

AMENZILE ȘI PENALITĂȚILE FISCALE – un stimulent pentru conformarea benevolă sau barieră pentru întreprinzătorii din Republica Moldova?

- sinteza audierii publice -

CADRUL GENERAL AL AUDIERII

Audierea publică a fost organizată în data de 10 iunie 2014, în sala de conferințe a hotelului Le Roi, situat pe strada Sfatul Țării 29, Chișinău. Acest eveniment de dezbatere și consultare publică a fost organizat de Agenda Națională de Business din Moldova (ANB) și IDIS "Viitorul", cu sprijinul financiar al CIPE (Center for International Private Enterprise), Washington, DC. Scopul urmărit al evenimentului a fost formularea unor concluzii și recomandări privind îmbunătățirea sistemului de sancționare a agenților economici pentru contravențiile fiscale. Totodată, organizatorii au venit cu această inițiativă pentru a oferi un forum de dezbatere și exprimare publică tuturor părților interesate de a-și prezenta punctul de vedere referitor la problemele existente în cadrul sancțiunilor fiscale aplicate agenților economici.

Audierea publică este o procedură transparentă de colectare de opinii prin care orice individ, grup, organizație și instituție interesată își poate aduce contribuția în definirea și adoptarea politicilor publice. Toți cei interesați în a-și expune în scris o opinie sub forma unei depoziții, care urmează a fi susținută și verbal în timpul audierii propriu-zise, au avut la dispoziție spre consultare, în scop de informare, următoarele: motivația de fundamentare a tematicii și scopului evenimentului propriu-zis; un ghid, în scop de îndrumare pentru redactarea depozițiilor într-un format relativ uniformizat; precum și o listă bibliografică asupra tematicii supuse dezbaterii.

În vederea pregătirii audierii publice au fost expediate invitații, prin chemarea la acțiune, către 27 asociații de business, care întrunesc în total cca. 5500 membri și 10 Camere de Comerț și Industrie de pe întreg teritoriul Republicii Moldova. De asemenea, la eveniment au fost invitate și ale părți interesate, în special reprezentanți ai autorităților de stat (Ministerul Finanțelor și Economiei, Comisia pentru economie, buget și finanțe a Parlamentului, Cancelaria de Stat, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat), reprezentanți ai societății civile și mass-media. Cu toate acestea, destul de puține persoane și instituții au văzut în această dezbatere publică un prilej de exprimare a unor opinii și luării unei poziții publice față de subiectul pus în dezbatere publică. În urma acestor preparative, membrii Comisiei de experți au avut la dispoziție un număr de 23 de depoziții scrise, din care 8 au fost susținute și verbal în decursul ședinței de audieri publice din data de 10 iunie. Dintre depozițiile scrise depuse, 4 au venit din partea unor asociații cu cca. 1337 membri, iar restul au fost depuse din partea unor companii, persoane cu funcții de conducere sau contabili în cadrul companiilor.

Inițiatorii audierilor publice au invitat pe toți cei vizați și interesați de subiect să își exprime opinia în cadrul audierii publice, prin formularea argumentată, în scris, a răspunsurilor la următoarele întrebări:

1. Care, după părerea Dvs., sunt principalele probleme legate de sistemul de sancționare a agenților economici pentru încălcările fiscale și în ce măsură acesta corespunde obiectivului său de disciplinare și conformare a contribuabililor? Argumentați (Exemplificați).
2. Care sunt criteriile ce ar trebui să stea la baza stabilirii mărimii sancțiunilor pentru încălcările fiscale ale agenților economici? Argumentați (Exemplificați).
3. Cum apreciați că va fi afectată conformarea fiscală și responsabilitatea contribuabililor pentru respectarea legilor, în cazul în care mărimea sancțiunilor fiscale ar fi corelată cu prejudiciul real cauzat bugetului statului (și/sau, eventual, cu alte criterii)? Argumentați (Exemplificați).

