată, intrarea bunurilor în România s-a efectuat în principal prin PTF Turnu Măgurele, unde DGAF nu derulează operațiuni de monitorizare AIC, în vederea îngreunării verificărilor.

Mărfurile astfel achiziționate de societățile românești erau vândute în realitate către o serie de beneficiari interni, scriptic întocmindu-se livrări

intracomunitare (taxare inversa) fictive către societăți din Ungaria, pentru descărcarea gestiunii mărfii și necolectarea TVA aferentă vânzărilor reale la intern.

În acest caz, urmare activităților întreprinse, s-au identificat modalitățile de livrare la negru a mărfurilor către beneficiari interni (în special societăți din zona comercială Dragonul Roșu, marfa fiind astfel achiziționată și comercializată ulterior fără întocmirea de documente). De asemenea, urmare verificărilor de tip SCAC în Ungaria, a datelor obținute CNAIR sau IGPR, a fost dovedită fictivitatea livrărilor intracomunitare declarate, rezultând ca prejudiciu TVA de plată.

CAPITOLUL V. ORGANISME NAȚIONALE ÎN COMBATEREA EVAZIUNII FISCALE

Acest capitol tratează cadrul instituțional în domeniul fiscal, sens în care au fost analizate obiectivele și importanța instituțiilor competente în domeniu.

Prin Ordonanța de urgență nr. 74/2013 în cadrul Agenției Nationale de Administrare Fiscala s-a înființat Direcția generală antifraudă fiscală (DGAF), care este o continuatoare a activității desfășurate de Garda Financiară (instituție publică desființată) având ca principală atribuție prevenirea și combaterea faptelor de evaziune fiscală, fraudă fiscală și vamală.

Pentru realizarea atribuțiilor, de prevenire a actelor și faptelor de evaziune și fraudă fiscală, Direcția generală antifraudă fiscală desfășoară controale operative și inopinate ce privesc:

a) respectarea prevederilor legale cu privire la prevenirea, descoperirea și combaterea tuturor actelor și faptelor de evaziune fiscală, precum și a celor de fraudă fiscală și vamală;

- b) respectarea normelor ce reglementează activitatea de comerț;
- c) activitatea de producție, depozitarea, circulația dar și valorificare bunurilor, în locațiile în care își desfășoară activitatea operatorii economici.

În activitatea pe care o desfășoară Direcția generală antifraudă fiscală colaborează și cu organe specializate ale altor ministere și instituții pentru depistarea și combaterea activităților ilegale generatoare de fenomene evazioniste și de fraudă fiscală și vamală. În acest sens o atenție deosebită o acordă DGAF identificării și instrumentării acelor fenomene de fraudă fiscală care au implicații negative majore asupra bugetului general consolidat al statului, un rol important în acest sens avându-l acțiunile de investigare a diferitelor grupuri tranzacționale organizate care urmăresc sustragerea de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, în urma acestor acțiuni rezultând cuantificarea prejudiciilor, urmărirea și recuperarea acestora, precum și identificarea persoanelor implicate și a mijloacelor de probă.

În modul de activitate al DGAF se regăsesc și activități de monitorizare, supraveghere și control, care vizează zonele și domeniile economice care sunt expuse fenomenelor de evaziune fiscală și indisciplină financiară sau slabă conformare. Scopul urmărit este de a conștientiza contribuabilii în ce privește prezența și vigilența inspectorilor antifraudă prezenți în misiune în zonele care au un risc fiscal ridicat și de creștere a gradului de conformare fiscală. De asemenea DGAF desfășoară activități în echipe operative mixte în cooperare cu structuri de urmărire penală și de informații, materializate în acțiuni speciale în privința documentării, prevenirii și combaterii fraudelor fiscale a schimbului de informații în domenii de interes comun.

În art. 1 din legea nr. 218/2002 privind organizarea și funcționarea Poliției Române se precizează că Poliția Română este o instituție specializată a statului, cu atribuții distincte în privința apărării drepturilor și libertăților fundamentale a

persoanei, a păstrării ordinii și liniștii publice, a prevenirii și descoperirii infracțiunilor publice și apărării proprietății private cu prevederile legale.

În cadrul Poliției Române există o structură specializată, care își desfășoară activitatea de prevenire și combatere a infracțiunilor din domeniul economico-financiar și a altor fapte de eludare a legii cu efecte asupra climatului economic și asupra drepturilor fundamentale ale cetățenilor, reprezentată de Poliția de investigare a criminalității economice.

Obiectivul principal al acestor structuri este reprezentat de asigurarea unui climat bazat pe respectarea legii în mediul de afaceri, prin acțiuni de combatere a evaziunii fiscale, a corupției, a infacționalității în zona achizițiilor publice, combaterea contrabandei și al traficului cu mărfuri contrafăcute și acțiuni de protecție a intereselor financiare ale Uniunii Europene. Aceste structuri reprezintă o componentă a Poliției Judiciare având ca scop esențial al activității identificarea și cercetarea persoanelor care au încălcat legislația, cu respectarea normelor procesual-penale.

