

UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA

**Cu titlu de manuscris
CZU 342.922:351.713.07(478) (043)**

RUSU VIOREL

**STATUTUL JURIDIC AL AUTORITĂȚILOR ADMINISTRAȚIEI
PUBLICE CE EXERCITĂ COMPETENȚE DE ADMINISTRARE
FISCALĂ**

SPECIALITATEA: 552.02 - DREPT ADMINISTRATIV

Teza de doctor în drept

Conducător științific:

**Arseni Alexandru, doctor habilitat
în drept, profesor universitar**

Autorul:

Rusu Viorel

CHIȘINĂU, 2023

© **Rusu Viorel, 2023**

CUPRINS

ADNOTARE.....	5
LISTA ABREVIERILOR.....	8
INTRODUCERE.....	9
1. ANALIZA SITUAȚIEI ȘI DIMENSIUNEA DOMENIULUI PRIVIND AUTORITĂȚILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CE EXERCITĂ COMPETENȚE DE ADMINISTRARE FISCALĂ	
1.1. Analiza doctrinei și a noțiunilor de bază privind statutul juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.....	16
1.2. Dimensiunea domeniului și reglementările normative naționale privind statutul autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.....	26
1.3. Concluzii la capitolul 1.....	49
2. SERVICIUL FISCAL DE STAT CA AUTORITATE DE BAZĂ CE EXERCITĂ ADMINISTRAREA FISCALĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA	
2.1. Organizarea Serviciului Fiscal de Stat.....	52
2.2. Competența Serviciului Fiscal de Stat în domeniul administrării fiscale.....	62
2.3. Actele și răspunderea Serviciului Fiscal de Stat și a funcționarilor acestuia.....	82
2.4. Concluzii la capitolul 2.....	89
3. LOCUL ȘI ROLUL AUTORITĂȚILOR VAMALE ÎN DOMENIUL ADMINISTRĂRII FISCALE DIN REPUBLICA MOLDOVA	
3.1. Locul autorităților vamale în sistemul autorităților ce exercită atribuții în domeniul fiscal.....	94
3.2. Competența autorităților vamale în domeniul administrării fiscale.....	99
3.3. Corelația competențelor autorităților vamale cu alte autorități ce exercită atribuții fiscale.....	106
3.4. Concluzii la capitolul 3.....	109

4. AUTORITĂȚILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE LOCALE ȘI ALTE AUTORITĂȚI CU COMPETENȚE ÎN DOMENIUL ADMINISTRĂRII FISCALE DIN REPUBLICA MOLDOVA	
4.1. Locul și competența autorităților administrației publice locale în sistemul autorităților ce exercită competențe în domeniul fiscal.....	112
4.2. Corelația competențelor autorităților administrației publice locale cu alte autorități ce exercită atribuții fiscale	124
4.3. Competența altor autorități în domeniul administrării fiscale și perspective privind sistemul administrării fiscale în Republica Moldova.....	128
4.4. Concluzii la capitolul 4.....	135
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....	138
BIBLIOGRAFIE.....	148
ANEXE	
Anexa 1. Organigrama SFS (<i>în aspect evolutiv</i>).....	174
Anexa 2. Organigrama Aparatului central SFS (IFPS) (<i>în aspect evolutiv</i>).....	177
Anexa 3. Organigrama DGAF (IFS) pe mun. Chișinău (<i>în aspect evolutiv</i>).....	179
Anexa 4. Organigrama IFS pe mun. Bălți (precedentă).....	181
Anexa 5. Organigrama IFS pe U.T.A. Găgăuzia (precedentă).....	182
Anexa 6. Organigrama DGAF zonală (IFS pe raioane) (<i>în aspect evolutiv</i>).....	183
Anexa 7. Proiectul de Lege privind Serviciul Fiscal de Stat.....	185
Anexa 8. Acte ce atestă valorificarea unor rezultate ale cercetării.....	199
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....	210
CV-ul AUTORULUI.....	211

ADNOTARE

Rusu Viorel „Statutul juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală”, teză de doctor în drept la specialitatea: 552.02 – Drept administrativ. Chișinău, 2023

Structura tezei. Teza este compusă din: introducere, 4 capitole, structurate în subcapitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din circa 300 de titluri. Rezultatele obținute au fost publicate în peste 20 de articole științifice.

Cuvinte-cheie: autoritate a administrației publice, competențe de administrare fiscală, impozite, taxe, plăți obligatorii, autonomie, descentralizare, desconcentrare.

Domeniul de studiu: Lucrarea elucidează un compartiment important din domeniul puterii executive și al administrației publice: statutul juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Scopul tezei de doctor constă în realizarea unei cercetări complexe a statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, în vederea elucidării mecanismelor de îmbinare și concentrare a eforturilor pentru o administrare fiscală unitară, eficientă și echitabilă în Republica Moldova, inclusiv cercetarea conținutului și a naturii juridice a acestei forme de activitate statală cu caracter executiv.

Obiectivele lucrării: dezvăluirea cadrului juridic național și a aspectelor internaționale în domeniul administrării fiscale; elucidarea caracteristicilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală și valorificarea științifică a celor mai recente practici în efectuarea administrării fiscale; identificarea și analiza conținutului atribuțiilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală; analiza competențelor în aspectul dublării, inclusiv a conflictelor de competențe; stabilirea existenței unui echilibru dintre competențele autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală și drepturile sau interesele legitime ale contribuabililor; elucidarea unor practici internaționale în materie de consolidare a sistemului de administrare fiscală; cercetarea instrumentelor și a mecanismelor naționale de interacțiune dintre autoritățile administrației publice, în scopul unificării eforturilor în domeniu; optimizarea cadrului juridic de reglementare a statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Noutatea științifică și originalitatea rezultatelor obținute constă în realizarea unui studiu ce cuprinde o abordare complexă a autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, precum și în identificarea unor modalități de organizare a acestor autorități într-un sistem bine conturat. În baza cercetării, au fost formulate concluzii și recomandări teoretico-aplicative în vederea perfecționării mecanismelor administrativ-juridice din domeniul administrării fiscale.

Problema științifică importantă soluționată rezidă în fundamentarea în dinamică a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, având ca efect perfecționarea mecanismelor din legislația națională din domeniu, fapt ce contribuie la respectarea drepturilor și intereselor contribuabililor, în vederea direcționării la cele mai bune standarde ale administrării fiscale.

Importanța teoretică a lucrării constă în analiza teoretico-practică a reglementărilor legale prin determinarea dinamică a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, având ca efect perfecționarea legislației naționale în domeniu, sporirea respectării drepturilor contribuabililor și apropierea de cele mai bune standarde în domeniu.

Valoarea aplicativă: Rezultatele obținute pot fi utile în calitate de repere informative în studiile ce urmează a fi efectuate în domeniul tematicii abordate, dar pot fi utilizate și în procesul didactic în calitate de bază teoretică și practică a dreptului administrativ, financiar și fiscal. Acestea vor contribui la dezvoltarea și la aprofundarea cunoștințelor teoretice privind statutul și sistemul autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, precum și la elaborarea politicilor, a cadrului instituțional și normativ în domeniu.

Implementarea rezultatelor științifice: Suportul informativ din lucrare este chemat să fie util atât pentru autoritățile administrației publice cu funcții de politică, cât și de administrare, pentru societatea civilă și cetățeni, pentru alte persoane cu calitatea de contribuabili sau agenți fiscali. Rezultatele, concluziile și recomandările acestei cercetări pot fi utilizate în procesul de legiferare, de creare a sistemului instituțional, de instruire profesională, dar și în cel de cercetare și documentare în domeniul dreptului administrativ, financiar și fiscal.

АДНОТАЦИЯ

Русу Виорел „Правовой статус органов публичного управления, осуществляющих полномочия по налоговому администрированию”, докторская диссертация по специальности: 552.02 - Административное право. Кишинев, 2023

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, четырех глав, разделенных на подглавы, общих выводов и рекомендаций, библиографии из около 300 наименований. Результаты были опубликованы в более 20 научных статьях.

Ключевые слова: орган государственного управления, полномочия по налоговому администрированию, налоги, пошлины, сборы, обязательные платежи, автономия, децентрализация, деконцентрация.

Область исследования: В работе рассматриваются важный раздел исполнительной власти и государственного управления: правовой статус органов государственного управления, осуществляющих полномочия по налоговому администрированию.

Целью диссертации является разработка комплексного исследования правового статуса органов государственного управления, осуществляющих полномочия по налоговому администрированию с целью выяснения механизмов совместного и концентрации усилий для единого, эффективного и справедливого налогового администрирования в Республике Молдова, включая исследование содержания и юридический характер этой государственной исполнительной деятельности.

Задачи диссертации: раскрывать национальные правовые рамки и международные аспекты налогового администрирования; выяснить особенности органов государственного управления, осуществляющих полномочия по налоговому администрированию, и научная оценка новейшей практики в области налогового администрирования; выявление и анализ содержания полномочий органов государственного управления, осуществляющих полномочия налогового администрирования; анализ компетенций в аспекте дублирования, включая конфликты компетенции; определение наличия баланса между полномочиями органов налогового администрирования и законными правами или интересами налогоплательщиков; выяснение международной практики по укреплению системы налогового администрирования; анализ национальных инструментов и механизмов взаимодействия между органами государственного управления в целях объединения усилий в данной области; оптимизации нормативно-правовой базы, регулирующей статус органов государственного управления, осуществляющих полномочия по налоговому администрированию.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов. Состоит в осуществлении исследования, которое включает комплексный подход в отношении органов государственного управления с компетенциями в области налогового администрирования, а также определение способов организации этих органов в четко определенной системе. На основании исследования были сформулированы выводы и рекомендации научно-практического характера целей совершенствования административно-правовых механизмов в области налогового администрирования.

Важная решенная научная проблема заключается в динамическом обосновании правового статуса органов публичного управления с компетенцией налогового администрирования, что способствует совершенствованию механизмов национального законодательства в этой области, тот факт что способствует уважению прав и интересов налогоплательщиков с целью приведения их в соответствие с наилучшими стандартами налогового администрирования.

Теоретическая важность этой работы заключается в теоретическом и практическом анализе правовых норм путем динамического определения правового статуса органов государственного управления с компетенциями в области налогового администрирования, что способствует совершенствованию национального законодательства в данной сфере, повышению соблюдения прав налогоплательщиков и приближению к лучшим стандартам в данной области.

Практическое значение: Результаты исследования могут быть полезны в качестве информативных ориентиров для исследований, которые будут проводиться на данную тему, но и может быть использована в преподавательском процессе в качестве теоретических и практических основ административного, финансового и налогового права. Они будут способствовать развитию и углублению теоретических знаний в отношении статуса и системы органов государственного управления с полномочиями налогового администрирования, а также при разработки политик, институциональной и нормативной базы в этой области.

Внедрение научных результатов: информационная поддержка, содержащейся в работе, призвана быть полезным как для государственных органов, ответственных за политику, а также для органов ответственных за исполнение, для гражданского общества и граждан, других лиц в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. Результаты, выводы и рекомендации исследования могут быть использованы в законодательном процессе, создание институциональной системы, профессиональной подготовки, но и в области исследований и документации в области административного, финансового и налогового права.

ABSTRACT

Rusu Viorel "Legal status of public administration authorities exercising powers of tax administration," PhD thesis entitled specialty: 552.02 - Administrative Law. Chisinau, 2023

Thesis structure. The thesis consists of introduction, four chapters, divided into subchapters, general conclusions and recommendations, bibliography of about 300 titles. The results were published in over 20 scientific articles.

Keywords: public authority, powers of tax administration, taxes, fees, mandatory payments, autonomy, decentralization, deconcentration.

Field of study: The paper addresses an important section of the executive power and public administration: the legal status of public authorities exercising powers of tax administration.

The aim of the thesis is to provide a complex research of legal status of public authorities exercising powers of tax administration in order to elucidate the mechanisms of joint and concentration of efforts for a unified, efficient and equitable tax administration in Republic of Moldova, including research of the content and legal nature of this form of state executive activity.

Objectives of the thesis: disclosing national legal framework and international aspects of tax administration; elucidate the characteristics of public authorities exercising powers of tax administration and the scientific realize of the most recent practices in tax administration; identification and analysis of the content of the duties of public authorities exercising powers of tax administration; the analysis of competencies in the aspect of duplication, including conflicts of competence; determining whether there is a balance between the powers of tax administration authorities and the rights or legitimate interests of taxpayers; elucidation of international practices to strengthen the tax administration; research tools and mechanisms of interaction between the public administration authorities in order to unify efforts in the field; optimizing the legal framework regulating the status of public authorities exercising powers of tax administration.

