

STABILIREA RĂSPUNDERII – MODALITATE DE VALORIFICARE A REZULTATELOR CONTROLULUI FISCAL

Viorel VĂLCU
doctorand, Universitatea Liberă
 Internațională din Moldova

SUMMARY

We consider necessary to exclude the use of terms of different content for the same institution, which creates different interpretation possibilities of rules and terms. In our view, the concept of tax offense must be at the end, where the tax rules, some only finding ways and expression and content rules, and criminal offenses should be unified.

Statul poate fi considerat un stat dezvoltat doar în cazul asigurării membrilor săi cu un nivel de trai decent și al satisfacerii lor materiale. Pentru realizarea acestor exigențe ale vieții sociale, statul are nevoie de un suport material pentru a acoperi cheltuielile iminente.

În perioada de tranziție, unica sursă solvabilă și eficientă pentru bugetul de stat o constituie sistemul fiscal, care reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor.

Constituția Republicii Moldova, prin art. 58, prevede expres și imperativ faptul că cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe, la cheltuielile publice [1].

Practica socială indică însă că natura umană are întotdeauna tendința de a pune interesul particular înaintea celui general, de aici și dorința de eschivare de la un impozit sau altul. Astfel, având în vedere faptul că de corectitudinea și plenitudinea calculării și achitării impozitelor și taxelor stabilite de lege depinde, în mare măsură, bunăstarea întregii societăți, din partea organelor statale abilitate se impune exercitarea unui control riguros asupra modului de formare a părții de venituri a statului.

Potrivit art. 129 pct. 11) din Codul fiscal, controlul fiscal reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și alte obligații prevăzute de legislația fiscală, inclusiv verificarea altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului. Obligația fiscală,

conform art. 129 pct. 6) din Codul fiscal, constituie obligația contribuabilului de a plăti la buget o anumită sumă ca impozit, taxă, majorare de întârziere (penalitate) și/sau amendă [2].

În cadrul activității de control al respectării legislației fiscale, organele abilitate depistează un șir de încălcări (abateri) de la prevederile legale ce țin de calcularea și achitarea obligațiilor fiscale. În mod firesc, similar altor domenii, comiterea încălcărilor fiscale, atrage după sine o anumită răspundere juridică, manifestată prin aplicarea unor măsuri de constrângere.

Pentru a înainta anumite soluții ce reies din problematica unică și complexă care definește reglementările din domeniul fiscalității, se determină diferite noțiuni ale abaterilor de la lege, care se conțin în dispozițiile unor ramuri de drept. Astfel, art. 129 pct.12) din Codul fiscal definește **încălcare fiscală** drept acțiunea sau inacțiunea, exprimată prin neîndeplinire sau îndeplinire neadecvată a prevederilor legislației fiscale, prin încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale participanților la raporturile fiscale, pentru care este prevăzută răspunderea în conformitate cu Codul fiscal [2].

Potrivit art. 10 din Codul contravențional, constituie **contravenție** fapta (acțiunea sau inacțiunea) ilicită, cu un grad de pericol social mai redus decât infracțiunea, săvârșită cu vinovăție, care atentează la valorile sociale ocrotite de lege și este pasibilă de sancțiune contravențională [3].

Legea penală (art. 14 alin.(1) din Codul penal) stabilește că **infracțiunea** este o faptă (acțiune sau

inacțiune) prejudiciabilă, prevăzută de legea penală, săvârșită cu vinovăție și pasibilă de pedeapsă penală [4].

Dacă în dreptul civil răspunderea se concretizează, în principiu, într-o obligație de despăgubire, de reparare a unui prejudiciu cauzat prin fapta ilicită, fiind deci o sancțiune cu caracter reparator, în dreptul fiscal răspunderea se întemeiază mai degrabă pe ideea de pedeapsă, concretizată prin aplicarea de sancțiuni fiscale și majorări de întârziere, sancțiuni contravenționale sau sancțiuni penale.