Conform Legii nr. 218/2002 ce privește organizarea și funcționarea Poliției Române, dar și a Codului de procedură penală și Legii nr. 364/2004 cu referire la modul de organizare și de funcționare a poliției judiciare, Poliția de Investigare a Criminalității Economice reprezintă organul de cercetare penală, parte componentă a Poliției Judiciare care își desfășoară activitatea sub autoritatea directă a procurorului.

Rolul Ministerului Public și statutul procurorilor sunt legiferați de Constituția României, la articolele 131 și 132, unde se prevede că:

Art. 131 (1) În cadrul activității judiciare, rolul Ministerului Public este de a reprezenta interesele generale ale societății și de a apăra ordinea de drept, dar și drepturile și libertățile cetățenilor.

(2) Atribuțiile Ministerului Public sunt exercitate prin intermediul procurorilor constituiți în parchete, în baza legii.

(3) Parchetele conduc și supraveghează activitățile de cercetare penală desfășurate de poliția judiciară și funcționează pe lângă instanțele de judecată, în condițiile legii.

În conformitate cu prevederile art.62 din Legea nr.304/2004 , Ministerul Public își exercită atribuțiile în spiritul legii fiind condus de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. Parchetele sunt independente în relațiile cu instanțele judecătorești, precum și cu celelalte autorități publice.

Atribuțiile Ministerului Public exercitate prin intermediul procurorilor sunt prevăzute la art. 63 din Legea nr. 304/2004, și presupune:

- desfășurarea urmăririi penale în cazurile și în condițiile legii;
- conducerea și supravegherea activității de cercetare penală a poliției judiciare, conducerea și controlarea activității altor organe de cercetare penală;
- sesizarea instanțelor judecătorești în scopul judecării cauzelor penale, potrivit legii;
- exercitarea acțiunii civile, în situațiile prevăzute de lege;
- participarea, în condițiile prevăzute de lege, la ședințele de judecată;
- exercitarea căilor de atac îndreptate împotriva hotărârilor judecătorești, în condițiile legii;
- studierea cauzelor care determină sau favorizează criminalitatea, precum și elaborarea și prezentarea ministrului justiției de propuneri în privința eliminării acestora, dar și pentru perfecționarea legislației în domeniu. Conform dispozițiilor Codului de procedură penală competența parchetelor de pe lângă tribunale este reglementată de art. 36, de a efectua urmărirea penală la

infracțiunea privind spălarea banilor și la infracțiunea de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 din Legea nr. 241/2005, cu excepția celor date în competența altor unități de parchet. Parchetele de pe lângă judecătorii desfășoară ori supraveghează urmărirea penală în cazul tuturor infracțiunilor cu excepția celor date în competența altor instituții de parchet.

Putem concluziona astfel ca numai actionand simultan si in stransa cooperare organismele nationale in combaterea evaziunii fiscale pot identifica si preveni fenomenul evazionist, si in ultima faza pot stopa si recupera prejudiciile create. Desigur, cadrul legislativ trebuie permanent adaptat, pentru a tine pasul cu tendintele expansioniste a formelor de evaziune fiscala atat la nivel national cat si international.

CAPITOLUL VI. CONCLUZII ȘI PROPUNERI PENTRU COMBATEREA FENOMENULUI EVAZIONIST

Modernizarea societății a condus inevitabil și la o renovare a infracționalității, mai concret la o actualizare a modului de savârșire a unei fapte criminale. Înfracțiunile clasice contra patrimoniului, și-au pierdut din actualitate, când s-a realizat faptul că se pot obține profituri mai mari cu riscuri mai mici, prin folosirea unor instrumente economice. De asemenea persoanele care săvârșesc asemenea fapte au conștientizat că pot avea un câștig mai mare dacă ar prejudicia statul decât, dacă ar fi lezat unul sau mai multe patrimonii individuale.

În zilele noastre criminalitatea economică se fundamnetează pe diverse forme ale evaziunii economice, pe deturnarea de fonduri și respectiv pe spălarea banilor.

Diversificarea și complexitatea din ce în ce mai mare a activității comerciale, pe fondul unei legislații lacunare au dus la amplificarea fenomenului evazionist, care produce efecte negative profunde asupra economiei naționale. Universalitatea fenomenului evazionist se justifică prin extinderea acestuia la toate tipurile de societăți și la toate clasele sociale. Totodată vechimea evaziunii fiscale este legată de însăși apariția impozitelor și taxelor.

Evaziunea fiscală se desfășoară la limita dintre activitățile permise de lege și cele interzise. Ea este răspunsul contribuabililor, care sunt puși în fața unei politici fiscale care îi copleșește, nemulțumire care este parte intrinsecă a economiei negre.