The scientific novelty and originality of the results. It consists of a study that includes a complex approach of public administration authorities having powers of tax administration and to identify ways of organizing these authorities in a well-defined system. Based on the research conclusions and theoretical - applied recommendations were formulated in order to improve administrative - legal mechanisms in the field of tax administration.

Important scientific problem solved lies in dynamically substantiating the legal status of the public administration authorities with tax administration competences, having the effect of improving the mechanisms in the national legislation in the field, which contributes to respecting the rights and interests of the taxpayers in order to direct them to the best standards of tax administration.

The scientific importance of the paper consists in theoretical and practical analysis of the legal regulations by dynamically determining the legal status of the public administration authorities with fiscal administration competencies, with effect of improving the national legislation in the field, increasing the observance of taxpayers' rights and bringing them closer to the best standards in the field.

Practical value: The results may be useful as informative benchmarks for studies to be carried out on the topic addressed, but can also be used in teaching as theoretical and practical basis of administrative, finance and tax law. They will contribute to the development and deepening of theoretical knowledge on the status and system of public administration with power in tax administration and also policy development, institutional and regulatory framework in the field.

Implementation of scientific results: Informative support in the thesis is called to be useful both for public authorities responsible for policy and for administration, for civil society and citizens, others persons with the quality of taxpayers or tax agents. The results, conclusions and recommendations of this research can be used in the legislative process, creating of institutional system, for professional training, but also in the research and documentation in the field of administrative, financial and tax law.

LISTA ABREVIERILOR UTILIZATE ÎN TEZĂ

APL	Autoritățile administrației publice locale
CC	Curtea Constituțională
CNAS	Casa Națională de Asigurări Sociale
CNAM	Compania Națională de Asigurări în Medicină
CF RM	Codul fiscal al Republicii Moldova
DDF	Direcția deservire fiscală
DGAF	Direcția generală administrare fiscală
IFPS	Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor
IFS	Inspectoratul Fiscal de Stat teritorial
MO RM sau	
Mon. Of. al RM	Monitorul Oficial al Republicii Moldova
ONG	organizație neguvernamentală (asociație obștească)
p.	pagina / paginile
pct.	punct, ca structură a actului normativ
RM	Republica Moldova
SFS	Serviciul Fiscal de Stat
SCITL	Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei
UAT	Unitate administrativ-teritorială
U.T.A.	Unitate teritorială autonomă
UE	Uniunea Europeană

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța problemei abordate. Republica Moldova, fiind un stat relativ tânăr, trece în prezent printr-un șir de transformări vitale. Transformările de ordin politic, social și economic întreprinse și cele care urmează a fi realizate sunt menite de a facilita trecerea la o societate democratică întemeiată pe relațiile unei economii de piață, cu o orientare socială, bazată pe proprietatea privată și pe proprietatea publică, antrenate în concurență liberă [51, art. 126].

Activitatea financiar-fiscală a statului este un domeniu destul de important, vast și complex, care influențează transformările de ordin social și economic din societate, iar în unele cazuri, chiar și procesele politice. Acest domeniu cuprinde diferite activități, inclusiv administrarea fiscală. Administrarea fiscală – ca obiect de cercetare – se referă la gestionarea impozitelor, a taxelor și a altor plăți obligatorii de către autoritățile administrației publice centrale și locale. Tema abordată nu urmărește celelalte aspecte ale domeniului financiar-fiscal, și anume cele ce țin de competențele privind politica fiscală (analiza situației economice, a poverii fiscale, pentru a determina tipurile de impozite și taxe, categoriile de contribuabili, cotele concrete ale impozitelor și taxelor etc.), însă presupune o tratare tangențială și a autorităților cu funcții de gestionare a politicii fiscale, pentru a evidenția și a concretiza principiul delimitării funcțiilor de elaborare și de promovare a politicilor de cele de implementare a acestora în cadrul sistemului autorităților administrative [168, art. 4].

Sistemul de organe ale administrației publice care exercită atribuții cu caracter fiscal, inclusiv modul lor de activitate, au o influență directă și hotărâtoare asupra volumului de mijloace financiare ale statului, deoarece cea mai mare parte a veniturilor statului o asigură impozitele și taxele percepute de la populație și din sectorul privat al economiei. În acest sens, gradul de corectitudine și de respectare a intereselor cetățenilor, în cazul dat, ale contribuabililor, asigură randamentul colectării și volumul de mijloace. Respectiv, de eficiența activității organelor cu atribuții de administrare fiscală depinde modul în care vor fi promovate diferite programe ale statului în toate domeniile vieții sociale, precum și poziția statului în asumarea angajamentelor financiare. Stabilitatea financiară a statului este „cheia succesului” în afirmarea acestuia atât pe plan intern, cât și extern. Drept confirmare a celor menționate sunt diversele încercări ale Guvernului de a modifica structura și sistemul autorităților ce exercită administrarea și de a da noi împuterniciri acestor autorități.

Prezenta lucrare își propune o cercetare complexă a principalelor probleme ce apar în procesul exercitării administrării fiscale ca formă de activitate cu caracter executiv și de dispoziție din cadrul statului; este o încercare de a clarifica situațiile juridice confuze, provocate de diferite

prevederi ale legislației, inclusiv cele contradictorii, privind statutul juridic al diferitor autorități din domeniu.

Actualitatea lucrării se manifestă și în faptul că, pentru prima dată, este realizată o apreciere a principiilor care stau sau care ar urma să stea la baza sistemului fiscal și sunt stabilite unele momente ce țin de statutul administrativ-juridic al tuturor autorităților administrației publice care exercită competențe de administrare fiscală. Au fost scoase în evidență diferite categorii de autorități ce dispun de competențe cu caracter fiscal, fiind determinate, totodată, pozițiile lor în sistemul administrării fiscale. Grație perioadei de timp care s-a scurs de la formarea unui sistem fiscal mai mult sau mai puțin definitivat, în lucrare este analizat tabloul integral al acestui sistem. A fost relevat, de asemenea, impactul unor sau altor autorități publice asupra obligației constituționale de a contribui financiar.

Fără a pretinde la o tratare exhaustivă a complexității temei investigate sau de a oferi soluții definitive într-o materie în plină dezvoltare și transformare, sunt elucidate principalele tendințe în evoluția statutului juridic și a sistemului autorităților administrației publice ce exercită competențe cu caracter fiscal, axate, în special, pe schimbările produse sau pe cele care ar putea interveni în acest sistem, inclusiv anumite constatări desprinse din cercetarea subiectului dat. De asemenea, au fost formulate unele concluzii referitoare la cele mai importante momente de activitate și au fost determinate unele legități ale sistemului organelor ce exercită administrarea fiscală, ceea ce a condus la relevarea mecanismelor de consolidare și de sporire a eficienței sistemului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

În ceea ce privește contextul și circumstanțele desfășurării cercetării, este necesar să menționăm că gradul de investigare a problemei abordate este redus, în literatura de specialitate din Republica Moldova acest subiect fiind foarte puțin studiat din perspectiva unei abordări complexe, în special prin prisma dreptului administrativ ca fundament al activității sistemului autorităților administrației publice, inclusiv al celor ce exercită administrarea fiscală. Altfel spus, se impune o analiză sub aspectul modului de constituire, al structurii, competenței și interacțiunii reciproce privind identificarea certă și consolidată a mecanismului de realizare a obligației constituționale *contribuții financiare* [54; art. 58].

În teză sunt elucidate diferite aspecte privind sistemul optimal al autorităților ce exercită competențe fiscale, inclusiv cele mai eficiente atribuții ale acestor autorități. În doctrină, activitatea în domeniul fiscal este analizată cel mai mult din perspectivă economică, a dreptului financiar și fiscal, a dreptului vamal, dar mai puțin – din cea a dreptului administrativ, deși o activitate eficientă în domeniul respectiv depinde foarte mult de unele aspecte de natură administrativă, cum ar fi modul de organizare și de funcționare a autorităților administrației publice competente.

Prin urmare, necesitatea imperioasă a efectuării unor investigații științifice pertinente ale unei categorii de organe ce ocupă un loc important în asigurarea activității generale a statului a condiționat alegerea temei și principalele direcții de cercetare ale prezentei teze de doctor.

Actualitatea temei cercetate rezultă și din angajamentele de asociere cu Uniunea Europeană, care impune reformarea sistemului administrației publice, inclusiv în domeniul fiscal, în conformitate cu standardele și rigorile europene.

Scopul și obiectivele cercetării. *Scopul* tezei constă în realizarea unei cercetări complexe a statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, în vederea elucidării mecanismelor de îmbinare și de concentrare a eforturilor pentru o administrare fiscală unitară, eficientă și echitabilă în Republica Moldova, inclusiv cercetarea conținutului și naturii juridice a acestei forme de activitate statală cu caracter executiv.

Pentru realizarea scopului menționat, în cadrul lucrării, au fost stabilite următoarele **obiective**: **a)** dezvăluirea cadrului juridic național și a aspectelor internaționale în domeniul administrării fiscale; **b)** elucidarea caracteristicilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală și valorificarea științifică a celor mai recente practici în efectuarea administrării fiscale; **c)** identificarea și analiza conținutului atribuțiilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală; **d)** analiza atribuțiilor sub aspectul dublării, inclusiv a conflictelor de competențe; **e)** stabilirea existenței unui echilibru dintre atribuțiile autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală și drepturile sau interesele legitime ale contribuabililor; **f)** elucidarea unor practici internaționale în materie de consolidare a sistemului de administrare fiscală; **g)** cercetarea instrumentelor și a mecanismelor naționale de interacțiune dintre autoritățile administrației publice, în scopul unificării eforturilor în domeniu; **h)** optimizarea cadrului juridic de reglementare a statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Ipoteza de cercetare. În urma formulării problemei științifice asumate spre examinare, lansăm spre verificare următoarea ipoteză de cercetare: abordarea complexă a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, precum și identificarea unor modalități de organizare a acestor autorități într-un sistem bine conturat, va permite formularea unor concluzii și recomandări teoretico-aplicative având ca efect perfecționarea mecanismelor administrativ-juridice din domeniul administrării fiscale.

Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese. În mare parte, cercetarea a fost axată pe analiza doctrinei și a reglementărilor normativ-juridice în domeniu, în vederea realizării unei sinteze calitative cu privire la organizarea și funcționarea autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, orientate spre eficientizarea

activității de administrare fiscală. Unele constatări generale – referitoare la activități concrete ale unor autorități cu atribuții fiscale – reprezintă rezultatul observațiilor directe, realizate în contextul activității cotidiene. A fost utilizată metoda comparativă în procesul cercetării conceptelor și a esenței sistemului fiscal în sisteme distincte. Aceeași metodă și-a demonstrat valabilitatea și în cazul analizei reglementărilor normativ-juridice naționale, prin compararea evolutivă a fenomenului. Metoda logică și metoda hermeneutică (a interpretării) s-au dovedit a fi utile în interpretarea dreptului pozitiv național, în special în cazul apariției necesităților de remediere a lacunelor în drept. A fost aplicată metoda euristică (analogia, generalizarea și particularizarea, problematizarea) în încercarea de a lansa propuneri argumentate privind reconsiderarea atribuțiilor de administrare fiscală și schimbarea accentelor în procesul activităților de administrare fiscală (evidențierea rolului conjugării eforturilor comune, al automatizării proceselor, al eticii și conștiinței profesionale etc.).

Noutatea științifică și originalitatea rezultatelor cercetării rezidă în abordarea complexă a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, precum și în identificarea unor modalități de organizare a acestor autorități într-un sistem bine definit. În baza cercetării, au fost formulate concluzii și recomandări științifico-aplicative având ca obiectiv perfecționarea mecanismelor administrativ-juridice din domeniul administrării fiscale.

Problema științifică importantă propusă spre soluționare constă în fundamentarea în dinamică a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, având ca efect perfecționarea mecanismelor din legislația națională din domeniu, fapt ce contribuie la respectarea drepturilor și intereselor contribuabililor, în vederea direcționării la cele mai bune standarde ale administrării fiscale.

Importanța teoretică a lucrării se confirmă prin analiza științifică a opiniilor din literatura de specialitate și confruntarea lor cu prevederile legislației, prin contribuția la determinarea dintr-o perspectivă complexă a statutului și a punctelor de convergență ale autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, prin identificarea acestor autorități în sistem, prin căutarea unor rezultate favorabile dezvoltării continue a cadrului legal, a dreptului administrativ, cu influențe și asupra dreptului financiar și fiscal.

