TIPURILE DE ÎNCĂLCĂRI FISCALE ŞI RĂSPUNDEREA PENTRU ELE

Ana ȚURCAN

CZU: 343.359.2(478)

The study of the types of tax violations and the liability for them is especially important in a society that relies on compliance with laws and the correct functioning of the tax system. The study of legal liability brings clarity about the sanctions applied to those who break the law and can help increase the level of tax compliance, and identifying the types of tax violations allows the authorities to develop effective prevention and combat strategies.

Studiul temei referitor la tipurile de încălcări fiscale și răspunderea pentru ele pune accent pe cunoașterea responsabilității legale asociate cu încălcările fiscale pentru a asigura o justiție fiscală adecvată, a identifica deficiențele în legislație, astfel contribuind la eficientizarea sistemului fiscal.

Conceptul de încălcare fiscală se referă la orice acțiune sau omisiune, deliberată sau neglijentă, care încalcă prevederile legale din domeniul fiscal și care duce la prejudicierea drepturilor și intereselor fiscale ale statului și ale contribuabililor corecți, pe când conceptul de răspundere juridică se referă la obligația persoanei sau a entității de a suporta consecințele juridice ale acțiunilor sale, inclusiv obligația de a se conforma cu prevederile legislației fiscale [1].

Codul fiscal, în articolul 231, definește tragerea la răspundere pentru încălcarea fiscală ca „aplicarea de către SFS, în condițiile prevăzute de legislația fiscală, a unor sancțiuni față de persoanele care au săvârșit încălcări fiscale”.

Subiecții răspunderii pentru încălcarea legislației fiscale sunt, pe de o parte, contribuabilii, care pot fi atât persoane fizice, cât și juridice și, pe de altă parte, Serviciul Fiscal de Stat. Acesta din urmă este superior, fiind o instituție publică cu atribuții de control și sancționare a contribuabililor [2].

Temeiul pentru tragerea la răspundere este propriu-zis încălcarea fiscală. Condițiile generale de tragere la răspundere pentru încălcarea fiscală conform art.233 CF includ: există o încălcare fiscală; persoana sau entitatea este dovedită ca vinovată de încălcare; paguba adusă bugetului de stat; acțiunile de control și depistare a încălcărilor trebuie confirmate documentar.

În Republica Moldova sancțiunile pentru încălcări fiscale sunt următoarele:

avertizarea – este o formă de răspundere pentru încălcările fiscale nesemnificative, dar este mai mult o măsură preventivă decât una punitivă, având rolul informativ;

amenda – este cea mai frecventă sancțiune fiscală, care reprezintă o plată obligatorie, în formă pecuniară impusă persoanelor fizice sau juridice care au încălcat legislația fiscală;

penalitatea fiscală/marja de întârziere – o sumă de bani care trebuie plătită în plus față de obligațiile fiscale existente, în cazul în care acestea nu au fost stinse în termenele stabilite de lege [3].

În cazul în care, în urma depistării unor încălcări fiscale, a fost stabilită ca sancțiune amenda și alte obligații fiscale, persoana sau entitatea în cauză trebuie să le îndeplinească pe toate [4].

Sancțiunea fiscală poate fi anulată total sau parțial, chiar și după ce a fost impusă, dacă sunt prezentate dovezi care să ateste că toate acțiunile sau inacțiunile au fost legale, sau că unele acțiuni sau inacțiuni considerate înainte ca fiind ilegale sunt în fapt legale. Contribuabilii pot beneficia de reducerea cu 50% din suma amenzii aplicate, dar numai în cazul în care se îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul fiscal. Dacă nu apar obligații suplimentare față de buget, amenda pentru nerespectarea modului de întocmire și prezentare a dării de seamă fiscale nu se aplică, iar în cazul în care contribuabilul a acționat conform soluției fiscale individuale anticipate emise în adresa sa, impozitele, taxele și penalitățile nu se recalculează, iar sancțiunea fiscală nu se aplică sau, dacă a fost deja aplicată, se anulează în întregime [5].