Putem concluziona prin a spune că evaziunea fiscală reprezintă o faptă antisocială ce lezează interesele financiare ale statului, prin sustragerea de la plata obligațiilor fiscale. O astfel de faptă se răsfrânge în mod indirect asupra tuturor, ducând la scăderea calității unor servicii publice ori chiar mai rău la inexistența acestora, întrucât în lipsa resurselor financiare statul se află în imposibilitatea prestării lor.

Întrucât evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace de la plata impozitelor și a altor sume datorate bugetului de stat, apreciez că însăși mediul de afaceri și concurența dintre comercianți sunt afectate de acest fenomen ilicit. În atare condiții nu se lezează numai interesul general al statului, al societății în ansamblul său, cât și interesele personale ale unor competitori ce fac concurență societăților evazioniste. Din acest punct de vedere este foarte greu să te menții în piață, făcând concurență loială, în limitele legii, unui competitor ce recurge în mod constant la fapte evazioniste, întrucât cel care își plătește în mod conștiincios și benevol obligațiile fiscale are parte de un profit net mult mai mic ca valoare

comparativ cu competitorul său care ca urmare a actelor evazioniste va beneficia de un profit net mult mai mare ca valoare. De asemenea, pe termen lung o astfel de practică poate avea efecte fatidice întrucât afaceri viabile sunt “scoase din piață”, ca urmare a neproducerii unui beneficiu mulțumitor proprietarului, care astfel renunță la afacere sau chiar mai mult pot duce la faliment datorită imposibilității obținerii unor venituri care să acopere cheltuielile realizate în activitatea curentă.

Până la schimbarea unei optici comune a cetățenilor și a societății civile, care să aibă la bază o conformare voluntară cu privire la îndeplinirea obligațiilor fiscale, consider că evaziunea fiscală va reprezenta pentru foarte mulți indivizi o sursă de îmbogățire rapidă, într-un timp scurt, fără investiții prea mari și cu riscuri nu foarte însemnate.

De asemenea, în absența unei legislații fiscale clare, precise, unitare și mai ales stabile care să îngrădească posibilitățile contribuabililor de a recurge la aceste practici evazioniste, cât și în lipsa unei reprimări susținute care să parvină din partea instituțiilor statului, se facilitează orientarea contribuabilului spre evaziune fiscală întrucât acest fenomen este o consecință a condițiilor preexistente.

“Pentru combaterea acestui fenomen, cu implicații adânci la nivel economic, social și chiar politic, ar trebui identificată și pusă în aplicare o strategie unitară și mai ales perseverentă. În schimb, guvernările de până acum i-au opus o legislație imperfectă, lacunară și evazivă, pusă în aplicare de un personal timid și șovăielnic sau o campanie de presă care întrunește toate elementele pentru a putea fi considerată publicitate înșelătoare, în loc să identifice cauzele reale ale evaziunii fiscale, care ar fi condus la elaborarea și aplicarea unor măsuri cu adevărat eficiente pentru combaterea ei.”⁶³

⁶³http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_11691/Evaziune-fiscala-legala-vs-frauda-fiscala.html conținut preluat la data de 01.03.2017; Evaziune fiscală legală vs fraudă fiscală - Bogdan Iacob.

„Pentru combaterea evaziunii fiscale este necesar să existe în plan economic o situație echilibrată a bugetului de stat, care ar conduce la echilibrarea macroeconomică și la asigurarea condițiilor unei dezvoltări economice. Pentru combaterea evaziunii fiscale nu este necesar să se impună niște sancțiuni drastice, ci ar trebui realizat un control fiscal eficient, un sistem legislativ viabil și poate, în primul rând, o educație fiscală a cetățenilor. Legile fiscale trebuie să fie simple, clare, precise și relativ stabile, să se facă o deosebire între cazurile când legile sunt încălcate cu intenție de fraudă sau când sunt încălcate din culpă, din neglijență sau din cauze independente de voința contribuabilului. Este necesar să se reorganizeze controlul și verificările fiscale, să se elaboreze de către B.N.R. norme clare cu privire la condițiile ce trebuie îndeplinite și documentele ce trebuie prezentate de persoanele fizice.”

Dacă ar exista o conformare voluntară cu privire la îndeplinirea obligațiilor fiscale, consider că evaziunea fiscală, ar scuti o serie de instituții publice precum DGAF, Poliția Română, unitățile de parchet, de verificarea și cercetarea acestor fapte, cu consecința evitării disipării unor resurse publice precum cea umană, logistică sau financiară. Acest lucru nu se întâmplă pentru că fenomenul evaziunii fiscale reprezintă pentru foarte mulți indivizi o sursă de îmbogățire rapidă, într-un timp scurt, fără investiții prea mari și cu riscuri nu foarte însemnate.

Așa cum putem vedea din practica instituțiilor ce dețin competențe legale în ceea ce privește faptele de evaziune fiscală și sunt angrenate în demersul judiciar, putem concluziona că, cu cât exista o mai bună conlucrare între acestea, cu atât represiunea unor asemenea fapte este mai energică și duce implicit la diminuarea fenomenului infracțional.