CUPRINSUL RAPORTULUI SINTEZ

Referitor la întrebarea de bază a audierii, stipulată chiar în tema acesteia: **„Amenzile și penalitățile fiscale – un stimulent pentru conformarea benevolă sau barieră pentru întreprinzătorii din Republica Moldova?”**, părerea dominantă a opiniilor exprimate ale martorilor este că principiile de aplicare a sancțiunilor pentru încălcările fiscale comise de către businessul din Republica Moldova nu corespund scopurilor acestora stipulate în Codul fiscal, și anume celor de disciplinare și educare a contribuabililor în spiritul respectării legilor, prevenire a unor noi încălcări și conformare benevolă la plata impozitelor și taxelor. Sancțiunile fiscale, conform opiniei predominante, sunt un instrument punitiv și nu unul de disciplinare, acestea nu stimulează businessul să activeze în câmpul legal și nu conduc la sporirea încrederii agenților economici față de autoritățile statului. Lipsa unui sistem eficient de dialog și conlucrare dintre autorități și asociațiile de business, la stadiul inițial al apariției problemelor legate de aplicarea legislației, de asemenea, este menționat ca un factor care creează premise pentru comiterea încălcărilor fiscale și sancționarea agenților economici. Redăm în cele ce urmează sinteza opiniilor scrise colectate de către Comisia de inițiere și a celor susținute verbal, structurate de către Comisia de experți pornind de la întrebările audierii publice.

Întrebarea 1: Care, după părerea Dvs., sunt principalele probleme legate de sistemul de sancționare a agenților economici pentru încălcările fiscale și în ce măsură acesta corespunde obiectivului său de disciplinare și conformare a contribuabililor? Argumentați (Exemplificați).

Problemele majore legate de sistemul de sancționare a agenților economici pentru încălcările fiscale conform opiniilor colectate și analizate pot fi grupate astfel:

- Calitatea proastă a legislației fiscale, care creează condiții prielnice pentru interpretarea diferită, tendențioasă sau eronată a acesteia (inclusiv numărul mare de scrisori explicative și ordine, care deseori au un caracter contradictoriu și nenormativ sau prevalează asupra normelor Codului fiscal). Tot aici se menționează și caracterul neclar/ambiguu al multor prevederi (de ex., utilizarea noțiunii „alte/alți” cu referire la operațiunile economice vizate sau cazurile de aplicare a normei din legislația fiscală).
- Instabilitatea legislației (inclusiv numărul mare de amendamente și modificări la Codul fiscal), care determină de multe ori încălcările fiscale, din cauza necunoașterii normelor fiscale. Un factor special este popularizarea slabă a modificărilor la legislație de către organele competente.
- **Sancțiunile fiscale sunt parte a planurilor bugetare de venituri**, ceea ce ar favoriza direct interesul organelor fiscale și al funcționarilor acestora de a acumula mai multe venituri la buget, inclusiv din contul amenzilor și penalităților fiscale.
- **Tendențiozitatea controalelor** (cu scopul de a acumula cât mai multe venituri la buget) sau din interes de corupere. Tot aici s-ar include și încălcarea prezumției nevinovăției. Unii martori au menționat faptul

că sistemul actual de sancționare pentru încălcările fiscale creează condiții favorabile pentru concurență neloială (înlăturarea concurenților) prin intermediul și cu ajutorul organelor de control, precum și pentru fenomenul corupției în rândul organelor fiscale, de control și judiciare.

- Sancțiunile fiscale fac **abstracție de gravitatea încălcării, prejudiciul real cauzat bugetului statului sau mărimea (rulajele) întreprinderii**. O problemă aparte este menționată stabilirea amenzilor fiscale în sume fixe, care nu iau în considerație criteriile menționate.
- Aplicarea mai multor sancțiuni pentru una și aceeași încălcare.
- Transferul responsabilităților organelor fiscale pe seama contribuabililor (referitoare la înregistrarea aparatelor de casă și control; prevederile privind utilizarea timbrelor de acciz false sau nevalabile, care de fapt se află în afara posibilității de control a contribuabililor, etc.)
- Ineficiența mecanismelor de aplicare a responsabilității funcționarilor fiscali pentru deciziile eronate adoptate/abuzurile în cadrul controalelor fiscale.
- Lipsa de imparțialitate a justiției, care rezolvă litigiile legate de sancțiuni preponderent în folosul statului și lipsa de apărare a agenților economici în justiție.
- Constatarea încălcărilor și emiterea deciziei de aplicare a sancțiunii fiscale de către același inspector (sau în cadrul aceleiași instituții).
- Nu funcționează sistemul de rezolvare prejudiciară a litigiilor, lipsesc instituțiile de mediere fiscală și judecătoriile fiscale.
- Lipsa echilibrului între participanții la raporturile juridice fiscale (extinderea competențelor organelor fiscale, inclusiv de a aplica sechestru și de a încasa contravaloarea sancțiunii în mod unilateral și silit, în timp ce contribuabilii le pot contesta doar pe cale judiciară).
- Nu toți agenții economici au posibilitatea de a beneficia de reducere de 50% la achitarea amenzilor (art. 234, p. 2 al Codului fiscal), de ex., în cazul absenței temporare din țară a persoanelor responsabile.
- Lipsa unui sistem eficient de dialog și colaborare dintre autorități și business (inclusiv în persoana asociațiilor de business), în privința principiilor de constatare a încălcărilor, mărimii sancțiunilor și criteriilor de aplicare a acestora – începând cu etapa inițială de determinare a politicilor de aplicare a acestora și terminând cu principiile și practicile de administrare a lor, ceea ce duce la sancționarea agenților economici fără a fi dovedita vinovăția lor, fără existența vreunui prejudiciu cauzat bugetului statului, fără existența intenției de săvârșire a încălcării și fără posibilitatea de achitare a sancțiunii de către agentul economic.