Codul fiscal prevede următoarele încălcări fiscale, pentru care sancțiunea este amenda:

- Împiedicarea activității SFS prin orice acțiune sau omisiune care împiedică/încetinește activitatea.
- Neutilizarea echipamentelor de casă și de control sau utilizarea acestora în mod necorespunzător.
- Nerespectarea reglementărilor din domeniul transporturilor auto de călători, neeliberarea biletelor de călătorie: orice activitate trebuie să fie documentată corespunzător.
- Neprezentarea informației despre sediu sau a oricărei modificări a acestuia către autoritățile fiscale.
- Nerespectarea regulilor de evidență a contribuabililor la deschiderea, modificarea sau închiderea conturilor, destinate tranzacțiilor cu monedă electronică.
- Nerespectarea regulilor de ținere a contabilității și a evidenței în scopuri fiscale.
- Nerespectarea modului de întocmire, de prezentare a dării de seamă fiscale și a facturii fiscale.
- Încălcarea modului de prezentare de către rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației a datelor ce țin de efectuarea plăților salariale (paradisul fiscal).
- Încălcarea de către bănci/societăți de plată a modului de decontare a tranzacțiilor financiare.
- Lipsa Timbrelor de acciz și nerespectarea regulilor de comercializare a țigaretelor.
- Nerespectarea regulilor de executare silită a obligației fiscale.
- Ruperea sau deteriorarea sigiliului ce pune în pericol securitatea bunurilor.

– Încălcarea obligației de transferare a plăților încasate de către executorii judecătorești care sunt responsabili de colectarea restanței și transferarea în termenele potrivite la bugetul de stat [5].

Analiza practicii judiciare în domeniul încălcărilor fiscale poate fi utilă pentru a înțelege cum sunt tratate astfel de cazuri de către instanțele de judecată și cum sunt interpretate legile fiscale. În acest sens a fost analizat studiul de caz privind examinarea contestării ordonanței judecătorești de încasare a obligațiilor față de buget.

În 2013, Judecătoria Bălți a emis o ordonanță judecătorească prin care s-a dispus încasarea restanței de la debitorul SRL „X" în favoarea creditorului Inspectoratul Fiscal de Stat (IFS) mun. Bălți. Această sumă a fost constituită din impozite, amenzi și penalități. La 12.2022, administratorul SRL „X" a depus obiecții împotriva ordonanței judecătorești, nesemnându-se de acord cu penalitățile calculate. Prin încheierea Judecătoriei Bălți din 12.2022, obiecțiile depuse au fost respinse, iar la 01.2023 recurentul a contestat încheierea primei instanțe și a solicitat casarea acesteia, motivând recursul, prin faptul că între 02.2016 și 10.2022 a executat o pedeapsă în penitenciar. Judecătoria nu a susținut argumentele, deoarece se refereau la o perioadă ulterioară emiterii ordonanței și nu erau relevante în examinarea cauzei, iar Încheierea Judecătoriei Bălți din 12.2022, în cauza civilă inițiată de IFS mun. Bălți, privind eliberarea ordonanței judecătorești referitoare la încasarea restanțelor de la debitorul SRL „X", a rămas în vigoare [6].

Analiza studiului de caz concret privind încălcarea fiscală oferă exemple reale și relevante care ilustrează modul în care teoria/legislația se aplică în practică, contribuind astfel la dezvoltarea cunoștințelor și abilităților din domeniu. Studiul de caz (2) este bazat pe încălcarea fiscală, reglementată de art.260 CF, privind prezentarea informațiilor neautentice în declarațiile fiscale.