În concluzie, cooperarea judiciară în domeniul investigării fraudelor presupune conlucrarea între mai multe instituții publice, cooperare ce se face în baza legii și cu respectarea competențelor materiale specifice fiecărei structuri.

Fiscalitatea are rolul de a sprijini însăși existența statului și dezvoltarea acestuia. În această notă, efectul principal al evaziunii fiscale constă în diminuarea bugetului de stat. Prin diminuarea veniturilor bugetare, se determină luarea unor măsuri din partea guvernanților, iar ca soluție imediată este modificarea legislației fiscale prin adăugarea de noi taxe și impozite.

În aceste condiții sarcina fiscală devine împovărătoare pentru contribuabili, nemulțumirea acestora crește, iar rezultatul imediat este sporirea fenomenului evazionist.

PROPUNERI PENTRU COMBATEREA MAI EFICIENTĂ A FENOMENULUI EVAZIONIST

Monitorizarea achizițiilor intracomunitare și-a dovedit utilitatea în timp prin identificarea, controlul și atragerea răspunderii principalilor subiecți care au vizat activități de fraudă și evaziune fiscală, creând astfel posibilitatea apariției unui mediu de afaceri concurențial în domeniul achizițiilor intracomunitare și implicit creșterea gradului de conformare voluntară a subiecților implicați.

Primii pași în direcția monitorizării transporturilor rutiere de bunuri provenite din achiziții intracomunitare au fost făcuți începând cu anul 2007, însă activitatea a căpătat consistență în anul 2012 prin emiterea OMFP nr.334/2012.

Importanța activității a fost remarcată și de statele U.E. din zonă (Bulgaria 2014 și Ungaria 2015) care s-au inspirat din experiența României creându-și sisteme de monitorizare mai complexe a achizițiilor intracomunitare.

Necesitatea adaptării sistemului de monitorizare a achizițiilor intracomunitare din România la realitatea economică actuală trebuie să țină cont de

posibilitățile tehnice implementate în ultima perioadă raportate la disponibilitatea efortului financiar de făcut.

Procedura actuală de monitorizare a transporturilor rutiere de bunuri provenind din achiziții intracomunitare și-a atins limitele funcționale și este necesară înlocuirea ori îmbunătățirea substanțială a acesteia astfel încât informațiile referitoare la transporturile rutiere de bunuri să fie relevante, corecte, cât mai complete, de actualitate și să fie obținute cu resurse reduse, cu o implicare cât mai puțin invazivă a factorului uman (țintirea transporturilor efectuate de contribuabili care prezintă risc fiscal ridicat).

În acest context, sunt de analizat o serie de surse de informații ce pot fi accesate ori generate printr-o serie de obligații stabilite în sarcina unor autorități publice și/sau a diferiților actori implicați în tranzacțiile intracomunitare. Astfel, pot fi analizate următoarele potențiale surse de informații:

a) Masa mijloacelor de transport care transportă bunuri, la intrarea și ieșirea de pe teritoriul național și în diferite puncte esențiale situate pe teritoriul țării.

Implementarea unui sistem de cântărire are avantajul că oferă informații utile din care pot reieși indicii că bunurile aflate în tranzit au fost descărcate ilicit pe teritoriul național, iar tranzitul a fost simulat. Totuși astfel de informații trebuie coroborate cu alte mijloace de probă mai ales că nu se cunosc cu exactitate mărfurile transportate, iar pe teritoriul național pot exista situații în care mijloacele de transport sunt descărcate (total sau parțial) și încărcate cu mărfuri care au o structură similară.

Pentru cântărirea mijloacelor de transport, pe teritoriul național, de către expeditori/destinatari este necesară instituirea prin acte normative a unor obligații, inclusiv declarative și stabilirea unor sancțiuni pentru nerespectarea acestora. În

prezent există HG nr. 1373/2008 și Legea nr. 108/2014 care stabilesc anumite obligații însă acestea nu au fost adoptate în scopul administrării creanțelor fiscale, domeniile vizate fiind limitative, iar informațiile generate nu sunt centralizate și valorificate unitar.

Mai mult, cântarele instalate de autorități trebuie să poată fi utilizate cu un consum de timp cât mai redus pentru transportor (să poată fi evitate ambuteiajele) și să fie dublate de un sistem de înregistrare automată a numerelor de înmatriculare ale autovehiculelor (cap tractor și remorcă, după caz) pentru a putea face comparațiile necesare tragerii unor concluzii corecte și utile.

b) Instalare/utilizarea unui sistem de camere de luat vederi și a unor softuri pentru recunoașterea/preluarea numărului de înmatriculare a autovehiculelor care sunt implicate în transportul bunurilor care fac obiectul unor operațiuni intracomunitare.