Deci, în funcție de forma și specificul abaterii de la normele impuse de legislația fiscală, la stabilirea răspunderii, ca modalitate de valorificare a rezultatelor controlului fiscal, pot surveni următoarele categorii de răspundere:

- răspunderea fiscală;
- răspunderea contravențională;
- răspunderea penală.

Răspunderea fiscală. În rezultatul controalelor privind respectarea legislației fiscale, pentru fiecare caz în parte se întocmește actul de control, care este un document întocmit de funcționarul fiscal sau altă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele acestuia.

În cazul depistării vreunei încălcări fiscale, organul care exercită controlul adoptă decizia corespunzătoare, care reprezintă un document de dispoziție adoptat în baza actului de control, prin care se stabilește suma plății fiscale diminuată, se aplică amenda/majorarea de întârziere respectivă și se cere executarea acesteia [2].

În sensul Codului fiscal, tragerea la răspundere pentru încălcare fiscală înseamnă aplicarea de către organul abilitat, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale. Sancțiunea fiscală este o măsură cu caracter punitiv și se aplică pentru a se preveni săvârșirea de către delincvent sau de către alte persoane a unor noi încălcări, pentru educarea lor în spiritul respectării legii.

Persoanele pasibile de răspundere pentru încălcare fiscală sunt:

a) contribuabilul persoană juridică a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală;

b) contribuabilul persoană fizică, care nu practică activitate de întreprinzător, ce a săvârșit o încălcare fiscală. În cazul în care acesta este lipsit de capacitate de exercițiu sau are capacitate de exercițiu restrânsă, pentru încălcarea fiscală săvârșită

de el reprezentantul său legal (părintii, înfietorii, tutorele, curatorul) poartă răspundere în funcție de obiectul impozabil, de obligația fiscală și de bunurile contribuabilului;

c) contribuabilul persoană fizică care practică activitate de întreprinzător, a cărei persoană cu funcție de răspundere a săvârșit o încălcare fiscală.

Sancțiunea fiscală se aplică în următoarele cazuri:

- împiedicarea activității organului fiscal;
- neutilizarea mașinilor de casă și de control și a terminalelor POS;
- neeliberarea documentului de plată pentru călătorie;
- neprezentarea informației despre sediu;
- nerespectarea regulilor de evidență a contribuabililor;
- încălcarea regulilor de ținere a evidenței contabile și a evidenței în scopuri fiscale;
- încălcarea de către instituțiile financiare (sucursale sau filialele acestora) a modului de decontare;
- nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscale;
- încălcarea regulilor de calculare și de plată a impozitelor și taxelor;
- lipsa certificatului de acciz și/sau a timbrelor de acciz, a „Timbrelor de acciz. Mărcilor comerciale de stat”;
- nerespectarea regulilor de comercializare a țigaretelor cu filtru;
- nerespectarea regulilor de executare silită a obligației fiscale.

Răspunderea fiscală se exprimă prin aplicarea amenzilor și îmbracă formă bănească.

Amenda este o sancțiune fiscală care constă în obligarea persoanei ce a săvârșit o încălcare fiscală de a plăti o sumă de bani. Amenda se aplică indiferent de faptul dacă au fost aplicate sau nu alte sancțiuni fiscale ori plătite impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) calculate suplimentar la cele declarate sau nedeclarate.

Majorarea de întârziere (penalitatea) este o sumă calculată în funcție de cuantumul impozitului, taxei și de timpul scurs din ziua în care acestea trebuiau plătite, indiferent de faptul dacă au fost sau nu calculate la timp. Aplicarea de către organul fiscal sau alt organ abilitat a majorării de întârziere este obligatorie, independent de forma de constrângere.

În cazul în care obligațiile fiscale calculate în rezultatul controlului nu sunt achitate benevol, stingerea acestora se asigură de către organul fis-

cal prin aplicarea măsurilor de executare silită a plăților prevăzute de Codul fiscal:

- încasarea mijloacelor bănești de pe conturile bancare ale contribuabilului;
- ridicarea de la contribuabil a mijloacelor bănești în numerar;
- urmărirea bunurilor contribuabilului prin sechestrare și comercializare;
- urmărirea datoriilor debitoare ale contribuabililor;
- inițierea aplicării modalităților de depășire a insolabilității [2].