Valoarea aplicativă a lucrării. Rezultatele obținute pot fi utile în calitate de repere informative în studiile ce urmează a fi efectuate în domeniul tematicii abordate, dar pot fi utilizate și în procesul didactic ca bază teoretică și practică a dreptului administrativ, financiar-fiscal și vamal. Acestea vor contribui la dezvoltarea și la aprofundarea cunoștințelor teoretice privind statutul și sistemul autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală,

precum și la elaborarea politicilor, a cadrului instituțional și normativ în domeniu. Astfel, suportul informativ din lucrare este util atât pentru autoritățile administrației publice cu funcții atât de politică, cât și de administrare, pentru organizațiile din societatea civilă, pentru cetățeni și alte persoane având calitatea de contribuabili sau agenți fiscali. Rezultatele, concluziile și recomandările formulate pot fi utilizate în procesul de legiferare, de creare a sistemului instituțional, de instruire profesională, dar și în cel de cercetare și documentare. Grație perioadei de timp care s-a scurs de la formarea unui sistem fiscal mai mult sau mai puțin definitivat, în lucrare este analizat tabloul evolutiv al acestui sistem și este subliniat impactul unor sau altor autorități publice asupra întregului domeniu fiscal.

Aprobarea rezultatelor. Teza de doctor a fost elaborată în cadrul Departamentului Drept Public al Facultății de Drept a Universității de Stat din Moldova, unde a fost examinată și recomandată spre susținere. Cele mai semnificative poziții științifice, rezultate și concluzii ale tezei sunt reflectate în peste 20 de publicații, o parte din ele fiind prezentate la conferințe științifice naționale și internaționale, cum ar fi: Conferința științifică națională cu participare internațională *Realități și perspective ale învățământului juridic național* (Chișinău, Universitatea de Stat din Moldova, 01-02 octombrie 2019), Conferința științifico-practică internațională *Teoria și practica administrării publice* (Chișinău, Academia de Administrare Publică, 23 mai 2014), Conferința științifică internațională *Evoluția constituționalismului în Republica Moldova* (Chișinău, Universitatea de Stat din Moldova, Facultatea de Drept, 7-8 mai 2012) etc.

Sumarul compartimentelor tezei. Teza de doctor este structurată în concordanță cu problema științifică investigată, cu scopul și obiectivele acesteia. Lucrarea este alcătuită din adnotare (în limbile română, rusă și engleză), lista abrevierilor, introducere, patru capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie, declarația privind asumarea răspunderii și curriculum vitae. Teza de doctor oferă o imagine completă a sistemului și statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, după cum urmează.

Capitolul 1 al tezei, intitulat *Analiza situației și dimensiunea domeniului privind autoritățile administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală*, este consacrat analizei viziunilor doctrinare asupra statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, precum și a celor mai importante noțiuni și categorii ce caracterizează domeniul administrării fiscale. Având în vedere că domeniul cercetat este complex și se află, inclusiv, în dimensiunea dreptului administrativ, s-a pus accentul pe autorii din domeniul dreptului administrativ, însă fără a neglija pe doctrinariii din domeniul dreptului financiar și fiscal, din alte domenii ale dreptului public și chiar pe reprezentanții științelor din domeniul economic.

A fost acordată atenție, în primul rând, autorilor din Republica Moldova, dar și autorilor din România, Rusia și din alte țări. O problemă aparte o constituie însăși identificarea domeniului de administrare fiscală, precum și dimensiunile acestuia. Tradițional, totul se reduce la impozite și taxe, prevăzute în legislația fiscală, însă, în practică, există și alte plăți obligatorii, modul de colectare a acestora din partea autorităților competente fiind similar impozitelor tradiționale. Reieșind din considerentele menționate, s-a impus și o scanare a cadrului legal în vigoare, pentru a contura limitele domeniului de administrare fiscală. Concluziile rezultate la capitolul respectiv au permis de a stabili direcția cercetării în ansamblu și a identifica soluții pentru problemele din domeniu, ceea ce constituie nemijlocit noutatea științifică a lucrării și aportul nostru la cercetarea unei teme atât de complexe.

Capitolul 2 al tezei, cu genericul ***Serviciul Fiscal de Stat ca autoritate de bază ce exercită administrarea fiscală în Republica Moldova***, vizează analiza statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, pornind de la autoritatea de specialitate în domeniul administrării fiscale – Serviciul Fiscal de Stat. Această autoritate are o structură complexă, inclusiv cu servicii desconcentrate în teritoriu. Astfel, chiar Serviciul Fiscal de Stat îl putem considera un sistem de autorități ale administrației publice centrale și teritoriale. Competența Serviciului Fiscal de Stat este multidimensională în domeniul administrării fiscale. Însă statutul juridic al acestei autorități ar fi incomplet, dacă nu am examina actele și răspunderea Serviciului, într-o anumită măsură, și a funcționarilor acestuia, lucru care a fost efectuat în teză. Un aspect important este și determinarea locului și a rolului Serviciului Fiscal de Stat în sistemul autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Capitolul 3 al tezei determină ***Locul și rolul autorităților vamale în domeniul administrării fiscale din Republica Moldova***. Autoritățile vamale tot timpul au ocupat un loc important în sistemul autorităților administrației publice, în special în ceea ce privește colectarea veniturilor publice. Competențele și funcțiile acestor autorități sunt complexe – începând cu asigurarea securității economice a statului și terminând cu colectarea veniturilor publice din activitățile de import – export. Prezenta cercetare nu pretinde a elucida întregul spectru de activități ale autorităților vamale, dar se va limita la examinarea funcțiilor de administrare fiscală ale acestor autorități, inclusiv a conexiunii lor cu alte autorități ce exercită funcții de administrare fiscală. În esență, întrucât un cetățean (sau o altă persoană fizică) este privit ca un subiect integru, obligațiile lui ce rezultă din onorarea plăților la diferite impozite și taxe trebuie – inclusiv, pentru comoditatea cetățeanului – să fie privite ca o obligație fiscală integră, adică să existe, cel puțin, o evidență unică. Cele menționate pot fi atribuite în deplină măsură și contribuabililor-persoane juridice. Pe asemenea fundamente ar trebui construit și sistemul autorităților administrației publice ce exercită

competențe de administrare fiscală. Astfel, a fost examinat locul autorităților vamale în sistemul autorităților ce exercită atribuții în domeniul fiscal, precum și competența lor în acest sistem. Un aspect important îl reprezintă corelația și convergența atribuțiilor autorităților vamale cu alte autorități ce exercită competențe de administrare fiscală, în special când este vorba de același contribuabil. În urma acestor cercetări, sunt formulate un șir de concluzii ca un prim pas spre obiectivul ca autoritățile ce exercită competențe de administrare fiscală să devină cu adevărat un sistem administrativ și un serviciu public apropiat cetățenilor și asociațiilor acestora.

Capitolul 4 al tezei se referă la ***Autoritățile administrației publice locale și alte autorități competente în domeniul administrării fiscale din Republica Moldova***. Dacă în cazul autorităților analizate în capitolele precedente ponderea atribuțiilor de administrare fiscală este destul de mare, atunci atribuțiile de administrare fiscală ale autorităților examinate în cadrul prezentului capitol poartă un rol subsidiar. Din acest considerent, ele au fost cercetate într-un capitol distinct. Un rol deosebit în sistemul autorităților administrației publice ce exercită atribuții de administrare fiscală îl au autoritățile administrației publice locale. Aceste autorități asigură colectarea impozitelor și a taxelor ca element fundamental în asigurarea autonomiei financiare, componentă, la rândul ei, a autonomiei locale. Respectiv, prin prisma acestor autorități ale administrației publice, putem vorbi de un sistem de administrare fiscală descentralizat, având la bază și principiile constituționale ale autonomiei locale și descentralizării serviciilor publice. De asemenea, capitolul respectiv elucidează și competența autorităților administrației publice locale în domeniul fiscal, dar și corelația competențelor autorităților administrației publice locale cu alte autorități ce exercită atribuții fiscale. Un aspect distinct îl constituie competența altor autorități în domeniul administrării fiscale, care au, în temei, funcții de agenți fiscali. Odată cu identificarea statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, s-au conturat perspectivele privind sistemul administrării fiscale în Republica Moldova, având în vedere și practicile unor state UE.

În finalul tezei sunt expuse **concluziile generale și recomandările** pe marginea subiectului supus cercetării.

Teza conține 150 pagini de text de bază, fiind însoțită de o bibliografie alcătuită din circa 300 de surse și se încheie cu Declarația privind asumarea răspunderii și CURRICULUM VITAE al autorului.

1. ANALIZA SITUAȚIEI ȘI DIMENSIUNEA DOMENIULUI PRIVIND AUTORITĂȚILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE CE EXERCITĂ COMPETENȚE DE ADMINISTRARE FISCALĂ

1.1. Analiza doctrinei și a noțiunilor de bază privind statutul juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală

Statutul juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală trebuie să aibă la bază principiile de organizare și funcționare a autorităților administrației publice, în general, stabilite de doctrina din domeniul dreptului constituțional și administrativ, ținând cont, bineînțeles, de specificul domeniului fiscal, elucidat în doctrina din domeniul dreptului financiar și fiscal.

Din perspectiva unui aspect general, au fost analizate cercetări privind statutul juridic al autorităților administrației publice – implicit, în vederea posibilității aplicării la autoritățile administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală – ale savanților din domeniul dreptului constituțional și al dreptului administrativ din Republica Moldova, România, Federația Rusă și Franța, cum ar fi: Aliohin A. P., Agapov A. B., Arseni A., Bahrah D. N., Cozlov Iu. M., Cobăneanu S., Creangă I., Guceac I., Guțuleac V., Douay D., Defrenne J., Iorgovan A., M. Jacob, Orlov N., Preda M., Prisăcaru V. I. ș.a.

Totodată, la stabilirea specificului domeniului de activitate a autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală au fost luate în considerare și lucrările în drept financiar, fiscal și vamal, semnate de autori din Republica Moldova, România și Federația Rusă, cum ar fi: Armeanic A., Cernic D. G., Drosu-Șaguna D., Cârnaț T., Erhan I., Gabricidze B. N., Gliga I., Gorbunova O. N., Himiciova N. I., Minea M. Ș., Pepeleaev S. G. etc.

De la bun început este necesar a menționa că domeniul fiscal și administrarea fiscală, în general, sunt cercetate mai mult sub aspect economico-financiar și mai puțin – sub aspect administrativ-juridic.

Este important faptul că autoritățile administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală fac parte atât din cadrul administrației publice centrale de specialitate, cât și din administrația publică locală, respectiv, principiile și regulile de organizare și funcționare a acestora ar trebui puse la baza statutului juridic al autorităților cu competențe în domeniul fiscal.

În domeniul dreptului constituțional, cum ar fi în lucrările autorului Arseni A. [9, p. 183-188], sunt menționate instituțiile etatice ale administrației publice centrale și locale. Respectiv, în

cadrul Ministerului Finanțelor funcționează instituții etatice interramurale distincte, cum ar fi serviciul vamal și inspectoratul fiscal. La rândul lor, autoritățile publice locale sunt stabilite prin lege organică, limitele competențelor aflându-se în raport direct cu gradul de descentralizare.

În acest sens, autorul Guceac I. [83, p. 499, 566-574] menționează că una din condițiile de bază care justifică apariția unei structuri guvernamentale noi este apariția unor sarcini noi în fața statului. De asemenea, constată că în democrațiile reprezentative moderne o atenție sporită este acordată regulilor de mare generalitate, care guvernează procesul de administrare în unitățile administrative ale statului, numite și principii fundamentale ale APL: autonomia locală, descentralizarea serviciilor publice, eligibilitatea APL, consultarea cetățenilor în problemele locale de interes deosebit, acestea putând fi completate cu: depolitizarea APL și stabilitatea funcționarilor APL.

În domeniul dreptului administrativ, unii autori, cum ar fi Cobăneanu S. ș.a.. [33, p. 11-20], atrag atenția la următoarele principii care trebuie să stea la baza organizării și funcționării oricărui organ administrativ, inclusiv din domeniul administrării fiscale: principiul legalității, principiul descentralizării serviciilor publice, principiul autonomiei locale, principiul subsidiarității, principiul îmbinării conducerii ramurale, interramurale și locale, principiul proporționalității, principiul diferențierii și fixării în lege a funcțiilor și atribuțiilor, principiile obiectivității și imparțialității în luarea deciziei, principiul securității juridice, principiul operativității (de a întreprinde măsuri într-un termen rezonabil), principiul participării, principiul respectării intimității coroborat cu principiul transparenței, principiul emiterii deciziei în interesul particularului, dreptul de a prezenta demersuri și de a fi reprezentat sau asistat, dreptul persoanei private de a fi audiate, obligativitatea organului administrativ de a informa despre procedura administrativă, principiul contribuției corecte la cheltuielile administrative, principiul obligativității de a lua o decizie și accesul la informația despre decizia luată, precum și dreptul la despăgubiri.