Astfel, în anul 2018 a fost supusă controlului prin verificare totală entitatea ICS "X" SRL. Potrivit controlului efectuat, s-a depistat că în anii analizați darea de seamă IALS14 conținea informație neautentică, și anume s-a depistat: declararea codului fiscal eronat al persoanei fizice ce a avut venituri impozabile, parțial nu a fost declarat *venitul impozabil îndreptat spre achitare al persoanelor fizice* și, respectiv, impozitul pe venit reținut (FOL și LIV). De asemenea, în urma controlului fiscal s-a depistat că declarațiile privind TVA pentru perioadele fiscale 2014-2015 au fost prezentate greșit, la completarea cărora s-a ales „livrări scutite de plata la buget a TVA", pe când livrările erau impozitate pe principii generale și, în continuare, TVA12 a fost completat greșit prin micșorarea neîntemeiată a livrărilor scutite de TVA. Aceste livrări au fost completate ca livrări la cota 0. De asemenea, din cauză că nu s-a calculat prorata (art.102 CF) față de TVA, s-a majorat TVA aferent decontărilor cu bugetul. Această încălcare a dus la majorarea TVA deductibil.

Aceste încălcări sunt prevăzute de art.260 alin.(1) din Codul fiscal, care prevede răspunderea contribuabilului prin amendă cuprinsă între 500 și 1000 de lei per fiecare dare de seamă fiscală, însă nu mai mult de 10000 de lei pentru toate declarațiile fiscale. Cu toate astea, art.234 alin.(11) CF prevede că amenda specificată mai sus nu se

aplică dacă încălcările fiscale specificate nu denotă obligații suplimentare față de buget, situație în care și era entitatea analizată. Astfel, nu au fost calculate amenzi pentru informația declarată neautentic.

Pentru a preveni și combate eficient încălcările fiscale, este necesară o legislație clară și coerentă, precum și mecanisme de control și supraveghere eficiente. De asemenea, în acest sens poate fi eficientă și dezvoltarea următoarelor aspecte-recomandări:

- Integrarea în curriculumul școlar a educației fiscale, programe și materiale educaționale pe înțelesul fiecăruia, seminare gratuite, campanii de conștientizare a importanței conformării fiscale.
- Simplificarea legislației fiscale prin: eliminarea prevederilor contradictorii, consolidarea legilor, reducerea excepțiilor și derogărilor, simplificarea procedurilor de conformare, consultarea publică.
- Acces la resurse informaționale gratuite și fără necesitatea de înregistrare sau abonare.
- Colaborare între profesioniști contabili și consultanți fiscali, precum și promovarea utilizării platformei e-factura și semnarea electronică a documentelor contabile și administrative.
- Monitorizarea și aplicarea legislației fiscale pentru a descuraja încălcările fiscale intenționate: include controale fiscale la inițierea activității și peste un anumit interval, pentru evitarea neconformității fiscale îndelungate și aprecierea riscurilor de încălcări posibile.
- Autoritățile fiscale ar putea să facă publice toate rezultatele/deciziile privind controalele fiscale particulare, cu respectarea confidențialității și a normelor privind protecția datelor personale.

Referințe:

1. CUZNEȚOV, A. ș.a. *Dreptul afacerilor*. Chișinău: CEP USM, 2013. 425 p.
2. GULEA, L. Dreptul fiscal și impactul fiscal pe teritoriul Republicii Moldova. În: *Legea și Viața,* 2017, nr.8, p.8-13.
3. ARMEANIC, A. ș.a. *Drept fiscal,* Chișinău: Museum, 2001, p.191-193.
4. VLAICU, V. ș.a. Drept fiscal: Suport de curs la disciplina „Drept Fiscal”. Chișinău: CEP USM, 2014. 300 p. ISBN 978-9975-71-523-2
5. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova,* 1997, nr.62, art.522.
6. Portalul național al instanțelor de judecată https://instante.justice.md/ro/hotaririle-instantei [Accesat: 04.04.2023].

Recomandat
***Vlad VLAICU**, dr., conf. univ.*