Întrebarea 2: Care sunt criteriile ce ar trebui să stea la baza stabilirii mărimii sancțiunilor pentru încălcările fiscale ale agenților economici? Argumentați (Exemplificați).

Majoritatea martorilor recunosc că ilegalitățile, contravențiile în domeniul fiscal, nu pot fi combătute fără existența unui sistem dur de sancționare a acestor fapte. Însă, sistemul de sancționare pentru contravențiile fiscale trebuie să fie unul corect și ajustat la gradul de vinovăție/gravitatea încălcării, mărimea prejudiciului cauzat, etc. Principalele criterii (principii) care ar trebui să stea la baza stabilirii mărimii sancțiunilor pentru încălcările fiscale, derivate de către Comisia de experți din opiniile scrise și verbale ale martorilor în cadrul audierilor publice, sunt:

- **Diferențierea sancțiunilor în funcție de gravitatea încălcărilor**, cu aplicarea sancțiunilor dure pentru cele intenționate și a unor sancțiuni mai mici sau doar a avertismentelor pentru încălcările neintenționate sau care nu au cauzat prejudicii statului. Drept exemplu se propune extinderea

prevederilor p. 1¹, art. 234 din Codul fiscal pentru cazurile când încălcarea fiscală nu a cauzat prejudicii bugetului de stat. Alternativ, se propune instituirea unui prag de semnificație pentru încălcările fiscale, sub limita căruia sancțiunile nu se vor aplica (sau se vor emite doar avertismente), pe motivul gravității reduse sau a prejudiciului neesențial cauzat bugetului statului. Tot aici se propune luarea în considerație a situațiilor excepționale, care ar fi cauzat/provocat încălcările fiscale, cu reducerea sancțiunilor pentru astfel de cazuri.

- **Caracterul adecvat al sancționării sau principiul proporționalității dintre prejudiciul real cauzat bugetului și mărimea sancțiunii aplicate.** De exemplu, în cazul când valoarea prejudiciului poate fi determinată, sancțiunea fiscală poate fi stabilită ca cotă procentuală din acesta. Tot în această categorie se include și propunerea de limitare a valorii maxime a sancțiunii (până la valoarea operațiunii economice).
- **Existența intenției de săvârșire a contravenției fiscale și posibilitatea de control (evitare) a încălcării** din partea contribuabilului. În cazul lipsei intenției de săvârșire a încălcării sau prezenței unor factori în afara controlului contribuabilului, care ar fi provocat apariția încălcării, contribuabilul trebuie absolvit de sancționare. Un caz aparte este lipsa sau existența recidivelor în comiterea încălcărilor fiscale, cu stabilirea unor sancțiuni mai mici pentru cei ce nu au „antecedente”, sau dacă contravenția a fost comisă în legătură cu trecerea la noile standarde de contabilitate, utilizarea unor sisteme informaționale noi de raportare, alte situații de încălcare neintenționată a legislației fiscale.
- Absolvirea de răspundere în cazul în care încălcarea fiscală a fost provocată de explicațiile eronate ale legislației și normelor fiscale din partea autorităților (și aplicarea reală a acestor prevederi în practică). Același lucru trebuie să fie valabil și pentru cazurile când încălcarea a fost comisă din cauza calității proaste a normelor fiscale.
- Stabilirea sancțiunilor ce depășesc un anumit prag valoric exclusiv prin hotărârea judecătii.
- Excluderea veniturilor din amenzi și penalitățile fiscale din planurile bugetare.
- Instituirea unui mecanism de confirmare a temeiniciei deciziei de sancționare și executare silită din partea organului fiscal.
- Publicarea amendamentelor la legislația fiscală cu cel puțin 6 luni înainte de intrarea lor în vigoare, ceea ce va micșora numărul de greșeli comise din cauza necunoașterii acestora și implicit, va reduce valoarea sancțiunilor pentru astfel de încălcări.
- Se propune ca în cazul modificărilor legislative referitoare la aplicarea noilor tehnologii de prelucrare a informației, perioada de adaptare să fie de cel puțin 6 luni de la intrarea în vigoare a normelor. Această perioadă va fi folosită de către autorități pentru depistarea și înlăturarea disfuncționalităților, informarea contribuabililor cu privire la posibilele erori în utilizarea respectivelor tehnologii și modul de evitare a lor.
- Respectarea în practică a prevederilor art. 11 al Codului fiscal, în conformitate cu care toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului, ceea ce va reduce numărul cazurilor de sancționare a agenților economici, cauzate de calitatea proastă a legislației.
- Examinarea Codului fiscal în privința contradicțiilor și aplicabilității normelor sale, revizuirea actelor sub-normative ale Guvernului, Ministerului Finanțelor, IFPS, Serviciului Vamal, altor ministere și organe publice locale, în privința corespunderii acestora cu normele Codului fiscal.