Aceste principii din domeniul dreptului administrativ ne ajută să constatăm dacă organizarea și activitatea autorităților administrației publice cu competențe în domeniul administrării fiscale sau statutul lor juridic este conform standardelor înaintate de doctrină și legislație pentru autoritățile administrative în general.

De asemenea, în doctrina de drept administrativ autohtonă (autorii Creangă I., Guțuleac V., Orlov M., Belicciu Ș.) [58, 89, 223] sunt analizate autoritățile administrative în general și se acordă mai puțină atenție activității și statutului juridic al autorităților administrației publice în domenii concrete de activitate (economie, educație, industrie, finanțe și impozitare, apărare, etc.).

Însă cele mai bune principii, forme și metode de activitate ale organelor executive pot fi preluate de autoritățile administrației publice ce exercită competențe în domeniul fiscal.

În școala de drept administrativ din România (autorii Iorgovan A., Preda M., Prisăcaru V.) [131, 228, 229, 230, 231] sunt discutate aspecte referitoare la autoritățile administrative în general și mai puțin la domeniul concret de activitate a administrației publice (învățământ, economie, finanțe etc.), făcându-se o delimitare netă între autoritățile administrative centrale și cele locale.

Cercetătorii germani și francezi – Braibant G, Chapus R., Craig P, Frier P-L, Guettier, Ch., Knapp B., Leyland P, Woods T. [17, 22, 23, 57, 72, 84, 134, 208] – tratează formele și modul de activitate a autorităților administrative, pentru a atinge eficiența necesară în realizarea interesului public. Autorii respectivi pun accentul pe rolul și statutul autorităților administrative în exercitarea prerogativelor de putere publică.

Doar în școala rusă (autorii Aliohin A. P., Bahrah D. N., Cozlov Iu. M.) [277, 278, 280], în partea specială a dreptului administrativ sunt puse în discuție organele financiare ale statului ca parte componentă a administrării în domeniul financiar-fiscal și al creditării. Astfel, autorii Aliohin A., Kozlov Iu. etc. abordează sistemul administrației de stat (publice, în cazul nostru – *n.n.*) în domeniul finanțelor și al creditării, care include: Guvernul, Banca Centrală, Ministerul Finanțelor, Trezoreria Federală, Serviciul Fiscal de Stat, poliția fiscală, Curtea de Conturi, Consiliul interdepartamental al controlului de stat, Supravegherea activității de asigurări și a activității de audit, precum și organele autoadministrării locale în domeniul finanțelor și impozitelor.

De o atenție mai susținută se bucură autoritățile administrației publice cu atribuții de administrare fiscală în lucrările din domeniul financiar-fiscal și vamal din Republica Moldova [3, 4, 5, 6, 7, 36, 227, 272, 273, 275]. Cercetătorii Armeanic A., Volcinschi V, Vlaicu V. ș.a. se referă la activitatea autorităților respective, dar pun accentul îndeosebi pe aspectul regimului juridic al diferitor impozite și taxe. Autorii Cobzari L., Kuzmina O., Moraru T. examinează și ei administrarea fiscală, însă mai mult din perspectivă economico-financiară [36].

Școlile română și rusă [64, 77, 282, 294, 297], de asemenea, relevă atribuțiile autorităților administrației publice de a colecta impozite sau taxe, fără a se preocupa de aspectul organizării și funcționării lor din punct de vedere al unui sistem administrativ eficient, ce ar asigura, în ultimă instanță, un echilibru dintre interesul public de a colecta venituri publice și interesul privat al contribuabilului – de a avea un serviciu cât se poate de accesibil și previzibil. Deși serviciul de administrare fiscală are mai mult o natură obligațională sau, am putea spune, o natură complexă, volumul de obligații pecuniare fiind dominant, însă completat de unele drepturi și obligații reciproc conexe. Cele menționate ar avea ca finalitate obiectivul ca orice contribuabil să fie tratat corect și echitabil, indiferent de locul și rolul organului concret cu atribuții de administrare fiscală.

În literatura autohtonă (autorii Vlaicu V., Rotaru A., Boaghi V. Vidaicu V.) [273, p. 88-89; 274] sunt abordate trei categorii de organe cu atribuții de administrare fiscală: organul fiscal, serviciul vamal și serviciul de colectare a impozitelor și taxelor din cadrul primăriilor.

Organele vamale sunt tratate de autorii Țurcan P., Erhan Ia., Ciobanu O., Rotundu E. sub următoarele aspecte: ca organe ale puterii executive, ca organe de drept și ca organe cu atribuții fiscale [268, p. 18-25]. Altfel spus, autoritățile respective sunt privite reieșind din statutul lor per ansamblu și ca ceva distinct și separat de alte autorități publice cu funcții similare. Putem accepta și susține ideea că atât organele vamale, cât și cele fiscale și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor din cadrul primăriilor sunt organe executive cu funcții de administrare fiscală. Însă rămâne neelucidată chestiunea dacă doar aceste organe formează un sistem al autorităților cu atribuții de administrare fiscală.

În literatura de specialitate din România, cum ar fi în lucrările autorului Drosu-Șaguna [64, p. 88, 90, 274-275, 601 și 922], fiecare organ administrativ este tratat din perspectiva sarcinilor pe care trebuie să le îndeplinească, adică este vorba de organe de specialitate cu atribuții financiare: Banca Națională, Ministerul Finanțelor, Curtea de Conturi, Corpul de control economico-financiar, subdiviziunile finanțe publice ale autorităților administrației publice locale, organe cu atribuții fiscale – organele fiscale și vamale.

Autorul Vlaicu V completează șirul organelor cu atribuții de administrare fiscală, incluzând aici, pe lângă organele fiscale și vamale, și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale [275, p. 26-28].

Cercetătorii Cârnaț T și Erhan I. analizează statutul juridic al organelor vamale în Republica Moldova [21, p. 11-17; 62, 63, 64], dar studiile respective, la care vom face referință și pe parcursul lucrării noastre, au un caracter complex, elucidând toate aspectele și specificul activității organelor vamale, pe când scopul cercetării noastre urmărește doar activitatea de administrare fiscală a acestor organe, cu un obiectiv foarte important de integrare într-un sistem de administrare fiscală în cadrul statului.

Autorul Ciobanu O. [24, p. 39; 24] cercetează o latură mai îngustă, care are tangențe și cu aspectul de administrare fiscală, și anume instituția controlului vamal, prin determinarea conceptului de *control vamal*, a formelor acestuia, a procedurii efectuării controlului vamal, a mijloacelor tehnice utilizate la realizarea lui. Autorul menționează, de asemenea, insuficiența de monografii și lucrări de amploare în domeniu, ceea ce atestă că aspectele sistemice sunt cuprinse în manuale care mai conțin și fundamente acceptate în doctrină, servind în calitate de piloni în noile cercetări. Respectiv, în procesul controlului vamal este verificată respectarea legislației fiscale, în principal cea referitoare la operațiunile de import al mărfurilor.

Așadar, putem conchide că, pentru a-și asigura mijloacele financiare necesare și pentru a le distribui și utiliza la timp și echitabil, statul exercită activitatea financiar-fiscală. Conform autorului Bahrah D. N., activitatea financiară a statului reprezintă activitatea organelor de stat împuternicite cu formarea, distribuirea și utilizarea planificată a fondurilor bănești centralizate și descentralizate, cu ajutorul cărora se asigură exercitarea de fapt a sarcinilor și funcțiilor statului” [280, p. 283]. O atare activitate a statului este condiționată de întreținerea mecanismului statal, de dezvoltarea continuă a factorilor care asigură o dezvoltare normală și durabilă a persoanei și a societății în ansamblu. Astfel, în scopul îndeplinirii sarcinilor financiare, organele împuternicite ale statului intră în raporturi juridice cu caracter organizatoric cu toate organizațiile statale, indiferent de subordonarea acestora (inclusiv cu autoritățile publice locale), precum și cu particularii (persoane fizice și juridice). În asemenea cazuri de interacțiune, sunt folosite diferite metode. Respectiv, la formarea fondurilor financiare se aplică metoda plăților obligatorii și benevole. Din categoria celor obligatorii pot fi menționate metoda fiscală, metoda perceperii unor taxe de stat și a unor plăți obligatorii cu destinație specială, cum ar fi în cazul contribuțiilor în sistemul public de asigurări sociale, asigurări medicale și al altor categorii de asigurări de stat obligatorii. Drept metode benevole pot fi menționate împrumuturile de stat, loteriile, taxe și plăți pentru anumite activități reglementate de organele statului.

La rândul ei, distribuirea mijloacelor financiare ale statului se efectuează, în temei, prin două metode: finanțarea și creditarea. Finanțarea este alocarea mijloacelor bănești în mod gratuit și nerambursabil, preponderent organizațiilor statale ce desfășoară activități de interes public. Creditarea reprezintă acordarea pe un anumit termen – cu plată și cu caracter rambursabil – a mijloacelor bănești atât organizațiilor statale, cât și celor nestatale. În contextul celor menționate, este necesar a menționa că, în trecut, organele competente utilizau și metode ca cea a compensărilor reciproce și a plăților în natură. De exemplu, metoda compensărilor reciproce era aplicată într-un șir de domenii, cum ar fi agricultura și industria de prelucrare a laptelui (alocații pentru investiții capitale) [181, art.43 alin. (3) etc.], iar metoda plăților în natură era utilizată în domeniul asigurărilor sociale prin produse agricole și alimentare, precum și prestarea de servicii pentru datorii la plățile de asigurări sociale, cum ar fi pensiile, indemnizațiile și ajutoarele materiale [180, Anexa nr. 5]. Asemenea metode, aparent necesare în situații de criză, nu sunt eficiente din punct de vedere administrativ, inclusiv din cel al creării unor factori de stimulare a proceselor economice și de susținere a păturilor social vulnerabile (plata pensiilor, a indemnizațiilor etc.) [259, p.251].

Prin urmare, activitatea financiar-fiscală a statului, al cărei conținut îl constituie organizarea nemijlocită și îndeplinirea sarcinii de colectare a mijloacelor bănești pentru fondurile

de stat, distribuirea echitabilă și utilizarea acestora în mod legal, este multifuncțională. Principalele varietăți ale activității financiar-fiscale a statului ar fi: activitatea bugetară, activitatea fiscală, activitatea de creditare, activitatea de asigurare obligatorie, activitatea valutară și de asigurare a circulației monetare [280, p. 283].

Reieșind din faptul că activitatea financiar-fiscală a statului este un domeniu destul de vast și complex, ce include diferite activități, un rol important în acest proces îl are activitatea fiscală în cadrul statului. Astfel, activitatea fiscală și sistemul fiscal îndeplinește funcții de impunere, funcții sociale și de stimulare [295, p. 493]. Un element important, ce ține de promovarea reformelor, îl constituie lărgirea rolului financiar, de rând cu cel social, al impozitelor și taxelor. În prezent, partea considerabilă a veniturilor populației se formează în sectorul privat al economiei. Respectiv, statului, în condițiile economiei de piață, îi rămân tot mai puține posibilități de a influența dezvoltarea unor sau altor procese din societate, în special cele economice, prin intermediul prescripțiilor directe, al interdicțiilor etc. O asemenea influență poartă din ce în ce mai mult un caracter indirect și se efectuează prin fiscalitate. Prin intermediul impozitelor și al taxelor, inclusiv al facilităților (înlesnirilor) la acestea, pot fi ocrotite interesele naționale în sfera economică, pot fi încurajate persoanele ce sunt disciplinate și exercită activitatea economică în strictă conformitate cu legislația. Unul din scopurile sociale ale impozitelor și taxelor constă în redistribuirea veniturilor de la păturile asigurate ale populației la cele mai puțin asigurate (sau social-vulnerabile) prin intermediul colectării sumelor respective în fondurile statului și utilizarea ulterioară a acestora pentru acordarea de compensații, ajutoare materiale unor pături defavorizate ale populației, pentru promovarea unor programe social-culturale etc. Prin urmare, administrarea fiscală, pe lângă preocupările stricte de colectare a impozitelor, are și funcții sociale și de stimulare a diferitor categorii de contribuabili.

Evident, și cetățenii pot influența nemijlocit asupra proceselor menționate, adică trebuie luat în considerare rolul cetățenilor în domeniul fiscal, care, la moment, se manifestă doar la nivel local.