Generalizând cele consemnate privind la sancțiunea fiscală, se evidențiază o serie de trăsături proprii și specifice, și anume:

- sunt măsuri de răspundere pentru încălcarea normelor de drept fiscal (delicte fiscale în forma încălcărilor fiscale);
- posedă un caracter patrimonial exprimat în bani;
- se aplică față de contribuabili fie persoane fizice, fie persoane juridice;
- aplicarea altor sancțiuni juridice (contravenționale sau penale) trebuie să excludă răspunderea fiscală;
- au rolul de a-i pedepsi pe cei care încalcă normele de drept fiscal și au statut de măsură de despăgubire a statului și de asigurare a obligațiilor fiscale la buget.

Răspunderea contravențională. În cazul în care în rezultatul controlului fiscal se determină fapte ce constituie contravenții, acestea se consemnează în procesul-verbal cu privire la contravenție, care este un act prin care se individualizează fapta ilicită și se identifică făptuitorul, urmând în baza acestuia a examina cazul de aplicare a sancțiunii contravenționale și a adopta decizia respectivă.

Sancțiunea contravențională este o măsură de constrângere statală și un mijloc de corectare și reeducare ce se aplică, în numele legii, persoanei care a săvârșit o contravenție.

Sunt pasibile de răspundere contravențională persoanele fizice și juridice. Este posibilă de răspundere contravențională persoana fizică cu capacitate de exercițiu care, în momentul săvârșirii contravenției, are împlinită vârsta de 18 ani.

Este posibilă de răspundere contravențională persoana juridică, cu excepția autorităților publice și instituțiilor publice, pentru contravențiile săvârșite în numele său ori în interesul său de către organele sale ori de reprezentanții acestora dacă această corespunde uneia dintre următoarele condiții:

- este vinovată de neîndeplinirea sau de înde-

plinirea necorespunzătoare a dispozițiilor legii ce stabilesc îndatoriri sau interdicții pentru desfășurarea unei anumite activități;

- este vinovată de desfășurarea unei activități ce nu corespunde actelor sale constitutive ori scopurilor declarate;

- fapta care a cauzat sau a creat pericolul cauzării de daune în proporții considerabile unei alte persoane, societății ori statului a fost săvârșită în interesul acestei persoane, a fost admisă, sancționată, aprobată, utilizată de organul său împuternicit ori de persoana cu funcție de răspundere.

Răspunderea contravențională a contribuabililor în cazul raporturilor fiscale se aplică la existența următoarelor circumstanțe:

- desfășurarea ilegală a activității de întreprinzător;
- încălcarea legislației cu privire la insolabilitate;
- încălcarea termenelor de repatriere a mijloacelor materiale și a mijloacelor bănești;
- încălcarea regulilor de efectuare a plăților în numerar;
- încălcarea regulilor de exploatare a mașinilor de casă și control;
- desfășurarea activității fără a fi luat la evidență individuală în calitate de contribuabil al sistemului public de asigurări sociale;
- încălcarea regulilor de organizare și de ținere a contabilității, de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare;
- primirea și eliberarea mijloacelor pentru retribuirea muncii fără transferul contribuției de asigurări sociale;
- încălcarea drepturilor, intereselor și obligațiilor contribuabilului sau ale unui alt participant la raporturile fiscale;
- încălcarea regulilor de păstrare și de evidență a blanchetelor de strictă evidență;
- încălcarea termenului de restituire a taxei pe valoarea adăugată;
- evaziunea fiscală a persoanelor fizice.

Răspunderea contravențională se manifestă sub formă de amendă în expresie bănească, cu sau fără privarea de dreptul de a desfășura o anumită activitate pe un anumit termen [3].

În cazul neexecutării benevole a hotărârii judecătorești privind contravenția, aceasta se execută silit în baza titlului executoriu eliberat de instanța de judecată, conform procedurii stabilite de Codul de executare [6].