- Introducerea procedurii obligatorii de evaluare a calității normelor fiscale, actelor sub-normative din domeniul fiscal și a modificărilor la acestea, excluderea practicii de prevalare în practică a prevederilor actelor sub-normative asupra normelor Codului fiscal.
- Instituirea unor mecanisme de rezolvare prejudiciară a disputelor fiscale, așa ca cel al avocaților fiscali sau al mecanismelor de mediere fiscală.
- Reformarea instituțională cu delimitarea clară a atribuțiilor Ministrului Finanțelor în domeniul elaborării politicilor, a inspectoratului fiscal în domeniul colectării impozitelor și a organelor cu funcții de control, subordonate Parlamentului. Excluderea posibilității interpretării legislației fiscale de către aceste instituții.
- Aplicarea testului de utilizare a tuturor posibilităților de evitare a sancționării, înainte de primirea deciziei finale de sancționare.
- Modificarea art. 234, p. 3 al Codului fiscal cu oferirea posibilității stingerii datoriilor privind sancțiunile fiscale în mărime de 50% pe o perioadă de până la 15 zile, în cazul existenței unor motive obiective (lipsa persoanei responsabile, etc.).
- Permitea prezentării dărilor de seamă repetate și după efectuarea controlului fiscal (modificarea art. 188 și 236 din Codul fiscal).

Întrebarea 3: Cum apreciați că va fi afectată conformarea fiscală și responsabilitatea contribuabililor pentru respectarea legilor, în cazul în care mărirea sancțiunilor fiscale ar fi corelată cu prejudiciul real cauzat bugetului statului (și/sau, eventual, cu alte criterii)? Argumentați (Exemplificați).

În condițiile în care sancțiunile fiscale vor fi stabilite în funcție de **gradul de vinovăție, de prejudiciul direct cauzat bugetului statului, de existența intenției de săvârșire a încălcării**, aceasta va crea premise pentru majorarea gradului de conformare benevolă a contribuabililor, conform opiniei exprimate de majoritatea martorilor. Aceștia menționează că în acest caz businessul nu va mai activa în condițiile unui stres permanent, va crește încrederea față de autoritățile statului. La fel, se vor reduce plățile formale și informale sub formă de amenzi, penalități și mită. Astfel, companiile vor avea resurse mai mari pentru reproducție, implicit oportunități mai mari de creștere a veniturilor și a plăților sub formă de impozite. O altă influență pozitivă a introducerii principiilor respective la atestarea încălcărilor și stabilirea sancțiunilor fiscale poate fi reducerea ariei economiei tenebre, prin intrarea mai multor companii în câmpul legal de activitate. Totodată, corelarea sancționării cu gravitatea încălcării, prejudiciul real cauzat și alți factori obiectivi ar reduce riscurile încălcărilor fiscale și ar crea un mediu favorabil pentru dezvoltarea sectorului IMM.

CONCLUZIILE COMISIEI DE EXPERTI

Comisia de experți, în rezultatul audierilor publice, examinării opiniilor martorilor, în scopul îmbunătățirii calității formării politicii fiscale și administrării fiscale, constată:

1. Instabilitatea legislației fiscale, slaba cunoaștere și popularizare a acesteia, reprezintă unele din principalele cauze ale încălcărilor fiscale.
2. Calitatea legislației fiscale, privind politica fiscală și administrarea fiscală, creează condiții pentru interpretarea diferită, uneori tendențioasă a acesteia.
3. Numărul mare de acte subordonate legii (scrisori explicative, ordine, etc.), deseori cu un conținut contradictoriu și nenormativ, sunt aplicate contrar prevederilor Codului fiscal.