Instituirea oricărui impozit sau taxe generează unele drepturi și obligații pentru persoana care trebuie să le achite, adică pentru contribuabil. În acest sens, ar fi necesar să menționăm că există drepturi și obligații ale contribuabililor, stabilite în conformitate cu legislația fiscală. Mai mult ca atât, drepturile contribuabilului generează obligațiunile respective ale autorităților administrației publice ce exercită atribuții de administrare fiscală și invers – obligațiile contribuabilului generează împuterniciri respective ale autorităților competente, care urmăresc scopul de a asigura îndeplinirea de către contribuabil a obligațiilor sale. Considerăm că termenul *drepturile* autorității publice sau ale funcționarului, utilizat în legislația fiscală, nu este adecvat

organelor statale, care, în temei, exercită funcții cu caracter autoritar (ce generează consecințe directe asupra obiectului administrării) și acțiunile lor urmează a fi efectuate în limite clar stabilite de legislație. Pentru un organ statal (autoritate publică) sau un funcționar public regula care poate fi aplicată particularilor – să facă sau să nu facă ceva, la latitudinea personală, – nu este valabilă. Ei au numai „dreptul” de a alege o variantă de conduită din cele date de legislator sau de actele normative adoptate conform legii [34, p. 26]. Altceva este în cazul drepturilor subiective ale funcționarului public (dreptul la remunerarea muncii, la odihnă etc.), adică, în acest caz, putem vorbi de drepturi.

Activitatea de administrare fiscală este un gen de activitate administrativă, care, la rândul ei, reprezintă totalitatea actelor administrative individuale și normative, a contractelor administrative, a actelor reale, precum și a operațiunilor administrative realizate de autoritățile publice în regim de putere publică, prin care se organizează aplicarea legii și se aplică nemijlocit legea. Respectiv, regimul de putere publică reprezintă ansamblul competențelor prevăzute de lege, în vederea realizării sarcinilor autorităților publice, care le conferă posibilitatea de a se impune cu forță juridică obligatorie în raporturile lor cu persoane fizice sau juridice. Prin autoritate publică se înțelege orice structură organizatorică sau organ, instituită/instituit prin lege sau printr-un alt act normativ, care acționează în regim de putere publică, în scopul realizării unui interes public [37, art.5, 7, 8].

În ceea ce privește noțiunile menționate, nu putem fi de acord cu categoria de acte reale, ce sunt considerate activitate administrativă de drept public care nu are drept scop o reglementare concretă sau abstractă, ci un rezultat real. Respectiv, sunt acte reale, în special, informațiile, avertizările sau recomandările autorităților publice, și acțiunile întreprinse de acestea. În privința actelor reale se aplică corespunzător dispozițiile referitoare la actele administrative individuale, dacă acest lucru nu este exclus în baza diferențelor dintre actul administrativ individual și actul real [37, art. 14]. Putem afirma că instituirea categoriei de *acte reale* ar crea o confuzie între actele administrative individuale și operațiunile administrative, definite ca manifestări de voință sau activități ale autorităților publice, care nu produc, ca atare, efecte juridice, deși multe operațiuni administrative, ce pot fi divizate în mai multe categorii, au, cel puțin, importanță juridică [35, p. 165-169]. Aceste aspecte sunt aplicabile și în contextul activității de administrare fiscală ca o categorie de activitate administrativă.

La rândul ei, administrarea fiscală, ca gen de activitate administrativă, este definită drept „activitatea organelor de stat împuternicite și responsabile de asigurarea colectării depline și la termen a impozitelor și taxelor, a penalităților și amenzilor în bugetele de toate nivelurile, precum și de efectuarea acțiunilor de urmărire penală în caz de existență a unor circumstanțe ce atestă

comiterea infracțiunilor fiscale” [47, art. 9]. Este discutabilă, inclusiv sub aspect evolutiv, componenta de urmărire penală ca parte a administrării fiscale, deși, în ultima perioadă, această problemă a fost – mai mult sau mai puțin – soluționată.

În ceea ce privește noțiunea de *statut juridic*, putem menționa că prin statutul juridic al autorității publice ce exercită activitate administrativă, sau prin statutul autorității administrației publice, se au în vedere prevederile legale sau normative care stabilesc locul și rolul organului respectiv în sistemul administrației publice, modul lui de constituire, competența, inclusiv relațiile cu alte autorități și persoane, precum și, după caz, modul de încetare a activității [35, p. 41]. Așadar, în cazul autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, prin *statut juridic* se are în vedere stabilirea prin lege sau conform legii a locului, rolului și competenței organului în sistemul de administrare fiscală, inclusiv relațiile cu alte autorități și persoane.

O noțiune importantă, ce necesită a fi analizată în cercetarea de față, este și noțiunea de *competență a autorității publice*.

Conform legislației, adoptate recent [37, art. 53, 56], competența reprezintă totalitatea atribuțiilor acordate autorităților publice sau persoanelor din cadrul acestora prin lege sau prin alte acte normative. Activitatea administrativă, inclusiv de administrare fiscală ca formă a acesteia, se realizează numai de către autoritatea publică competentă și în limitele competenței legale. Respectiv, exercitarea competenței este obligatorie pentru orice autoritate publică. Orice act sau contract prin care autoritatea publică renunță la competența atribuită prin lege sau la exercitarea ei este nul, cu excepția delegării de competențe.

Competența poate fi, în principal, materială și teritorială, deși poate fi și temporară [35, p. 42], iar conform noilor prevederi ale legislației, putem vorbi și de competența de urgență [37, art. 57 alin. (2)], deși am putea spune că în acest caz este vorba de o activitate provizorie în condiții de oportunitate sau de risc întemeiat.

Competența materială poate fi generală sau specială. În cazul autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, putem vorbi de o competență specială, iar competența generală ar fi caracteristică mai mult autorităților cu atribuții în domeniul politicilor financiar-fiscale (cum ar fi Guvernul RM, consiliile locale).

Dacă legea nu reglementează competența materială, competentă este autoritatea publică a cărei activitate este cea mai apropiată de natura raporturilor juridice [37, art. 54], deși, în acest caz, apare chestiunea privind legalitatea competenței, care poate fi acceptată doar în cazul realizării unei activități din motive de oportunitate [35, p. 285-286].

Competența teritorială a autorității publice se determină conform diferitor criterii și situații [37, art. 55], cum ar fi:

1) În chestiuni referitoare la bunurile imobile și/sau la drepturile asupra lor, competența o are autoritatea publică în a cărei circumscripție se află bunul imobil respectiv;

2) În chestiuni referitoare la funcționarea unei întreprinderi sau a filialei acesteia, la exercitarea unei profesii sau la o altă activitate de durată, competența o are autoritatea publică în a cărei circumscripție funcționează întreprinderea ori filiala acesteia sau este exercitată ori urmează a fi exercitată profesia sau activitatea de durată;

3) În alte chestiuni decât cele prevăzute mai sus referitoare la:

- o persoană fizică – competența o are autoritatea publică în a cărei circumscripție își are domiciliul persoana fizică respectivă;
- o persoană juridică – competența o are autoritatea publică în a cărei circumscripție își are sediul persoana juridică;

4) În chestiuni în care competența nu rezultă din situațiile menționate mai sus, aceasta o are autoritatea publică în a cărei rază teritorială se va întreprinde acțiunea oficială.

Este necesar să menționăm că aspectele enumerate ar fi aplicabile în cazul în care există o suprapunere de competență, or altfel, majoritatea competențelor ar urma să rămână pe seama autorităților administrației publice locale, deoarece ele sunt cele mai apropiate de cetățeni și în raza lor de activitate se produc majoritatea faptelor descrise mai sus. Este firesc ca competența, în majoritatea absolută a cazurilor, să fie prevăzută în lege sau să fie reglementată conform legii, adică într-un act normativ subsecvent legii.

La rândul ei, delegarea de competență [37, art. 59] presupune că organele colegiale pot încredința, în anumite cazuri, unei persoane sau comisii din cadrul autorității publice să conducă o procedură administrativă în situații determinate. În acest caz, persoana sau comisia prezintă organului colegial un raport scris cu propuneri, iar decizia este luată de organul colegial. Considerăm că cele menționate sunt prea unilaterale. În general, delegarea de competență constituie transmiterea temporară a unor atribuții fie de un organ colegial, fie de unul individual (persoană) [35, p. 146].

În contextul celor menționate, în cazul în care există riscul de amânare a efectuării unui act/operațiuni urgente, orice autoritate publică este competentă să ia măsurile de rigoare, dacă evenimentul care impune măsura s-a produs în aria sa de competență teritorială, chiar dacă acea autoritate publică nu are competența materială. Autoritatea publică competentă material este informată în cel mult 3 zile, dată de la care competența de urgență încetează de drept.

Vorbind de competență, am atins, la început, și noțiunea de *conflict de competență*. Conform prevederilor legale [37, art. 58], autoritatea publică în fața căreia s-a ivit conflictul de

competență suspendă din oficiu procedura administrativă și o înaintează către autoritatea publică în drept să soluționeze conflictul apărut. Conflictele de competență pot fi:

- pozitive – când două sau mai multe autorități publice se declară competente să desfășoare o anumită activitate administrativă, inclusiv în domeniul fiscal. În acest caz, mai corect ar fi să vorbim de dublarea de competențe;
- negative – când nicio autoritate publică nu se declară competentă să desfășoare o anumită activitate administrativă, adică ar fi vorba de vid de competență.

Conflictele de competență între autoritățile publice, menționate mai sus, ar urma să fie soluționate, după cum urmează:

- 1) de către autoritatea publică ierarhic superioară comună, în cazul în care cele două autorități publice sunt subordonate aceleiași autorități publice;
- 2) de către președintele raionului, în cazul conflictului de competență între autoritățile publice locale din cadrul acelui raion;
- 3) de către secretarul general al Guvernului, în alte cazuri decât cele prevăzute.

Decizia pe marginea soluționării conflictului de competență poate fi contestată odată cu actul administrativ individual.

Ținem să menționăm că prevederile respective nu sunt racordate la principiile constituționale și legale de organizare și funcționare a sistemului administrației publice [34, p. 16-17], în special la principiul descentralizării și autonomiei locale, care ar admite și o altă modalitate: – soluționarea pe cale amiabilă, în condițiile principului colaborării, sau de către instanța de contencios administrativ, în cazul lipsei acordului comun.

Vorbind despre competență, nu putem să trecem cu vederea corelația dintre competențe și atribuții ale organului administrației publice ca o categorie a autorităților publice.

Autoritățile administrației publice activează conform competenței și atribuțiilor stabilite de lege sau reglementate conform legii. Noțiunea de *competență* a organului ar fi mai largă decât cea a *atribuțiilor* organului și ar putea fi privită ca un raport dintre parte și întreg. Prin *atribuții* s-ar înțelege totalitatea împuternicirilor și obligațiilor autorității, iar prin *competență* – totalitatea atribuțiilor în domeniul de activitate per ansamblu [34, p. 41]. Astfel, competența stabilește nu doar atribuțiile, dar și sarcinile privind administrarea domeniului în care se exercită aceste atribuții de către autoritatea administrației publice. De exemplu, organul fiscal și serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale de pe lângă APL au atribuții de aceeași natură, dar competența lor este diferită, adică activează în diferite domenii: colectarea veniturilor la bugetul de stat și colectarea veniturilor la bugetele locale.

În final, ținem să menționăm că analiza prevederilor doctrinare și a principalelor noțiuni și

categorii aferente administrării fiscale denotă o anumită dificultate efectuarea cercetării conform scopului și obiectivelor trasate în lucrare. Majoritatea lucrărilor din doctrină sunt axate pe studierea fie a unor autorități publice concrete, fie a autorităților administrative în general, adică există un vid în ceea ce privește segmentul intermediar, cel care se referă la examinarea statutului juridic al mai multor autorități ale administrației publice în ansamblu, inclusiv conexiunea dintre ele, activând în aceeași ramură (direcție de activitate) a administrației publice, în cazul nostru – administrarea fiscală.

1.2. Dimensiunea domeniului și reglementările normative naționale privind statutul autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală

Cadrul normativ ce reglementează domeniul administrării fiscale este foarte complex și necesită o deosebită atenție pentru a stabili cu certitudine limitele și specificul domeniului respectiv. Pentru a observa tendințele și legitățile evoluției sistemului privind administrarea fiscală, este necesar a aborda unele aspecte în context istoric sau evolutiv.

Cadrul normativ include totalitatea actelor legislative și normative subordonate legii, care determină modul de organizare și de funcționare a sistemului de administrare fiscală. Reglementările normative sunt, în principal, interne, dar apar și reglementări internaționale, în special pentru evitarea dublei impunerii.

