

ASPECTE TEORETICO-PRACTICE ALE CONTROLULUI FISCAL ÎN REPUBLICA MOLDOVA

Daniela ERMURACHI

CZU: 351.71:336.225.673

daniela.ermurachi@gov.md

Fiscal control is an essential element in the management of any socio-economic system. The activities of fiscal control cover the entire tax system and enter the economy both vertically and horizontally, ensuring compliance with the rules of accounting, reporting and the legal basis of taxation.

În societatea contemporană, politica fiscală joacă un rol important în economia de piață prin aplicarea pârgurilor tradiționale de care dispune nu numai pentru realizarea veniturilor statului, ci și pentru imprimarea sensului și ritmului de dezvoltare economică și socială a țării [1, p.54]. Pentru perioada de tranziție, unica sursă solvabilă și eficientă pentru bugetul de stat o constituie sistemul fiscal.

În acest sens, modalitatea de bază care asigură verificarea în profunzime a respectării de către contribuabil a prevederilor legislației fiscale și nemijlocit a calculării corecte, vărsării în timp și depline la buget a sumelor obligațiilor fiscale reprezintă **controlul fiscal** [2, p.17].

Potrivit art.214 Cod fiscal nr.1163 din 24.04.1997, **controlul fiscal** are drept scop verificarea modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală într-o anumită perioadă sau în câteva perioade fiscale.

Controlul fiscal este de natură procedurală și constă dintr-un ansamblu de metode și operațiuni de organizare și desfășurare a controlului, precum și valorificarea rezultatelor lui [3, p.208]. Prin *formă* de efectuare a controlului fiscal, înțelegem modalitatea concretă de exprimare și organizare a activității de control [4, p.195]. Prin *metodă* de efectuare a controlului fiscal, înțelegem procedeele, modalitățile tehnice, operațiunile și mijloacele aplicate și exercitate în procesul efectuării controlului fiscal de către funcționarul organului fiscal care efectuează controlul [5, p.342].

Forme de efectuare a controlului fiscal Conform prevederilor art.214 alin.(2) Cod fiscal, controlul fiscal este exercitat de Serviciul Fiscal de Stat și/sau de un alt organ cu atribuții de administrare fiscală, în limitele competenței acestora: a) la fața locului și/sau b) la oficiul acestora (control fiscal cameral).

Control fiscal cameral este forma de bază (primordială) a controlului fiscal și se efectuează prin: a) verificarea corectitudinii întocmirii dărilor de seamă fiscale, precum și a altor documente prezentate de contribuabil, care servesc drept temei de calculare și achitare a impozitelor și taxelor, a altor documente de care dispune organul fiscal sau alt organ cu atribuții de administrare fiscală; b) verificarea altor circumstanțe ce țin de respectarea legislației fiscale.

Momentul începerii controlului fiscal cameral în privința contribuabilului este ziua/data prezentării de către acesta a ultimei dări de seamă fiscală ori a altui document sau după caz, la solicitarea organului fiscal, terțul a depus documentele ce vizează contribuabilul verificat.

Controlul fiscal la fața locului – conform art.216 alin.(1) Cod fiscal, are drept scop verificarea respectării legislației fiscale de contribuabil sau de o altă persoană supusă controlului, care se efectuează la locurile aflării acestora de către funcționarii fiscali sau de persoane cu funcție de răspundere ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală. Controlul fiscal la fața locului poate fi efectuat numai în temeiul unei decizii scrise a conducerii organului care exercită controlul.

Controlul fiscal la fața locului se realizează și prin instituirea posturilor fiscale. În conformitate cu art.146 Cod fiscal, **postul fiscal** se creează de Serviciul Fiscal de Stat în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală. Potrivit art.146 Cod fiscal și Regulamentului privind funcționarea posturilor fiscale, aprobat prin Ordinul nr.665 din 12.12.2018, sunt trei tipuri de posturi fiscale: a) post fiscal staționar; b) post fiscal mobil; c) post fiscal electronic.