Prin urmare, poate fi formulată concluzia că și la realizarea răspunderii contravenționale pentru

săvârșirea delictelor fiscale legiuitorul a pus accent pe caracterul financiar al sancțiunilor, pe de o parte, pedepsindu-l pe contravenienți, iar pe de alta, prin amenzi, asigurând vîrsăminte în buget.

Răspunderea penală. Dacă în procesul examinării cazurilor de încălcare fiscală au fost constatate indicii de infracțiune, materialele se remit pentru urmărire penală organelor Centrului pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției. Sunt pasibile de răspundere contravențională persoanele fizice și juridice. Sunt pasibile de răspundere penală persoanele fizice responsabile care, în momentul săvârșirii infracțiunii, au împlinit vârsta de 16 ani.

Persoana juridică, cu excepția autorităților publice, este pasibilă de răspundere penală pentru o faptă prevăzută de legea penală, dacă există una din următoarele condiții:

a) persoana juridică este vinovată de neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a dispozițiilor directe ale legii, ce stabilesc îndatoriri sau interdicții pentru efectuarea unei anumite activități;

b) persoana juridică este vinovată de efectuarea unei activități ce nu corespunde actelor de constituire sau scopurilor declarate;

c) fapta care cauzează sau creează pericolul cauzării de daune în proporții considerabile persoanei, societății sau statului a fost săvârșită în interesul acestei persoane juridice sau a fost admisă, sancționată, aprobată, utilizată de organul sau persoana împuternicită cu funcții de conducere a persoanei juridice respective.

În cazul relațiilor fiscale, infracțiunile ce atrag răspunderea penală pot fi clasificate în trei grupuri distincte:

- infracțiuni fiscale nemijlocit supuse răspunderii penale;

- infracțiuni în legătură directă cu delictele fiscale;

- infracțiuni, inclusiv, în domeniul fiscal.

La categoria infracțiunilor fiscale nemijlocit supuse răspunderii penale am atribui:

- evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor;

- transportarea, păstrarea sau comercializarea mărfurilor supuse accizelor, fără marcarea lor cu timbre de control sau timbre de acciz;

- încălcarea regulilor privind declararea veniturilor și a proprietății de către demnitarii de stat, judecători, procurori, funcționarii publici și unele persoane cu funcție de conducere, tănuirea mijloacelor în devize.

În ce privește infracțiunile în legătură directă cu delictele fiscale, am pune accentul pe:

- practicarea ilegală a activității de întreprinzător;

- pseudoactivitatea de întreprinzător.

Referitor la categoria infracțiunilor, inclusiv, în domeniul fiscal, am stabili:

- abuzul de putere sau abuzul de serviciu;

- neglijența în serviciu;

- falsul în acte publice;

- abuzul de serviciu;

- confecționarea, deținerea, vânzarea sau folosirea documentelor oficiale, a imprimatelor, ștampilelor sau sigiliilor false [8].

Evaziunea fiscală a întreprinderilor, instituțiilor și organizațiilor se manifestă prin includerea în documentele contabile, fiscale sau financiare a unor date vădit denaturate privind veniturile sau cheltuielile ori prin tănuirea altor obiecte impozabile, dacă suma impozitului care trebuia să fie plătit depășește 2500 unități convenționale (50 mii lei).

Infracțiunile din domeniul fiscal, în cazul persoanelor juridice, se pedepsesc cu amendă, cu privarea de dreptul de a exercita o anumită activitate sau cu lichidarea întreprinderii, iar în cazul persoanelor fizice, cu amendă sau închisoare, cu muncă neremunerată în folosul comunității, cu privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a exercita o anumită activitate pe un termen anumit [4].

În cazul neexecutării benevole a hotărârii judecătorești privind infracțiunea, aceasta se execută silit în baza titlului executoriu eliberat de instanța de judecată, conform procedurii stabilite de Codul de executare [6].

Autorii ruși A. Brâzgalin, V. Bernik, A. Golovkin, O. Popov, V. Zaripov etc. consideră că pentru încălcarea legislației fiscale, pe lângă răspunderea fiscală, administrativă, penală, poate surveni și răspunderea disciplinară. În funcție de răspunderea aplicată pentru delictul fiscal săvârșit, autorii fac delimitare între o încălcare fiscală, o contravenție administrativă, o infracțiune și o încălcare (abatere) disciplinară [8].