La categoria reglementărilor interne vom porni de la analiza Constituției Republicii Moldova, care, în art. 126, stabilește că „economia Republicii Moldova este o economie de piață, de orientare socială...” [54, alin. (1)]. Prezența, în condițiile economiei de piață, a producției de mărfuri, a domeniului prestării serviciilor, precum și acțiunea legii valorii condiționează necesitatea existenței banilor, a altor mijloace financiare, a creditului și a altor categorii economice, de asemenea, ceea ce determină ca în mâinile statului să fie concentrat un volum considerabil de mijloace financiare, care urmează să fie orientate spre asigurarea unui echilibru social – și această axiomă trebuie să devină un principiu de bază în activitatea autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

După cum am menționat, activitatea financiară a statului este un domeniu destul de vast și complex, ce include diferite aspecte, dar, pentru studiul nostru, se impune concentrarea asupra analizei activității fiscale a statului. Pentru aceasta este necesar să recurgem la documentele de politici în domeniu, care trasează direcțiile evoluției domeniului bugetar-fiscal.

Aspectul analizat vizează, în principal, perfecționarea continuă a politicii bugetar-fiscale și a administrării veniturilor, ca factori de bază în consolidarea bugetar-fiscală, cum ar fi [265, pct. 5.5]:

- îmbunătățirea climatului de desfășurare a activităților economice;
- asigurarea comodității contribuabililor;
- prioritizarea cheltuielilor publice prin realocarea resurselor disponibile la programele prioritare, repartizarea rezonabilă a resurselor între cheltuieli curente și cheltuieli capitale, și perfecționarea mecanismului de planificare și raportare bugetară;
- minimizarea costurilor activităților de raportare fiscală pentru mediul de afaceri;
- soluționarea problemelor de ordin fiscal cu care se confruntă contribuabilii, toate acestea având ca scop general educarea civismului fiscal al populației.

Astfel, considerăm că modelul de descentralizare bugetar-fiscală trebuie fortificat, asigurându-se reducerea limitelor de îndatorare a autorităților publice locale și consolidarea capacităților acestora.

Reforma sistemului public de asigurări sociale este, de asemenea, esențială pentru asigurarea unei baze financiare robuste pentru fondul de pensii, acomodarea la presiunile de ordin demografic și inversarea trendului de creștere a decalajului între nivelul pensiilor și cel al salariilor.

În acest sens, apare necesitatea de asigurare a echității, stabilității și transparenței fiscale; de optimizare a presiunii fiscale; de sistematizare a legislației fiscale naționale; de îmbunătățire și simplificare a sistemului fiscal național; de armonizare a legislației fiscale naționale, inclusiv în contextul implementării Acordului de Asociere dintre Uniunea Europeană, pe de o parte, și Republica Moldova, pe de altă parte, precum și angajamentele de țară-candidat.

Astfel, obiectivele politicii de administrare fiscală, care – atragem atenția! – include și administrarea vamală, rezultă din programe și strategii naționale ce vizează organele fiscale și vamale și sunt orientate spre eficientizarea administrării și a „sistemului de management al cazurilor” [265, pct. 5.5.2]. În legislația noastră își face loc tot mai mult termenul englez din domeniul privat „management”, deși avem terminologie suficientă în dreptul administrativ, cum ar fi „administrare”, „gestiune”.

Obiectivele politicilor respective, pe parcurs, au avut ca țintă: crearea unui sistem de management al finanțelor publice și de control modern și performant; crearea Serviciului Fiscal de Stat ca entitate unitară și centralizată de administrare fiscală cu statut de persoană juridică; antrenarea parteneriatului public-privat la implementarea noilor metode și proceduri de administrare fiscală în anumite sectoare ale economiei naționale și monitorizarea acestora prin

asigurarea funcționalității consiliilor și comisiilor specializate; elaborarea sistemului de evaluare a riscurilor de conformare a contribuabililor mari; implementarea unui sistem de aplicare a metodelor și surselor indirecte de estimare a veniturilor impozabile ale persoanelor fizice cu venituri mari; implementarea și dezvoltarea strategiei de comunicare, cu extinderea acesteia în strategie de deservire a contribuabililor. De asemenea, ca obiective îndeplinite total sau parțial sunt oferirea consultanțelor comprehensive și accesibile contribuabililor prin intermediul „centrului de apel”, a „bazei generalizate a practicii fiscale”, a revistei oficiale „Monitorul fiscal”, „FISC.MD”, al altor surse de informare, precum și la solicitările contribuabililor, adică este vorba de un spectru larg de servicii prestate cetățenilor (sisteme informaționale automatizate eficiente și opționale). Totodată, se pune problema instituirii unui management de performanță, implementat și dezvoltat printr-un proces eficient de evaluare a performanțelor profesionale ale angajaților organelor cu atribuții de administrare fiscală. În sfera vamală, este promovată conformarea voluntară la plata drepturilor de import/export (TVA, accize, taxă vamală, taxă pentru efectuarea procedurilor vamale) prin implementarea operațiunilor vamale moderne, care facilitează comerțul extern și asigură securitatea lanțului de aprovizionare internațional.

De asemenea, se impun sarcini privind executarea corectă și deplină a tuturor atribuțiilor funcționale prin divizarea optimă a obligațiilor și responsabilităților din cadrul organului fiscal; consolidarea performanței instituționale prin excluderea din atribuțiile organului fiscal a activităților non-fiscale; îmbunătățirea și dezvoltarea serviciilor oferite contribuabililor în vederea promovării conformării benevole la achitarea impozitelor și taxelor; îmbunătățirea și actualizarea continuă a informațiilor disponibile pe pagina oficială; dezvoltarea continuă a strategiei generale de conformare a contribuabililor; implementarea noilor practici și metodologii de planificare și efectuare a controalelor fiscale; creșterea eficienței controalelor fiscale asigurate prin îmbunătățirea proceselor de control fiscal; revizuirea și actualizarea continuă a criteriilor de risc, facilitând selectarea mai eficientă a grupurilor de contribuabili, care prezintă un risc sporit de evaziune fiscală; descrierea și standardizarea proceselor și procedurilor de gestionare a arieratelor; dezvoltarea unui sistem eficient de gestionare a restanțelor.

În activitatea organelor vamale – pe parcurs – s-a impus sarcina implementării legislației revizuite care reglementează controlul post-vămuire: elaborarea și promovarea noului Cod vamal [46, art. 238], racordat la prevederile legislației Uniunii Europene; reconcilierea estimării obligației de a îmbunătăți prognoza veniturilor și a managementului fluxului de mijloace bănești pe termen scurt; elaborarea parametrilor și profilurilor de selectivitate, în scopul selectării agenților economici pentru audit post-vămuire și regimul de tranzit; dezvoltarea unui sistem bazat pe analiza riscului de selectare a agenților economici pentru audit post-vămuire; implementarea planului

pentru introducerea noului sistem informațional computerizat de tranzit; sporirea implicării societății civile și a comunității de afaceri în procesul de adoptare a deciziilor; introducerea procedurilor simplificate pentru un procent mai mare de agenți economici care se conformează cerințelor; cadrul legal revizuit pentru a asigura competențe corespunzătoare Serviciului Vamal; sporirea nivelului de informare a cetățenilor și agenților economici despre reglementările vamale [265, pct.5.5.2 subpct 2)].

Putem conchide că obiectivele și sarcinile politicilor în domeniul administrării fiscale sunt diverse, dar se observă lipsa unor abordări sistemice ce ar cuprinde întregul lanț *contribuabil – organ cu atribuții fiscale – obligație fiscală / plata în plus*. Astfel, sistemul organelor cu atribuții fiscale îl depășește pe cel al autorităților principale – organele fiscale și vamale.

Conform art. 132 al Constituției Republicii Moldova, co-raportat la art. 2 al Codului fiscal [54, alineatul 1; 47], sistemul fiscal include „totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, precum și totalitatea măsurilor ce asigură achitarea lor”.

Astfel, în condițiile economiei de piață, populația poate participa în mod permanent la formarea cheltuielilor publice numai prin intermediul impozitelor și taxelor. Acest moment este stipulat expres în Constituția Republicii Moldova ca o îndatorire fundamentală a cetățeanului și a persoanei (art. 58 „Contribuții financiare”) [57, Capitolul III din Titlul II]. Respectiv, impozitele și taxele sunt principala sursă de formare a veniturilor publice.

Pentru a cerceta competențele autorităților administrației publice cu atribuții fiscale, inclusiv tendințele de dezvoltare a acestora, apare necesitatea de a delimita domeniul de activitate al acestor autorități conform cadrului normativ. Pentru aceasta vom face o retrospectivă a situației.

Sistemul fiscal, unele elemente ale căruia se păstrează și în prezent, a fost creat, în temei, în perioada anilor 1992 – 1994, odată cu adoptarea de către Parlamentul Republicii Moldova a Legii privind bazele sistemului fiscal din 17 noiembrie 1992 [204, Art. 326].

Până în anul 1992, sistemul fiscal includea un șir de impozite și taxe, cum ar fi impozitul de desfacere (înlocuit ulterior cu taxa pe valoarea adăugată), impozitele percepute de la populație, care includeau impozitul funciar și impozitele și taxele percepute de autoritățile locale etc. Aceste impozite erau reglementate prin diferite acte, inclusiv legi, decrete și hotărâri ale Guvernului, ca, de exemplu: Legea cu privire la impozitele percepute de la populație din 17 ianuarie 1991, Decretul Președintelui Republicii Moldova „Cu privire la unele înlesniri la impozitul pe desfacere” din 1 aprilie 1991 și Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 11 ianuarie 1991 „Cu privire la impozitul pe desfacere” [60, Art. 48; 207]. Dar, după adoptarea Constituției, a fost stipulat în art.

132 al acesteia că „impozitele, taxele și alte venituri ...se stabilesc, conform legii, de organele reprezentative respective” [54, alineatul 1].

La început, sistemul fiscal oglindea perioada inițială de trecere la economia de piață și apărea necesitatea adaptării acestuia la noile realități ale vieții social-economice, dar procesul de reformare continuă până în prezent.

Reforma sistemului fiscal în statul nostru se desfășoară pe etape și ca obiectiv final ar fi codificarea legislației fiscale, care urmează să reglementeze întregul domeniu fiscal în baza unor principii caracteristice unei societăți democratice și conform standardelor europene.

După cum a fost menționat, sistemul fiscal reprezintă totalitatea impozitelor și taxelor, a principiilor, formelor și metodelor de stabilire, modificare și anulare a acestora, ele fiind prevăzute nemijlocit în Codul fiscal, iar în baza lor este stabilită competența autorităților publice din acest domeniu. Astfel, „metodele” și „formele” [278, p. 231-234] de activitate a autorităților publice competente reprezintă un element important al sistemului fiscal, adică acestea realizează totalitatea acțiunilor ce asigură achitarea impozitelor și taxelor.

Așadar, piatra de temelie a sistemului fiscal, precum și obiectul activității organelor ce exercită atribuții fiscale, sunt impozitele și taxele și toate raporturile ce rezultă din acestea, în urma formelor și metodelor aplicate în activitatea autorităților publice competente în domeniul fiscal.

Conform opiniilor din doctrină, „impozitul reprezintă acea contribuție bănească, obligatorie și cu titlu nerambursabil, care este datorată, potrivit legii, la buget de către persoanele fizice și/sau juridice pentru veniturile pe care le obțin și pentru bunurile pe care le posedă”, iar „taxele sunt plăți efectuate de către persoanele fizice sau persoanele juridice pentru anumite acte sau servicii îndeplinite/prestate acestora de către organele de stat sau instituțiile publice [214, p. 99-100]. În practică, dar și în legislație, se utilizează adesea termenul de „taxă” pentru a se desemna un „impozit”. Ca exemplu poate servi denumirea impozitului indirect – „taxa pe valoarea adăugată” sau „taxa vamală”.

Este necesar să menționăm că în legislația statului nostru există noțiunea legală de *impozit* și *taxă*. Conform art. 6 din Codul fiscal al RM, „impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia pentru sau în raport cu contribuabilul care a achitat această plată”, iar „taxa este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu este impozit” [47; alineatele 1 și 2].

Referitor la definiția „taxei” considerăm că legislatorul a încercat să îmbine aspectele că unele taxe au caracteristicile impozitelor, dar nu se numesc „impozite” (cum ar fi taxa pe valoarea adăugată, taxa vamală, taxele rutiere), iar altele poartă un „caracter obligatoriu” și „titlu gratuit”,

indiferent de faptul dacă persistă unele acțiuni ale autorităților publice sau ale instituțiilor publice în raport cu persoana care achită taxa respectivă (de exemplu, în cazul unor taxe locale, cum ar fi taxa pentru amenajarea teritoriului, pentru unitățile comerciale, taxa de piață etc.).