Metodele de efectuare a controlului fiscal. Controlul fiscal la fața locului sau la oficiul organului fiscal (sau la alt organ cu atribuții de administrare fiscală), conform art.214 alin.(3) Cod fiscal, poate fi organizat și efectuat prin următoarele metode și operațiuni: 1. verificarea faptică; 2. verificarea documentară; 3. verificarea totală; 4. verificarea parțială; 5. verificarea tematică; 6. verificarea operativă; 7. verificarea prin contrapunere.

Documente aferente controlului fiscal. Documentele aferente controlului fiscal sunt: actul de control fiscal, citația la organul fiscal, citația bancară, înștiințarea privind instituirea postului fiscal, decizia asupra cazului de încălcare fiscală.

Potrivit art.216 alin.(5) Cod fiscal, se întocmește un **act de control fiscal** de către funcționarul fiscal sau dealtă persoană cu funcție de răspundere a organului care exercită controlul, în care se consemnează rezultatele controlului fiscal efectuat. În act de control se va descrie obiectiv, complex și exact încălcările legislației fiscale sau a modului de evidență a obiectelor impunerii, cu trimitere la documentele de evidență respective și la alte materiale, prin indicarea actelor normative care au fost încălcate. Forma generală a actului de control fiscal este stabilită în Anexa 11 din Ordinul nr.672 din 31.12.2020 privind modificarea Regulamentului cu privire la efectuarea controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul SFS nr.320 din 31 iulie 2019.

Citația la organul fiscal este un înscris prin care persoana este invitată la organul fiscal ca aceasta să depună documente sau să prezinte alt gen de informație relevantă pentru determinarea obligației fiscale [6].

Citația bancară reprezintă o cerere specifică adresată în scris instituției financiare (sucursalei sau filialei acesteia) prin intermediul sistemului informațional automatizat de creare și circulație a documentelor electronice (SIA CCDE) între Serviciul Fiscal de Stat și instituțiile financiare, prin care acesteia i se solicită să prezinte informații

despre persoana supusă controlului fiscal ori pasibilă de el și documentele referitoare la operațiunile din conturile bancare ale persoanei.

Înștiințarea privind instituirea postului fiscal este un document înmănat contra semnătură de către organul fiscal, prin care cel din urmă aduce la cunoștință administrației agentului economic și/sau subdiviziunii la care este instituit postul fiscal, despre instituirea postului fiscal sau despre prelungirea termenului de funcționare a acestuia [7].

După examinarea cazului de încălcare fiscală, Serviciul Fiscal de Stat emite o **decizie** asupra cazului de încălcare fiscală [8].

Procedura de contestare a acțiunilor și actelor controlului fiscal. În corespundere cu prevederile art.8 alin.(1) lit.g) Cod fiscal, contribuabilul este în drept să conteste, conform cadrului legal, deciziile, acțiunile sau inacțiunea organelor cu atribuții de administrare fiscală și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

Procedura contestării acțiunilor și actelor de control fiscal include:

- **Prezentarea dezacordului cu actul de control fiscal** presupune o contestare a acțiunilor de control efectuate de către funcționarul fiscal. În caz de dezacord cu circumstanțele indicate și constatate în actul de control fiscal, contribuabilul este obligat să prezinte în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, argumentarea dezacordului, anexând documentele pe care se fundamentează dezacordul. În conformitate cu art.267 Cod fiscal, dezacordul se prezintă și se depune la organul fiscal care a efectuat controlul fiscal și a întocmit actul de control fiscal.

Decizia asupra cazului de încălcare fiscală se pronunță imediat după încheierea examinării lui, iar în decurs de 3 zile după emitere, un exemplar al deciziei *se înmânează ori se expediază recomandat contribuabilului*.

