

## POSSIBILITĂȚI DE ORGANIZARE ȘI UTILIZARE A PRACTICII CONTROLULUI FINANCIAR-FISCAL ÎN CONDIȚIILE REPUBLICII MOLDOVA

*Iulia CAPRIAN, Mariana DOGA-MÎRZAC*

*Universitatea de Stat din Moldova*

Importanța deosebită a controlului financiar-fiscal este determinată de faptul că acesta este exercitat în virtutea dreptului pe care societatea îl are de a-și apăra interesele fundamentale. Asigurarea resurselor financiare necesare statului se realizează prin sistemul fiscal, respectiv prin cele două funcții principale ale acestuia: funcția socială și funcția de control. Controlul financiar-fiscal, prin pârghiile oferite de sistemul fiscal sub forma impozitelor și taxelor, penetrează activitățile agentului economic, stabilind modul în care acesta respectă legalitatea și dacă desfășoară o activitate economică eficientă.

**Cuvinte-cheie:** control fiscal, administrare fiscală, evaziune fiscală, metode de control, eficiența controlului, penalitate, organ fiscal, impozit, cod fiscal, sechestru, serviciu public, inspectorat fiscal, revizie, contribuabil, obligație fiscală, legislație fiscală, factură fiscală, sancțiune administrativă, audit financiar, dare de seamă, serviciu public, buget de stat, majorare de întârziere, încălcare fiscală, muștrare.

### OPPORTUNITIES TO ORGANIZE AND TO USE OF THE FINANCIAL AND FISCAL CONTROL'S PRACTICE IN THE CONDITIONS OF THE REPUBLIC OF MOLDOVA

The particular importance of the financial and fiscal control is determined by the fact that it is exercised under the right of the society to protect its fundamental interests. The insurance of financial resources for the state's needs is accomplished by the fiscal system, respectively by its two main functions: social function, and control function. Based on the leverages offered by the fiscal system in the form of taxes and duties, the financial and fiscal control penetrates the activities of the economic agent, identifying the way in which this one respects the law and if it has an economic efficient activity.

**Keywords:** fiscal control, tax administration, tax evasion, methods of control, effectiveness of the control, penalty, the fiscal body, tax, cod fiscal, sequester, public service, tax inspectorate, revision, contributor, tax liability, tax legislation, tax bill, administrative penalty, financial audit, report, public service, state budget, increase of delay, tax violation, reprimand.

În studierea practicii internaționale ne vom axa pe experiența statelor dezvoltate. Analiza procesului de organizare a controlului financiar-fiscal în aceste state ne permite să determinăm tendințele generale de activitate a organelor fiscale și să le utilizăm în practica națională. În condițiile diferite de dezvoltare a sistemelor fiscale ale statelor dezvoltate și ale statelor în tranziție, cum este Republica Moldova, este cert că nu există posibilitatea adaptării în întregime a experienței unei anumite țări. O importanță deosebită are depistarea unor legități generale și aplicarea lor în situații concrete. În majoritatea statelor dezvoltate, practica organizării activității organelor fiscale este axată pe acordarea acestor organe a unui statut special, ceea ce, în mare măsură, facilitează activitatea lor. Funcționarii fiscali sunt în drept să obțină orice informație, din orice surse despre contribuabil (de exemplu, în SUA și Danemarca). În multe state, legislația prevede modalități speciale de pedepsire a contribuabililor, pe lângă cele tradiționale, cum ar fi:

– publicarea numelor infractorilor, în cazul încălcărilor fiscale ce nimeresc sub incidența Codului penal (Belgia, Irlanda, Suedia);

– suspendarea dreptului de a practica anumite tipuri de activități (Franța, SUA, Marea Britanie). În Marea Britanie, spre exemplu, despre încălcarea disciplinei fiscale de către contribuabili se înștiințează organizațiile profesionale în cadrul cărora aceștia activează, ceea ce deseori duce la privarea dreptului de a practica această profesie. În Canada este creată Agenția impozitelor și taxelor pe lângă Ministerul Veniturilor. În funcțiile Agenției se includ perceperea impozitelor și taxelor în numele Guvernului Canadei, efectuarea controlului financiar-fiscal. Pentru companiile mari, cu venituri anuale de peste 250 milioane de dolari, care în Canada sunt în număr de peste 880, sunt prevăzute condiții speciale de efectuare a controalelor fiscale. Circa 200 din aceste companii au încheiat cu Agenția un acord, în care sunt stabilite condițiile de efectuare a controalelor fiscale și posibilitățile de soluționare a divergențelor. În Australia este practică instruirea contabililor în

cadrul unor seminare și traininguri. Există un program special de consultare pentru întreprinderile nou-create, în cadrul căruia funcționarii fiscali se deplasează la întreprinderi cu scopul de a informa despre cerințele față de evidența contabilă și fiscală. Sunt răspândite și consultările prin telefon și prin poșta electronică [1, p.10].