Un astfel de sistem poate oferi posibilitatea analizării cu operativitate a rutei de transport precum și indicii utile pentru stabilirea destinatarului/expeditorul bunurilor în cauză.

Unul dintre avantajele instituirii acestui sistem este existența unei infrastructuri la nivelul Companiei Naționale de Administrare a Infrastructurii Rutiere (CNAIR), astfel că principala preocupare ar fi modalitatea de interconectare a bazelor de date și dezvoltarea unui soft de analiză care să ofere informații relevante pentru ANAF.

În acest sens, trebuie stabilit un cadru legal pentru punerea la dispoziția ANAF a informațiilor aferente transporturilor și dezvoltarea unui soft de analiză care să ofere, în timp util, semnale cu privire la transporturi care prezintă risc fiscal. Resursele umane ale DGAF ar putea fi canalizate pentru clarificarea situației transporturilor cărora le-a fost atribuit un risc fiscal, prin efectuarea de controale

operative în trafic care să vizeze exclusiv mijloacele de transport și cazurile semnalate de aplicația informatică dedicată.

c) Instituirea unui sistem de monitorizare prin GPS a autovehiculelor implicate în transportul bunurilor care fac obiectul unor operațiuni intracomunitare și aplicarea unor sigilii inteligente

Un astfel de sistem poate fi o alternativă ori poate fi utilizat în paralel la/cu sistemul menționat la lit. b) și poate oferi informații folositoare cu privire la mijlocul de transport și ruta acestuia și poate genera indicii utile pentru stabilirea destinatarului/expeditorul bunurilor în cauză.

Sistemul presupune stabilirea unor obligații pentru toți transportatorii cu sediul în România de a se dota și utiliza un modul GPS și de a furniza ANAF, în timp real, informații corespunzătoare transporturilor. În cazul transportatorilor care nu sunt persoane juridice române, monitorizarea presupune obligarea acestora de a închiria un modul GPS la intrarea în țară și returnarea la ieșire.

Pentru creșterea eficienței se pot aplica sigilii inteligente, interconectate cu module GPS, a căror modificare neautorizată să poată genera alerte.

Principalul avantaj este acuratețea și actualitatea datelor referitoare la ruta de transport și transportator.

Pentru prelucrarea informațiilor disponibile este necesar un program informatic de analiză care să ofere, în timp util, semnale cu privire la transporturi care reprezintă risc fiscal, inclusiv abateri semnificative de la un traseu previzibil.

d) Foaia de parcurs electronică

În vederea facilitării controalelor efectuate în trafic se poate institui o obligație care să vizeze înregistrarea rutei parcurse, respectiv a informațiilor esențiale ale cursei (localitatea și ora plecării, ruta parcursă și durata acesteia, etc), într-un dispozitiv electronic plasat la bordul autovehiculului de transport marfă și

posibilitatea accesării informațiilor cu ocazia controalelor operative efectuate în trafic.

Unul dintre avantajele este acuratețea datelor referitoare la ruta de transport și opozabilitatea unui astfel de document emis de un dispozitiv plasat în autovehicul și pus la dispoziție de conducătorul auto/delegat.

Sistemul are limite întrucât se adresează transportatorilor români (generează costuri suplimentare), vizează asigurarea unor informații exclusiv pentru controalele efectuate în trafic (vor fi multe informații nevalorificate – nu toate transporturile vor fi controlate în trafic), iar centralizarea și comunicarea acestora ulterioară nu asigură nevoia de obținere informații în timp real.

De asemenea, eventualele sancțiuni aplicabile pentru neînregistrarea informațiilor trebuie să fie proporționale cu scopul propus și să fie stabilite în funcție de repetabilitatea abaterii.

e) Sistem declarativ anticipat

Reprezintă una dintre modalitățile cele mai adecvate de a obține informații direct de la actorii implicați în operațiunile intracomunitare, având la bază actualele prevederi ale Codului de procedură fiscală referitoare la declarațiile informative ori, după caz, prin instituirea unor obligații și contravenții specifice în Codul fiscal/Codul de procedură fiscală.

Astfel, orice contribuabil care intenționează să efectueze o achiziție/livrare intracomunitară de bunuri (inclusiv persoanele impozabile înregistrate potrivit art. 317 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal) trebuie să furnizeze ANAF o serie de informații referitoare la respectiva operațiune prin intermediul unei aplicații informatice puse la dispoziție de ANAF.

Informațiile pot viza numărul de înmatriculare a autovehiculului (cap tractor și semiremorcă), nume și prenume conducător auto, datele transportatorului și ale

casei de expediție, după caz, (denumire, cod de identificare fiscală, rezidență fiscală), bunurile transportate (categoriile generice/descrierea prin menționarea denumirii comerciale și a modului de ambalare; cantitatea brută și/sau netă exprimată în kilograme și/sau unități de măsură specifice), valoarea stabilită/estimată, furnizor/destinatar (denumire, cod de identificare fiscală), datele la care se preconizează începerea și încheierea transportului, locurile (adresele) livrării și achiziției intracomunitare (de unde pleacă/unde se încheie transportul bunurilor).