4. Sistemul existent de sancțiuni fiscale, cu rolul respectiv, nu trebuie să creeze impedimente în activitatea de business și dezvoltarea lui.
5. Sancțiunile fiscale nu corespund unor principii fiscale cum ar fi așezarea justă a sarcinilor fiscale, unicității impozitării, proporționalității și legalității, reprezintă venituri bugetare și sunt considerate și interpretate de organele de control ca indicator obligatoriu spre executare.
6. Ar fi necesar să existe o corelație între încălcările fiscale, care prevăd penalitatea ca măsură privind utilizarea banilor publici și amenda respectivă pentru încălcarea nemijlocită, conform principiului echității fiscale.
7. O parte din problemele privind controlul încălcărilor fiscale (facturi fiscale conforme, timbre de acciz false, aparate de casă și control, declarații electronice, etc.) sunt puse pe seama contribuabilului, care poate fi de bună credință și care nu dispune de posibilitățile tehnice de a preveni eventuale fraude.
8. Mecanismul de răspundere juridică a funcționarilor fiscali pentru deciziile eronate adoptate/abuzurile în cadrul controalelor fiscale este aplicat la un nivel scăzut, inclusiv din cauza lipsei de imparțialitate sau a „obligației pozitive”, a sistemului judecătoresc.
9. Deciziile în rezultatul controalelor fiscale trebuie să fie luate imparțial și obiectiv.
10. În legislația fiscală practic lipsesc situațiile care exclud ilegalitatea faptei (forță majoră, riscul întemeiat, cazul fortuit, extrema necesitate, etc.), exclud răspunderea fiscală sau situațiile care influențează mărimea sancțiunii fiscale (circumstanțe atenuante sau agravante).

RECOMAND RILE COMISIEI DE EXPER I

1. În cazul încălcărilor fiscale, analogic modului de examinare a contravențiilor și infracțiunilor trebuie aplicat principiul constituțional al prezumției nevinovăției.
2. Se recomandă ca veniturile din sancțiunile fiscale să fie îndreptate spre popularizarea și perfecționarea legislației fiscale, inclusiv cu aportul societății civile.
3. Constatarea încălcărilor și emiterea deciziei de aplicare a sancțiunii fiscale ar urma să țină efectiv de competența exclusivă a conducătorului sau a unui adjunct specializat pe aceste probleme. Concomitent cu dezvoltarea tehnologiilor informaționale, decizia ar putea fi supusă unui control prealabil din partea organului ierarhic superior.
4. Sistemul de beneficiere a reducerii de 50% la achitarea amenzilor, trebuie să fie adaptat mai bine la specificul domeniului fiscal (absența contribuabilului din țară, aflare în deplasare, etc.). Se propune concretizarea art. 234 (Absolvirea de răspundere pentru încălcarea fiscală) alin. (2) lit. b) în ceea ce privește începutul termenului reducerii de 3 zile lucrătoare cu sintagma „începând cu data următoare de la ziua înmânării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală,,
5. Ar putea fi preluate din legislația contravențională sau penală și adaptate la specificul domeniului fisc situațiile care exclud ilegalitatea faptei, răspunderea sau situațiile care influențează asupra mărimii sancțiunii.
6. În cazurile care afectează semnificativ activitatea contribuabilului ar putea fi instituit controlul judecătoresc inopinat (obligativitatea organului fiscal de a confirma în termen de 24 ore prin hotărâre judecătorească legalitatea deciziei sale).

7. Principiul privind faptul că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului din titlul I al Codului fiscal trebuie extins la procedura de examinare a cazurilor de încălcări fiscale, din titlul V al Codului fiscal.
8. În scopul instituirii unor mecanisme de rezolvare prejudiciară a disputelor fiscale, ar putea fi completată legislația în domeniul medierii sau elaborate mecanisme noi privind medierea fiscală.

COMISIA DE EXPERTI

Mihail MANOLI

Dr. în economie, conferențiar universitar ASEM, Chișinău

Liliana AGARCOVA

Expert politici fiscale

Lilia GRIGOROI

Doctor în Economie, conferențiar universitar ASEM, director ACAP

Viorel RUSU

Prof. univ. Facultatea de Drept, Universitatea de Stat, Chișinău

Ion TORNEA

Expert economic IDIS "Viitorul"/ANB