Organele fiscale ale Franței se conduc în activitatea lor de criteriul „achitării benevole” a obligațiilor fiscale. În cazul declarării și achitării la timp a obligațiilor fiscale, contribuabilul se bucură de drepturi și garanții din partea statului. Organele fiscale, în acest caz, sunt obligate să ofere contribuabilului consultații fiscale în ceea ce privește legislația fiscală și să răspundă în scris la toate solicitările acestuia. Contribuabilii, care au încălcat legislația fiscală, sunt privați de aceste garanții și drepturi, deoarece au încălcat principiul obligativității achitării impozitelor. Concepția Serviciului Federal Fiscal al SUA – Serviciului Veniturilor Interne – se bazează pe principiul „nevinovăției fiscale” a contribuabililor și trecerii treptate de la control fiscal dur la „deservirea fiscală” a contribuabililor. Contribuabilii individuali și corporativi, care au achitat la timp și deplin obligațiile fiscale, devin treptat „clienți comerciali” ai serviciului fiscal; aceștia au dreptul la o atenție deosebită din partea organelor fiscale. În calitate de servicii fiscale ei beneficiază din partea organelor fiscale de consultații gratuite, de ajutor în completarea declarațiilor fiscale. Se oferă consultații chiar și în procesul de planificare fiscală, fiind organizate gratuit programe individuale de informare despre aplicarea metodelor de impozitare și despre toate modificările legislației fiscale.

Situații analogice se întâlnesc și în alte state dezvoltate, organele fiscale stabilind relații de parteneriat numai cu contribuabilii disciplinați. Politica controlului financiar-fiscal în aceste state se bazează pe concepția că ridicarea nivelului de încasări fiscale trebuie să fie asigurată din contul disciplinei fiscale prin aplicarea obligatorie a sancțiunilor fiscale pentru contribuabilii care încălcă legislația fiscală. Contribuabilii înșiși trebuie să conștientizeze obligativitatea respectării disciplinei fiscale și aceasta să le fie convenabilă. O metodă eficientă de control al corectitudinii achitării de către contribuabil a obligațiilor fiscale și de depistare a cazurilor de eschivare de la plata impozitelor este metoda comparării nivelului de trai al contribuabilului cu mărimea impozitelor achitate de către acesta [2]. Această metodă este utilizată cu succes în Franța și în Marea Britanie. Spre exemplu, în Franța, organul fiscal are dreptul de a aplica metoda de determinare a bazei impozabile în baza indicilor externi ori ai materiei impozabile, dacă sunt motive de a considera că nivelul de trai al contribuabilului nu corespunde cu mărimea veniturilor declarate de către acesta. Determinarea obligației fiscale pentru francezi se efectuează în baza declarației anuale pe venit, unde contribuabilul indică toate sursele de venit (impozabile și neimpozabile), toate bunurile mobiliare și imobiliare pe care le deține și toate cheltuielile efectuate pe parcursul anului fiscal. Dacă contribuabilul nu este de acord cu decizia organului fiscal, el este în drept să aducă dovezi despre sursele de venit, care îi asigură nivelul de trai.

În Marea Britanie se utilizează metoda alternativă de determinare a obligației fiscale pentru contribuabilii bănuți de evaziune fiscală. Astfel, organul fiscal aplică metode de determinare a obligației fiscale, bazate pe compararea acestui contribuabil cu un alt contribuabil similar după nivelul de trai sau după suma veniturilor obținute. Formularele declarațiilor fiscale în SUA sunt întocmite în așa mod, încât permit efectuarea contrapunerii anumitor indicatori din declarație cu informația din alte surse. În cazul divergențelor apărute între acești indicatori, contribuabilul este considerat dubios și este supus unui control fiscal mai riguros. Considerăm că crearea de astfel de firme specializate ar fi actuală și în condițiile Republicii Moldova, deoarece nivelul evaziunii fiscale în Republica Moldova este foarte înalt. Informația obținută se introduce în sistemul computerizat de evidență, se prelucrează prin programe și modele matematice speciale și se compară cu informația prezentată de contribuabili. Această procedură permite depistarea contribuabililor, la care riscul apariției încălcărilor fiscale este cel mai înalt. În Republica Moldova, organele de control îndeplinesc toate activitățile legate de colectarea, prelucrarea și analiza informației cu privire la controlul financiar-fiscal. Astfel, un număr mic de funcționari fiscali îndeplinesc un volum mare de lucru. De menționat că programul de selectare a contribuabililor pentru control în baza factorilor de risc a permis reorientarea resurselor umane în sectoarele cele mai problematice, permițând ridicarea eficienței controlului financiar-fiscal [3].

În majoritatea statelor există o singură posibilitate de a contesta deciziile organelor fiscale, și anume – prin judecată. Legislația fiscală franceză presupune o posibilitate suplimentară de a contesta decizia organelor fiscale teritoriale în organele fiscale ierarhic superioare. Pentru perioada cercetării problemei contestate nu se calculează sancțiuni fiscale. Această posibilitate oferă, cel puțin, două avantaje esențiale: în primul rând, în cazul comiterii erorilor de către funcționarii fiscali, conflictele se rezolvă în cadrul organelor fiscale,

evitând instanțele de judecată; în al doilea rând, în cazul existenței unor argumente obiective pentru contestarea deciziei organelor fiscale, există posibilitatea de a pregăti materialele mai minuțios pentru acțiunile de judecată. Anume prin aceasta se explică numărul mic de adresări în judecată în problemele fiscale. În același timp, numărul reclamațiilor și contestațiilor în organele fiscale constituie circa patru milioane anual, dintre care 20% sunt soluționate în favoarea contribuabililor.