Aplicația trebuie să permită atașarea documentelor justificative (de ex.: CMR, certificat sanitar-veterinar, certificat fitosanitar ș.a.m.d.).

Prin declararea acestor informații pot fi eliminate în primul rând cazurile de furt de identitate, caracterizate prin falsificarea unor documente de transport din care rezultă că beneficiarul este un contribuabil care nu prezintă risc de neconformare pentru autoritatea fiscală, în fapt mărfurile ajungând la persoane care le valorifică fără îndeplinirea obligațiilor fiscale corespunzătoare.

De asemenea, informațiile pot contribui la realizarea unor profile de risc astfel încât resursele instituționale să fie utilizate pentru monitorizarea persoanelor/contribuabililor care prezintă un risc fiscal ridicat. În acest sens, pentru anumiți contribuabili (de ex.: nou înființați – fără istoric ș.a.m.d.) poate fi conceput un sistem de garanții pentru plata TVA după depășirea unui anumit plafon, garanții care ar avea caracterul unor plăți în avans fiind ulterior utilizate pentru plata TVA din perioada de raportare.

f) Taxare inversă generalizată

La nivelul Uniunii Europene, un subiect amplu dezbătut în perioada anterioară a fost posibilitatea introducerii unui mecanism de taxare inversă generalizată, în acest sens fiind elaborată o propunere de directivă în ceea ce

privește aplicarea temporară a unui mecanism generalizat de taxare inversă în legătură cu furnizarea de bunuri și servicii care depășesc un anumit prag.

O astfel de măsură este privită ca un posibil instrument util în combaterea fraudei de tip carusel și a fraudei în domeniul TVA.

Deși un astfel de mecanism va genera cu siguranță o serie de efecte benefice, s-a subliniat că utilizarea acestuia, care este o derogare de la principiile consacrate în materie de TVA, trebuie să nu aducă atingere pieței interne, să fie temporară și să fie evaluată în mod corespunzător de către Comisie din perspectiva eventualelor efecte negative asupra pieței interne, exprimându-se îngrijorarea față de riscul apariției unor noi forme de fraudă sau al mutării fraudelor în statele membre altele decât cele afectate în prezent.

În plus, pentru accesarea unui astfel de mecanism, statul solicitant trebuie să îndeplinească anumite condiții stricte (existența unui anumit gap de TVA, al unui anumit nivel al fraudei tip carusel în cadrul gap-ului total de TVA, dovedirea faptului că alte măsuri de control nu au fost suficiente pentru combaterea fraudei de tip carusel pe teritoriul său, câștigurile estimate urmare a introducerii acestui mecanism să depășescă cu 25% sarcinile suplimentare preconizate pentru întreprinderi și administrația fiscală, întreprinderile și administrațiile fiscale să nu suporte costuri mai mari cu introducerea acestui mecanism decât cele rezultate ca urmare a aplicării altor măsuri de control).

În aceste condiții, în ultima perioadă abordarea Uniunii Europene este mai degrabă în sensul introducerii așa-numitului „sistem definitiv de TVA”, bazat pe principiul impozitării în statul membru de destinație, respectiv facturarea de către furnizorul din statul membru de livrare cu cota de TVA aferentă statului membru de destinație.

BIBLIOGRAFIE

I. Legislație europeană

1. Tratatul privind Uniunea Europeană
2. Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene
3. Directiva nr. 2006/112/CE, privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată
4. Directiva nr. 2010/24/CE, privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri
5. Directiva 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal
6. Directiva 2014/107/UE a Consiliului privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal
7. Directiva nr. 2016/1164/UE, privind stabilirea normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne
8. Regulamentul (UE) NR. 904/2010 al Consiliului cu privire la cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul TVA.

II. Legislație națională

1. Constituția României, revizuită prin Legea nr 429/2003.
2. Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

4. Legea nr. 286/2009 privind Codul penal, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea nr. 134/2010 privind Codul de Procedură Civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 135/2010 privind Codul de Procedură Penală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
8. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.
9. Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
10. Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.
11. Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare.
12. Legea nr. 82/1991 a contabilității, cu modificările și completările ulterioare.
13. Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
14. Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
15. Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.
16. Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României, cu modificările și completările ulterioare.