- **Contestarea deciziilor emise în baza actelor de control fiscal** – presupune că decizia organului fiscal sau acțiunea funcționarului fiscal poate fi contestată numai de persoana vizată în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea, sau de către reprezentantul acesteia. Contestația împotriva deciziei organului fiscal sau a acțiunii funcționarului fiscal poate fi depusă de către contribuabil sau de reprezentantul său, în decursul a 30 de zile de la data recepționării acesteia. Contestația împotriva deciziei organului fiscal sau acțiunii funcționarului fiscal se depune la *organul fiscal care a emis decizia sau al cărei funcționar a întreprins acțiunea contestată*.

Ca urmare a examinării contestației *împotriva deciziei organului fiscal*, organul fiscal poate emite una din următoarele decizii stabilite la art.271 Cod fiscal.

Concluzii. Controlul fiscal presupune examinare, dacă contribuabilul și-a onorat complet, corect și în timp obligațiile fiscale față de bugetul de stat și care are ca obiectiv depistarea erorilor, lipsurilor, deficiențelor, în scopul remedierii și evitării lor pentru viitor [9, p.22].

Ținând cont de responsabilitățile și obligațiile Serviciului Fiscal de Stat, prin prisma examinării procedurii de control fiscal, propunem următoarele **recomandări**:

1. Monitorizarea contribuabilului „pe orizontală”, care presupune informarea Serviciului Fiscal de Stat la un stadiu incipient prin furnizarea benevolă a tuturor

faptelor și circumstanțelor relevante. Ca un serviciu în schimb, Serviciul Fiscal de Stat va asigura informarea deplină a contribuabilului despre situația creată și soluția de depășire, ceea ce permite contribuabilului aflarea în segmentul de securitate fiscală.

2. Consolidarea proceselor și a procedurilor de control din cadrul SFS prin formarea unui formular de evaluare a calității controlului fiscal implementat în cadrul unui sistem de management al cazurilor de control, eficientizarea controalelor efectuate prin metode și surse indirecte. Aceasta poate avea loc prin crearea unui sistem informațional, schimbul de informații continuu cu organele de resort, persoane fizice și juridice și ajustarea cadrului normativ.

Referințe:

1. CUZIMINA, O. *Bazele conceptuale de instituire a sistemului fiscal în economie de tranziție*. Art, Chișinău: 2003, p.54.
2. BOULESCU, M., CHIȚĂ, M. *Control financiar și expertiză contabilă*. București: Eficient, 1996, p.17.
3. ARMEANIC, Al., ȘARGU, Lilia, ILANA, Ana. *Drept fiscal.Suport didactic*. Chișinău, 2016, p.208.
4. КРОХИНА, Ю. А. *Налоговое право*. Москва: Юнити, 2011, с.195.
5. ТАДЕЕВ, А.А., ПАРЫГИЯ, В.А. *Налоговое право*, с.342.
6. Ordinul Serviciului Fiscal de Stat nr.21 din 07.04.2021 cu privire la aprobarea formularului citației la examinarea contestației (Publicat: 21-04-2017 în *Monitorul Oficial* nr.128-132, art. 832).
7. Regulamentul cu privire la procedura de comunicare a actelor emise de Serviciul Fiscal de Stat, aprobat prin Ordinul SFS nr. 194 din 25.04.2019 (Publicat: *Monitorul Oficial al R. Moldova*, nr.162-166, art.819 din 10.05.2019. Versiune în vigoare din data 10.05.2019).
8. *Ghidul contribuabilului începător – aspecte fiscale*. Versiunea, 2021 [Accesat 15.11.2021] Disponibil: <https://sfs.md/uploads/document/116/document/ghid-contribuabil-incepatorpdf-605d92c6744e5.pdf>;
9. CARAȘCIUC, L. *Economia subterană în R.Moldova*. Chișinău: Art, 2002, p.22.

Recomandat

Vlad VLAICU, dr., conf. univ.