Astfel, legislația fiscală face distincție dintre impozite, taxe și alte plăți, care, în marea lor majoritate, au caracter obligatoriu și titlu gratuit. Aplicarea impozitelor și taxelor ține de dreptul pozitiv și în această categorie nu pot fi incluse amenzile și alte sancțiuni pecuniare, aplicate în calitate de răspundere juridică. În aceeași ordine de idei, unele taxe (contribuții), în pofida faptului că au caracter obligatoriu, nu au toate caracteristicile pentru impozite și taxe, în sensul legislației fiscale. Ca exemplu pot servi: taxa de stat, care ține de efectuarea unor acțiuni concrete de către organul sau instituția respectivă față de persoana care o achită; contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii sau primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, care prevăd acțiuni ulterioare ale organelor statului, adică plata pensiilor, indemnizațiilor, compensațiilor, asistență medicală și servicii medicale persoanelor fizice concrete. Trebuie să menționăm că aceste plăți obligatorii sunt reglementate prin acte legislative diferite [202; 184; 187], deși modul de percepere a lor nu se deosebește prin nimic de impozite și taxe. De aceste momente ar trebui să se țină cont la stabilirea statutului juridic al autorităților cu atribuții de administrare fiscală.

În contextul celor menționate, ar fi necesar să concluzionăm că denumirea articolului 132 al Constituției Republicii Moldova „Sistemul fiscal” nu corespunde întru totul conținutului său. Astfel, expresia „alte venituri ale bugetului de stat” include și veniturile cu caracter nefiscal (de exemplu, darea în locațiune a proprietății statului sau a unității administrativ-teritoriale, mijloacele obținute de la privatizare etc.). Mai mult ca atât, veniturile bugetului asigurărilor sociale sau medicale sunt obținute nu din impozite și taxe ca plăți obligatorii cu titlu gratuit și care, de regulă, nu țin de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către autoritățile împuternicite față de persoana care le-a achitat. Sursele de venituri ale bugetului asigurărilor sociale sau medicale sunt contribuțiile obligatorii, care prevăd ulterior acțiuni concrete, adică plata pensiilor, indemnizațiilor, compensațiilor, serviciilor medicale persoanelor fizice concrete. Astfel, denumirea art.132 al Constituției Republicii Moldova, care ar corespunde conținutului acestuia, ar putea fi „Veniturile bugetare”.

Reieșind din opiniile din doctrină [64, p. 360-363; 77, p. 284-386; 214, p. 101-102; 282, p. 178-183; 297, p. 263-269; 295, p. 23-26;] coroborate cu prevederile legislației fiscale [47, art. 6 alin. (8)] în vigoare, sistemul fiscal are la bază următoarele principii:

- *principiul unilateral de stabilire a impozitelor și taxelor* – acestea sunt stabilite de către Parlament ca organ reprezentativ sau de către autoritățile reprezentative ale administrației publice locale (consiliile), în limitele competenței stabilite de lege;

- *caracterul pecuniar al impozitelor și taxelor* – forma bănească a impozitelor și taxelor este obișnuită și predominantă, deoarece cheltuielile publice se efectuează în bani, adică prin repartiția și întrebuințarea unor sume bănești;

- *principiile randamentului ridicat, stabilității și elasticității impozitelor și taxelor* – este necesar de a institui impozite și taxe care cuprind un cerc larg de plătitori, iar cheltuielile autorităților competente privind administrarea acestor impozite și taxe și a contribuabililor trebuie să fie minime. Impozitele și taxele sunt stabile atunci când nu sunt supuse oscilațiilor determinate de conjunctura economică sau de modificările frecvente ale legislației, care trebuie să fie doar cea fiscală. Sunt elastice în cazurile în care au capacitatea de a se adapta la nevoile societății și statului, adică pot fi ușor majorate sau diminuate, în dependență de cheltuielile publice;

- *principiul politicii economice, aplicat prin intermediul sistemului fiscal* – statul folosește impozitele și taxele nu numai ca mijloc de realizare a veniturilor publice, ci și ca metodă administrativ-juridică cu caracter economic (metodă indirectă) [277, p. 286-292], care urmărește scopul de a influența dezvoltarea sau restrângerea activității unor ramuri economice, de a spori producția sau consumul anumitor bunuri, de a extinde sau limita relațiile de import – export etc.;

- *caracterul determinat al impozitelor și taxelor* – plătitorul trebuie să aibă posibilitate de a cunoaște dinainte timpul, locul, modul de achitare și mărimea impozitului și a taxei;

- *principiul universalității* – fiecare persoană este obligată să achite impozitele și taxele stabilite prin lege sau conform legii, reieșind din posibilitățile sale financiare, aceasta constituind o obligație constituțională;

- *principiul individual obligatoriu și caracterul nerambursabil* – obligația de a achita impozitele și taxele ține de fiecare persoană în particular, iar statul nu este obligat, de regulă, să săvârșească vreo acțiune în folosul persoanei (plătitorului) concrete;

- *principiul impunerii echitabile și egale (așezării juste a poverii fiscale)* – sistemul fiscal trebuie să asigure condiții egale și echitabile de impunere pentru aceleași categorii de contribuabili, adică pentru cei care activează în condiții similare;

- *principiul simplității și comodității sistemului de impunere* – trebuie să persiste tendința de a reduce și a simplifica normele și procedurile fiscale, inclusiv de a crea condiții comode pentru plătitor privind modul, timpul achitării impozitelor și taxelor, ținând cont de momentul când contribuabilul dispune de maximum de mijloace;

- *principiul benevol de achitare a impozitului și taxei (principiul conformării), inclusiv a majorărilor de întârziere (penalităților) și sancțiunilor stabilite conform legislației fiscale* – plătitorul (contribuabilul) singur poate achita aceste plăți, fără intervenția autorităților competente;

- *principiul stabilirii (aplicării) majorării de întârziere (penalității) pentru neplata în termen a impozitului sau taxei, ori a dobânzii, în cazul când urmează a fi restituite impozitele și taxele plătite în plus, analogic raporturilor de credit (împrumut)* – contribuabilul achită pentru neonorarea la timp a obligațiilor fiscale o majorare de întârziere determinată în același mod ca și în cazul în care ar fi luat acești bani cu împrumut de la stat (se stabilește reieșind din rata de bază a Băncii Naționale a Moldovei, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, care este majorată cu 5 puncte). Conform aceleiași proceduri, statul achită dobândă în cazul plății în plus a impozitului sau taxei, dar fără majorarea cu 5 puncte [47, art. 228 alin. (3) și 176 alin. (3)];

- *principiul procedurii unice și simplificate privind achitarea (aplicarea) impozitelor, taxelor, majorărilor de întârziere și sancțiunilor aferente acestora* – sancțiunile pentru plățile care nu au fost achitate în termen se aplică conform procedurii fiscale în general și acestea constituie o parte a obligației fiscale (de rând cu impozitele și taxele, care nu au fost achitate în termen și majorările de întârziere aferente acestora);

- *principiul echității în cazul aplicării răspunderii pentru încălcarea legislației fiscale* – prevede aplicarea, de regulă, a sancțiunilor în cote procentuale față de suma impozitului sau a taxei, care nu a fost achitată, ținând cont de perioada de timp de neonorare a acestora. Altfel spus, la determinarea sancțiunii (de exemplu, în caz de neprezentare sau prezentare necorespunzătoare a unor documente), se ia ca bază suma impozitului, a taxei (care nu a fost introdusă în dările de seamă sau în informațiile fiscale) și perioada de timp cât suma respectivă n-a fost achitată;

- *principiul percepției prin executare silită* – prevede urmărirea bunurilor persoanei în cazul refuzului acesteia de a contribui benevol la cheltuielile publice, prin impunerea onorării obligației fiscale scadente;

- *principiul stabilirii unor termene rezonabile de determinare și executare silită a obligației fiscale* – termenele respective se stabilesc în legislația fiscală astfel, ca să permită autorităților ce exercită atribuții fiscale să depisteze și să constate încălcările legislației fiscale (reieșind din numărul impunător de contribuabili). Astfel, aceste termene se determină în ani calendaristici, iar pe perioada când contribuabilul a lipsit o vreme din țară sau a fost condamnat la privațiune de libertate, termenele respective se suspendă. Nu urmează a fi stabilite termene în cazuri de evaziune fiscală, ce constituie infracțiuni;

- *principiul interpretării dubiilor în folosul contribuabilului (echivalent cu principiul dreptului administrativ al „emiterii deciziei în interesul particularului”)* – toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului;

- *principiul certitudinii impunerii* – existența de norme juridice clare, care exclud interpretările arbitrare, claritatea și precizia termenelor, a modalităților și sumelor de plată pentru

fiecare contribuabil, permițând acestuia o analiză ușoară a influenței deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii lui fiscale;

- *principiul reversibilității (echivalenței)* – dat fiind faptul că impozitele și taxele constituie principala sursă a veniturilor publice, prin intermediul mijloacelor obținute de la asemenea venituri se acoperă cheltuielile publice ce țin de domeniul securității publice, al învățământului public, al sănătății publice, al protecției sociale, al amenajării căilor de comunicații și de alte domenii de care beneficiază toți cetățenii statului, inclusiv ai unităților administrativ-teritoriale;

- *principiul priorității normelor internaționale privind impozitarea, ratificate de către stat, în caz de divergență cu normele fiscale naționale* – acest principiu rezultă din prevederile constituționale și este expres prevăzut în legislația fiscală.

De rând cu principiile menționate, odată cu adoptarea și aplicarea Codului administrativ al Republicii Moldova [37, Secțiunea 3-a, Capitolul III din Cartea Întâi], urmează a fi luate în considerare următoarele principii aferente procedurii fiscale ca modalitate a procedurii administrative:

- *principiul eficienței* - procedura se desfășoară într-un mod simplu, adecvat, rapid, eficient și corespunzător scopului. Procedura se realizează în scris, pe suport de hârtie sau în format electronic, dacă caracterul urgent al măsurii nu cere o realizare verbală a procedurii;

- *principiul proporționalității* – acest principiu este o detaliere a principiului similar al dreptului administrativ [35, p. 18] și prevede că orice măsură întreprinsă de autoritățile publice, prin care se afectează drepturile sau libertățile prevăzute de lege, trebuie să corespundă principiului proporționalității. O măsură întreprinsă de autoritățile publice este proporțională, dacă:

- a) este potrivită pentru atingerea scopului urmărit în temeiul împuternicirii atribuite prin lege;

- b) este necesară pentru atingerea scopului;

- c) este rezonabilă. Măsura întreprinsă de autoritățile publice este una rezonabilă, dacă ingerința produsă prin ea nu este disproporțională în raport cu scopul urmărit;

- *principiul securității raporturilor juridice* - autoritățile publice nu pot întreprinde măsuri cu efect retroactiv, cu excepția cazurilor prevăzute de lege, de asemenea nu pot întreprinde măsuri care să afecteze situațiile juridice definitive sau drepturile dobândite, decât în situații în care, în condițiile stabilite de lege, acest lucru este absolut necesar pentru interesul public;

- *principiul motivării* - actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate;

- *principiul comprehensibilității și transparenței acțiunilor autorităților publice* – procedura se structurează astfel, încât participanții să poată înțelege fiecare etapă a procedurii. Dacă este necesară contribuția unui participant, acestuia i se comunică neîntârziat, într-un limbaj clar și ușor de înțeles, acțiunile care trebuie întreprinse. În condițiile legii, autoritățile publice trebuie să asigure participarea neîngrădită la procedură a persoanelor interesate;
- *principiul comunicării* - comunicarea interinstituțională și comunicarea cu participanții sau cu publicul în cadrul procedurii se face prin orice mijloc (verbal, poștă, telefon, fax, poștă electronică etc.), acordându-se prioritate mijloacelor care asigură o mai mare eficiență, rapiditate și economie de costuri, în special mijloacelor electronice de comunicare;
- *principiul cooperării* - autoritățile publice au obligația să contribuie și să colaboreze, în vederea realizării competențelor ce le revin potrivit legii. Acest principiu este extrem de important în contextul sistemului autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală;
- *principiul răspunderii* - autoritățile publice și persoanele care le reprezintă răspund, după caz, penal, contravențional, civil sau disciplinar pentru neexecutarea sau executarea necorespunzătoare a activității, în condițiile legii.