17. Legea 508/2004 privind înființarea, organizarea și funcționarea în cadrul Ministerului Public a Direcției de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism (D.I.I.C.O.T.), cu modificările și completările ulterioare.
18. Legii nr. 364/2004 cu referire la modul de organizare și de funcționare a poliției judiciare, cu modificările și completările ulterioare.
19. Legii nr. 218/2002 privind organizarea și funcționarea Poliției Române, cu modificările și completările ulterioare.
- 20 Ordonanța de urgență nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată și modificată prin legea nr.180/2002, cu modificările și completările ulterioare
21. Ordonanța de urgență. nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare
22. Ordonanța de Urgență 104/2001 privind organizarea și funcționarea Poliției de Frontieră Române, cu modificările și completările ulterioare

III. Tratat, cărți, monografii

1. *Anderson Malcolm, Apap Joana*, Striking a balance between Freedom, Security and Justice in an Enlarged European Union, Editura Sitra, Centre for European Policy Study, Bruxelles, 2002.
2. *Aniței Nadia-Cerasela, Roxana-Elena Lazăr*, Evaziunea fiscală între legalitate și infracțiune, Editura Universul Juridic, Iași, 2016.
3. *Baer Katherine, Borgne Eric*, Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives, Editura International Monetary Fund, 2008.

4. *Baias, Flavius-Antoniou, Chelaru Eugen, Constantinovici, Rodica Macovei, Ioan (coordonatori)*, Noul Cod Civil. Comentariu pe articole, Editura C. H. Beck, București, 2011.
5. *Beleiu, Gheorghe*, Drept civil român, Editura Șansa, București, 1993.
6. *Bene, Florin Gheorghe*, Cod de bune practici în colectarea creanțelor fiscale, Editura C. H. Beck, București, 2011.
7. *Boroi, Gabriel*, Noul Cod de procedura civilă. Comentariu pe articole, Editura Hamangiu, București, 2013.
8. *Briciu, Traian Cornel*, Măsurile asigurătorii în procesul civil, Editura C. H. Beck, București, 2008.
9. *Bufan, Radu, Castagnede, Bernard, Mutașcu, Mihai, Safta, Alexandra*, Drept fiscal, Editura Lumina Lex, București, 2005.
10. *Bufan, Radu, Minea, Mircea Ștefan (coordonatori)*, Codul fiscal comentat, Editura Wolters-Kluwer, București, 2008.
11. *Ciobanu, Viorel-Mihai, Nicolae, Marian (coordonatori)*, Noul Cod De procedură civilă comentat și adnotat. Vol. I, art. 1-526, Editura Universul Juridic, București, 2013.
12. *Costaș, Cosmin Flavius, (coordonatorii)*, Cod de procedură fiscală. Comentariu pe articole, Editura Solomon, București, 2016.
13. *Dascălu, Daniel, Alexandru, Cătalin*, Explicații teoretice și practice ale Codulului de Procedură fiscală, Editura Rosetti, București, 2005.
14. *Dascălu, Daniel*, Recuperarea extrateritorială a creanțelor fiscale, Editura C. H. Beck, București, 2011.
15. *Dascălu, Daniel*, Tratat de contencios fiscal, Editura Hamangiu, București, 2014.

16. *Florescu Dumitru, Bucur Dan, Mrejeru Theodor, Pantea Marius, Martinescu Andreea, Manea Vasile*, Evaziunea fiscală, Editura Universul Juridic, București, 2013.
17. *Hoanță Nicolae*, Evaziunea fiscală, ediția a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2010.
18. *Iorgovan, Antonie*, Noua lege a contenciosului administrativ, Editura Roata, Editura I, București, 2004.
19. *Iorgovan, Antonie, Pasăre, Diana, Vișsan, Liliana, Ciobanu, Sorin-Alexandru*, Legea Contenciosului administrativ (Legea nr. 554/2004) cu modificările și completările la zi. Comentariu și jurisprudența, Editura Universul Juridic, București, 2008.
20. *Marina Halac, Pierre Yared*, Fiscal Rules and Discretion in a World Economy American Economic Review vol. 108, no. 8, August 2018.
21. *Minea, Mircea Ștefan, Costăș, Cosmin Flavius*, Dreptul Finanțelor Publice; Dreptul Fiscal, Vol.II, Editura Universul Juridic, București, 2012.
22. *Mrejeru, Theodor*, Executarea creanțelor bugetare, Editura All Beck, București, 2001.
23. *Nicolae, Marin*, Tratat de prescripție extinctivă, Editura Universul Juridic, București, 2010.
24. *Nigel Feetham*, Tax arbitrage: the trawling of the international tax system, Editura Spiramus Press Ltd., 2011.
25. *Popa, Nicolae*, Teoria generală a dreptului, Ediția a 3-a, Editura C. H. Beck, București, 2008.
26. *Roș, Viorel*, drept financiar, Editura Universul Juridic, București, 2009.
27. *Sasu, Horațiu, Pătroi, Dragoș, ȚăȚu, Lucian*, Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații, Editura C. H. Beck, București, 2008.