În Republica Moldova, pentru soluționarea divergențelor fiscale se utilizează elemente din sistemul fiscal francez, ceea ce permite soluționarea unor probleme în cadrul Serviciului Fiscal. În instanțele de judecată sunt transmise doar cazuri care, în opinia Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, nu pot fi soluționate în favoarea contribuabililor. În Olanda funcționarilor fiscali nu li se permite să activeze, în paralel, în organizații private de consulting sau de audit, iar pentru alte activități este nevoie de permisiune specială (inclusiv pentru activitatea pedagogică). Unele dintre aceste restricții se reflectă și asupra rudelor apropiate ale funcționarului fiscal. Unul dintre principiile de bază ale activității serviciului fiscal olandez este „încrederea”. Persoana care a pierdut încrederea nu mai poate activa în calitate de funcționar fiscal. De menționat că în cadrul Serviciului Fiscal al Olandei sunt elaborate mecanisme eficiente de preîntâmpinare a cazurilor de folosire a funcției de serviciu în scopuri personale. Este eficient organizat controlul intern, care include următoarele *mecanisme*: procedurile de efectuare a controlului financiar-fiscal sunt clar și concret formulate; informația internă este permanent prelucrată și păstrată în siguranță; sunt organizate frecvent inspectările organelor de control teritoriale de către organul ierarhic superior; controlul intern este efectuat selectiv, adică funcționarii fiscali pot fi, în orice moment, verificați; se efectuează frecvent rotația personalului (termenul mediu de lucru al funcționarului fiscal cu o anumită categorie de contribuabili este de 3 - 5 ani); se organizează cursuri de ridicare a nivelului profesional al lucrătorilor ș.a.

În Republica Moldova sunt aplicate unele dintre mecanismele enumerate mai sus, în particular inspectarea organelor de control teritoriale, rotația cadrelor și organizarea cursurilor de perfecționare, dar nu sunt principii concrete stabilite prin lege sau prin regulamente interne care ar reglementa controlul intern. Organizarea eficientă a controlului intern este un factor determinant în ridicarea eficienței administrării fiscale în Republica Moldova, deoarece ar permite depistarea și preîntâmpinarea unor situații neplăcute în cadrul Serviciului Fiscal, fără a scoate în discuție publică problemele interne. În urma analizei practicii fiscale a unor state dezvoltate, s-a ajuns la concluzia că metodele de organizare a controlului financiar-fiscal în majoritatea statelor se bazează pe principii și mecanisme clare, reglementate prin lege. Astfel, aceste principii sunt respectate atât de funcționarii fiscali, cât și de către contribuabili. Concepția de bază a activității organelor de control se axează pe ideea că „a plăti impozitele trebuie să fie convenabil”. De asemenea, contribuabilii trebuie să fie informați despre faptul unde și pentru ce sunt cheltuiți banii publici. Mecanismele de percepere a impozitelor trebuie să fie clare atât pentru contribuabili, cât și pentru funcționarii fiscali și ele trebuie, în permanență, perfecționate și simplificate pentru ridicarea randamentului procesului fiscal. Totodată, este nevoie de elaborarea unui mecanism funcțional de sancționare a contribuabililor care au încălcat legislația fiscală. În procesul analizei comparative a mecanismelor de administrare fiscală din statele dezvoltate putem observa că, în majoritatea statelor, contribuabilii sunt delimitați în două categorii: cei care încalcă legislația fiscală, cu pedepsirea lor foarte dură (inclusiv privarea de libertate pe o perioadă îndelungată) și cei care respectă legislația fiscală, devenind parteneri pentru organele fiscale [4]. De asemenea, organizarea unui complex de măsuri pentru prevenirea încălcărilor fiscale, crearea condițiilor de conlucrare a contribuabililor cu organele fiscale permit armonizarea relațiilor fiscale în ansamblu.

#### Referințe:

1. СОКОЛОВСКИЙ, Л.Е. Подходный налог и экономическое поведение. В: *Экономика и математические методы*, 1989, том 4, с.55-79.
2. CAPRIAN, Iu., MAXIMILIAN, S. Rolul penalizărilor în educația contribuabilului fiscal. În: *Analele Științifice ale Universității de Stat din Moldova. Seria „Științe socioumanistice”*, 2005, p.399-403.
3. HOANȚĂ, N. *Evaziunea fiscală*. București: Tribuna Economică, 1997.
4. CAPRIAN, Iu., FILIP, Iu., MAXIMILIAN, S. Problema testării corectitudinii revizorilor. În: „*Studia Universitatis*”. Seria „Științe socioumanistice”, 2010, nr.7/37, p.257-261.

Prezentat la 28.06.2016