Răspunderea disciplinară. Ca formă a răspunderii juridice, răspunderea disciplinară intervine în sfera relațiilor de drept fiscal în cazurile în care un funcționar public cu atribuții în acest domeniu comite o abatere disciplinară pentru care sunt prevăzute sancțiuni disciplinare.

Reieșind din dispoziția art. 201 din Codul muncii, se stabilește că, **abaterea disciplinară** reprezintă nesubordonarea salariaților unor reguli de comportare stabilite în conformitate cu Codul

muncii, cu alte acte normative, cu convențiile colective, cu contractele colective și cu cele individuale de muncă, precum și cu actele normative la nivel de unitate, inclusiv cu regulamentul intern al unității [5].

Potrivit prevederilor Legii „Cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public”, inspectorul fiscal sau angajatul altei autorități cu atribuții de administrare fiscală deține statutul de funcționar public.

Articolul 22 alin. (1) lit. d) din legea nominalizată prevede obligațiunea funcționarului public de a îndeplini cu responsabilitate, obiectivitate și promptitudine toate atribuțiile de serviciu, iar art. 56 stipulează că, pentru încălcarea îndatoririlor de serviciu, a normelor de conduită, pentru pagubele materiale pricinuite, contravențiile sau infracțiunile săvârșite în timpul serviciului sau în legătură cu exercitarea atribuțiilor funcției, funcționarul public poartă răspundere disciplinară, civilă, administrativă, penală, după caz [7].

În ipoteza reglementărilor normative reieșite din legislația muncii (art. 206 alin. (1) din Codul

muncii), pentru încălcarea disciplinei de muncă, angajatorul are dreptul să aplice față de salariat următoarele sancțiuni disciplinare:

a) avertismentul; b) mustrarea; c) mustrarea aspră; d) concedierea (ultima în prezența anumitor temeiuri expres prevăzute) [5].

Astfel, în cazul în care în cadrul gestiunii de serviciu, inclusiv a efectuării controlului fiscal, inspectorul fiscal sau angajatul altei autorități cu atribuții de administrare fiscală nu-și exercită conștiincios și cu obiectivitate atribuțiile de serviciu, asupra acestuia poate interveni și răspunderea disciplinară.

În cumulul celor expuse, se prezintă concluzia că stabilirea răspunderii pentru încălcările de ordin fiscal, adică aplicarea, după caz, a sancțiunilor fiscale, contravenționale, penale, disciplinare, are drept scop nu numai încasarea amenzilor în buget, dar și prevenirea săvârșirii pe viitor a unor noi derogări fiscale și educarea participanților la raporturile fiscale în spiritul respectării legii, iar un control fiscal se consideră valorificat la momentul în care toate deficiențele stabilite au fost remediate.

BIBLIOGRAFIE

1. Constituția Republicii Moldova, adoptată la 29.07.1994. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1 din 12.08.1994.
2. Codul Fiscal. Legea nr. 1163-XIII din 24.04.1997. Republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 62/522 din 08.02.2007, ediție specială.
3. Codul Contravențional. Legea nr. 218-XIV din 24.10.2008. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 3-6/15 din 16.01.2009.
4. Codul Penal. Legea nr. 985-XV din 18.04.2002. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 128-129/1012 din 13.09.2002.
5. Codul Muncii. Legea nr. 154-XV din 28.03.2003. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 159-162/648 din 29.07.2003.
6. Codul de Executare. Legea nr. 443-XV din 24.12.2004. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 34-35/112 din 03.03.2005.
7. Legea nr. 158-XVI din 04.07.2008 „Cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public”. În Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 230-232/840 din 23.12.2008.
8. Berliba V., „Tipologii de delict fiscale și răspunderea juridică pentru acestea”, Revista Națională de Drept, 2010, nr. 9-10, pag. 30.

Prezentat: 22 martie 2011.
E-mail: viorelcik@rambler.ru