28. *Stancu, Mirela*, Codul de procedură fiscală. Comentarii și explicații, Editura C. H. Beck, București, 2005.
29. *Șaguna, Dan Drosu, Șova, Dan*, Drept fiscal, Ediția a 4-a, Editura C. H. Beck, București, 2011.
30. *Șova, Dan*, Drept fiscal, Editura C. H. Beck, București, 2011.
31. *Sîrghi, Ruxandra*, Executarea silită a creanțelor fiscale, Editura Hamangiu, București, 2016.
32. *Vîrjan Bogdan*, Infrațiunile de evaziune fiscală, Editura C.H. Beck, București 2016.
33. *Zilberstein, Savelly, Ciobanu, Viorel-Mihail, Băcanu Ioan*, Drept procesual civil. Executare silită. Vol. II, Ediția a 2-a, Editura Lumina Lex, București, 1998.

IV. Articole publicate în periodice

1. Andreas Buehn, Roberto Dell'Anno, Friedrich Schneider *Exploring the dark side of tax policy: an analysis of the interactions between fiscal illusion and the shadow economy* Empirical Economics June 2018, Volume 54, Issue 4.
2. Ada ferreri-Carbonell, Klarita Gërkhani *Tax evasion and well-being: A study of the social and institutional context in Central and Eastern Europe* European Journal of Political Economy Volume 45, Supplement, December 2016,
3. *Ciobanu, Viorel Mihai, Tăbârcă, Mihaela, Briciu, Traian Cornel*, Comentariu asupra modificărilor aduse Codului de procedură civilă pein Legea nr. 219/2005, Dreptul nr 12/2005
4. *Costa, Cosmin Florin*, Garanțiile privind inviolabilitatea domiciliului în cadrul noii proceduri fiscale române, Revista Română de Drept al Aafacerilor Nr. 9-10/2004

5. *Costaş, Cosmin Florin*, Inaplicabilitatea regulilor procedurii fiscale pentru veniturile nefiscale ale unei componente a sistemului bugetar, Notă la sentința civilă nr. 1552 din 6 martie 2006 a Judecătoriei sectorului 5 București *Revista Română de Drept al Afacerilor* nr. 3/2006
6. *Dascălu, Daniel*, Impactul principiilor de drept comunitar asupra materiei fiscale, *Revista Română de Drept al Afacerilor*. nr. 11/2008
7. *Haas, Andrei*, Plata în contul unic, *Revista Română de Fiscalitate* nr. 9/2007
8. *Lăcrișă, Nicolae-Grigore*, Momentul plății obligațiilor fiscale de la data la care băncile debitează contul plătitorului, *Curierul fiscal* nr. 2/2007
9. *Lăcrișă, Nicolae-Grigore, Diaconu, Fănică*, Distribuirea de către organul fiscal competent a sumelor plătite de contribuabili în contul unic, *Curierul fiscal* nr. 3/2008
10. *Pătulea, Vasile*, O nouă reglementare privind executarea creanțelor bugetare, *Dreptul* nr. 4/2005
11. *Pătulea, Vasile*, Studiu în legătură cu o nouă categorii de titluri executorii, *Dreptul* nr. 7/2005
12. *Ploeșteanu, Nicolae, Boantă, Adrian*, Controverse asupra executării silită prin poprire a instituțiilor publice, *R. R. E. S.* nr. 2/2012
13. *Popa, Constantin D., Fanu-Moca, Adrian*, Câteva considerații în legătură cu prevederile O. G. Nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, *Curierul Judiciar* nr. 1/2003
14. *Sasu, Horațiu*, Executarea silită a obligațiilor fiscale, *Curierul fiscal* nr. 7/2007
15. *Sima, Adriana*, Considerații privind colectarea creanțelor fiscale, *Revista Română de Drept al Afacerilor*. nr 5/2011
16. *Șova Dan*, Izvoarele dreptului fiscal, *Dreptul* nr. 1/2014
17. *Zidar, Violeta*, Unele aspecte cu privire la comunicarea actelor administrativ-fiscale, *Curierul fiscal* nr. 5/2009.

V. Resurse internet

1. *Anghel, Tanți*, Suspendarea executării silite în cazul depunerii unei scrisori de garanție bancară vs. suspendarea executării actului administrativ-fiscal, www.codfiscal.net.
2. *Costaș, Cosmin Flavius*, Competența organelor fiscale pentru efectuarea inspecției fiscale. Miturile fiscoșului și ezitățile nescuzabile ale judecătorilor, www.juridice.ro.
3. *Sasu, Horațiu*, Estimarea veniturilor de către organele de control (II), www.tribuna.ro.
4. *Bogdan Iacob*, Evaziune fiscală legală vs fraudă fiscală www.avocatnet.ro/content/articles/id_11691/Evaziune-fiscal-a-legal-a-vs-fraud-a-fiscal-a.html.
5. I.C.C.J. Decizia nr. 272/2013 Secția Penală - Infracțiuni de evaziune fiscală <http://legeaz.net/spete-penal-iccj-2013/decizia-272-2013>.
6. I.C.C.J. Decizia nr. 2649/2014 Secția Penală - Infracțiuni de evaziune fiscală <http://legeaz.net/spete-penal-iccj-2014/decizia-2649-2014>.