Principiile examinate constituie „piatra de temelie” a sistemului și administrării fiscale. Ele, de rând cu principiile din domeniul dreptului administrativ, necesită a fi luate în considerație de către autoritățile publice competente în procesul stabilirii, modificării, anulării impozitelor și taxelor, a măsurilor de răspundere aferente acestora, dar, în special, în procesul administrării fiscale.

Conform legislației fiscale, există două categorii de impozite și taxe, care determină și principalele direcții de activitate a autorităților cu competențe din domeniul administrării fiscale [47, art. 6 alin. (4) și (5)]:

I. Impozitele și taxele de stat: 1) impozitul pe venit; 2) taxa pe valoarea adăugată; 3) accizele; 4) impozitul privat; 5) taxa vamală; 6) taxele rutiere; 7) impozitul pe avere [164, Art. V]; impozitul unic de la rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației.

II. Impozitele și taxele locale: 1) impozitul pe bunurile imobiliare; 2) impozitul privat; 3) taxele pentru resursele naturale; 4) taxa pentru amenajarea teritoriului; 5) taxa de organizare a licitațiilor și loteriilor pe teritoriul unității administrativ-teritoriale; 6) taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei); 7) taxa de aplicare a simbolicii locale; 8) taxa pentru unitățile comerciale și/sau de prestări servicii; 9) taxa de piață; 10) taxa pentru cazare; 11) taxa balneară; 12) taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători pe rutele municipale, orașenești și satești

(comunale); 13) taxa pentru parcare; 14) taxa de la posesorii de câini; 15) taxa pentru parcaj; 16) taxa pentru salubritate; 17) taxa pentru dispozitivele publicitare.

Este cazul să specificăm că impozitul privat este proclamat ca impozit local, în realitate însă lucrurile stau astfel: el ar fi un *impozit mixt*. Trebuie remarcat că acest impozit încă nu este reglementat de Codul fiscal, dar este reglementat prin Legea bugetului de stat pe anul respectiv [154, art. 8 și respectiv art. 9]. Acest fapt afectează principiul certitudinii impunerii și activitatea autorităților de administrare fiscală. Impozitul privat reprezintă o plată unică, ce se percepe la efectuarea tranzacțiilor cu bunuri proprietate publică în procesul de privatizare, indiferent de tipul mijloacelor folosite. Subiecți ai impunerii cu impozit privat sunt persoanele juridice și persoanele fizice din Republica Moldova, precum și persoanele juridice și persoanele fizice străine, cărora, în procesul de privatizare, li se dau în proprietate privată bunuri proprietate publică. Obiecte ale impunerii cu impozit privat sunt bunurile proprietate publică, inclusiv acțiunile. Cota impozitului privat se stabilește la 1% din valoarea de achiziție a bunurilor proprietate publică supuse privatizării, inclusiv din valoarea acțiunilor supuse privatizării. Impozitul se achită până la semnarea contractului de vânzare – cumpărare și se virează la bugetul de stat sau la bugetul local, în funcție de apartenența bunului. Nu se achită impozit privat în cazul primirii gratuite în proprietate privată a bunurilor proprietate publică de către persoane fizice rezidente, care nu desfășoară activitate de întreprinzător. În cazul rezoluției contractului de vânzare-cumpărare, determinate de neexecutarea sau de executarea necorespunzătoare a obligațiilor asumate de cumpărător, sumele plătite în calitate de impozit privat nu se restituie. Monitorizarea îndeplinirii prevederilor respective revine autorităților publice centrale sau locale, în funcție de apartenența bunului proprietate publică, cu alte cuvinte, apar unele organe executive, care nu au nimic cu domeniul fiscal, adică cercul autorităților cu competențe fiscale se lărgeste.

Deși impozitele și taxele locale sunt destul de numeroase, ele nu generează suficiente venituri pentru autoritățile administrației publice locale. Din acest considerent, este pusă problema consolidării bazei fiscale a autorităților administrației publice locale în diferite documente de politici din domeniul descentralizării și reformei administrației publice [169; 266; 74, p. 19-28].

Astfel, conform articolului 8 din Codul fiscal [47, alineatul 1], contribuabilii dispun de un șir de drepturi, cele mai principale fiind: 1) dreptul la o atitudine corectă din partea autorităților cu atribuții fiscale și a persoanelor cu funcții de răspundere a acestora, 2) dreptul de a obține gratis informații privind impozitele și taxele, precum și despre actele normative care reglementează modul și condițiile de achitare a acestora; 3) dreptul de a direcționa anual un quantum procentual de până la 2% din suma impozitului pe venit, calculat anual la buget, către organizațiile necomerciale de utilitate publică, cultele religioase și părțile componente ale acestora, dacă nu are

datorii la bugetul public național pentru perioadele fiscale anterioare; 4) dreptul de a-și reprezenta interesele personal sau prin reprezentanți; 5) dreptul de a obține amânări, eşalonări, trecerea în cont a impozitelor, facilități fiscale; 6) dreptul să solicite și să obțină de la Serviciul Fiscal de Stat soluția fiscală individuală anticipată [161, Art. I pct. 4]; 7) dreptul să prezinte explicații și să conteste în modul stabilit deciziile, acțiunile sau inacțiunile autorităților cu atribuții fiscale și ale persoanelor cu funcții de răspundere a acestora, inclusiv în instanța de judecată; 8) alte drepturi care rezultă din normele ce reglementează nemijlocit impozitul sau taxa concretă. Toate aceste drepturi ar urma să se transforme în obligații ale autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală.

O garanție foarte importantă care ține de apărarea drepturilor și intereselor contribuabililor, menționată și în cadrul principiilor, este că toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se interpretează în favoarea contribuabilului [47, art. 11 alin. (1)].

În afara drepturilor, pentru contribuabili sunt prevăzute și un șir de obligații, cum ar fi: 1) să respecte modul stabilit de înregistrare (reînregistrare) de stat și de desfășurare a activității de întreprinzător; 2) să se pună la evidență în subdiviziunea Serviciului Fiscal de Stat, în a cărei rază își are sediul stabilit în documentele de constituire (înregistrare), și să primească certificatul de atribuire a codului fiscal, cu excepția persoanelor al căror număr de identificare de stat reprezintă codul fiscal, adică a persoanelor fizice rezidente. Contribuabilii care sunt înregistrați de către organele abilitate cu dreptul de înregistrare de stat se iau la evidența subdiviziunii respective a Serviciului Fiscal de Stat, conform informației prezentate de către aceste organe [161, Art. I pct. 5]; 3) să țină contabilitatea conform formelor și modului stabilit de legislație, să întocmească și să prezinte Serviciului Fiscal de Stat și serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale dările de seamă fiscale, prevăzute de legislație, să asigure integritatea documentelor de evidență în conformitate cu cerințele legislației, să efectueze încasările bănești în numerar prin intermediul echipamentelor de casă și de control, respectând reglementările aprobate de Guvern, inclusiv Lista genurilor de activitate al căror specific permite efectuarea încasărilor bănești în numerar, fără aplicarea mașinilor de casă și de control [151, Art. I pct. 2]; 4) să utilizeze sisteme informaționale computerizate, softuri pentru mașini de casă și control, certificate la Comisia de certificare a Ministerului Finanțelor, în modul stabilit de Guvern; 5) să prezinte informații veridice despre veniturile rezultate din orice activitate de întreprinzător, precum și despre alte obiecte ale impunerii; 6) să achite la buget, la timp și integral, sumele calculate ale impozitelor și taxelor, asigurând exactitatea și veridicitatea dărilor de seamă fiscale prezentate; 7) în caz de control al respectării legislației fiscale, să prezinte persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală documentele de evidență, dările de seamă fiscale și alte documente

și informații privind desfășurarea activității de întreprinzător, calcularea și achitarea la buget a impozitelor și taxelor și acordarea facilităților, să permită accesul, în cazul ținerii evidenței computerizate, la sistemul electronic de contabilitate [161, Art. I pct. 5]; 8) în caz de solicitare a soluției fiscale individuale anticipate, să prezinte Serviciului Fiscal de Stat, la prima cerere, informații veridice, documente, explicații și/sau probe suplimentare privind activitatea desfășurată, privind situațiile și/sau tranzacțiile viitoare [161, art. 8 alin. (2) lit. f¹]; 9) în caz de control al respectării legislației fiscale, să asigure persoanelor cu funcții de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală accesul liber în spațiile de producție, în depozite, în localurile de comerț, în alte încăperi și locuri (cu excepția încăperilor utilizate exclusiv ca spațiu locativ), pentru inspectarea lor în scopul verificării autenticității datelor din documentele contabile, din dările de seamă, din declarațiile fiscale, din calcule, precum și al verificării îndeplinirii obligațiilor față de buget; 10) să asiste la efectuarea controlului referitor la respectarea legislației fiscale, să semneze actele privind rezultatul controlului, să dea explicații în scris sau oral; 11) în caz de calculare greșită și determinare incorectă de către Serviciul Fiscal de Stat a sumei impozitului, penalității, dobânzii sau amenzii, să dovedească acest lucru prin documente justificative [161]. Prevederile respective sunt discutabile sub aspectul principiilor de aplicare a diferitor forme de răspundere juridică, în special a principiului prezumției nevinovăției; 12) să îndeplinească deciziile adoptate de organele cu atribuții de administrare fiscală pe marginea rezultatelor controalelor efectuate, respectând cerințele legislației fiscale; 13) să îndeplinească alte obligații prevăzute de legislația fiscală.

Prin urmare, se observă o disproporție evidentă dintre drepturile și obligațiile contribuabilului, care trebuie să fie în corespundere și cu împuternicirile și obligațiile autorităților cu competențe de administrare fiscală.

Impozitele și taxele în general, ca și cele menționate mai sus, pot fi clasificate în *directe* și *indirecte* [291, 214]. Reieșind din această clasificare, poate fi efectuată o caracterizare generală a impozitelor și taxelor ca elemente principale ce determină limitele domeniului fiscal.

Impozitele *directe* se caracterizează prin faptul că sunt stabilite și se percep în mod nemijlocit de la contribuabilii care realizează venituri sau dețin bunuri impozabile, fiind suportate de către aceștia, adică afectează nemijlocit veniturile și averea contribuabilului care le achită. În calitate de impozite directe pot fi considerate: 1) impozitul pe venit, 2) impozitul privat, 3) taxele rutiere, 4) impozitul pe bunurile imobiliare și impozitul pe avere, 5) taxele pentru resursele naturale și 6) alte taxe locale.

Având în vedere că în domeniul impozitelor directe se aplică cel mai mult principiul conformării fiscale voluntare, ce presupune „calcularea corectă, raportarea și achitarea deplină și

la timp la buget a obligației fiscale de către contribuabil în mod benevol” [47, art. 129 alin. 6¹; 164)], este necesar să menționăm că, în acest domeniu, organele administrației publice cu atribuții fiscale (în special, organele fiscale sau Serviciul Fiscal de Stat) aplică insuficient metoda administrativă de convingere [278, p. 269; 34, p. 172-175], măsuri de propagare privind respectarea legislației fiscale, inclusiv explicarea avantajului principiului benevol de plată a impozitului prin depunerea declarației fiscale și consecințele acestora pentru acumularea și utilizarea veniturilor publice în interesele generale ale societății. De asemenea, organul cu atribuții de administrare fiscală trebuie să fie consecvent și să restituie în timp util impozitul achitat în plus.

Legislația fiscală [47, art. 7 alin. (4)] prevede acordarea autorităților administrației publice locale a dreptului de stabilire a cotelor concrete ale impozitului pe bunurile imobiliare, precum și a taxelor locale, ceea ce reprezintă un pas important în descentralizarea fiscală, inclusiv în domeniul administrării fiscale.

Conform prevederilor constituționale [54, art. 109], administrația publică în unitățile administrativ-teritoriale se întemeiază pe principiile autonomiei locale, ale descentralizării serviciilor publice, ale eligibilității autorităților administrației publice locale și ale consultării cetățenilor în problemele locale de interes deosebit. Autonomia privește atât organizarea și funcționarea administrației publice locale, cât și gestiunea colectivităților pe care le reprezintă, inclusiv suportul financiar adecvat.

Prevederile respective sunt dezvoltate în Carta Europeană a Autonomiei Locale, semnată la Strasbourg la 15 octombrie 1985 și ratificată fără rezerve de Republica Moldova prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova din 16 iulie 1997 [20], iar Republica Moldova se obligă să respecte tratatele la care este parte [54, art. 8].

Astfel, conform Cartei [20, art. 9], colectivitățile locale au dreptul, în cadrul politicii economice naționale, la resurse proprii suficiente, de care ele pot dispune în mod liber în exercițiul competențelor lor. Resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să fie proporționale cu competențele de Constituție sau de lege. O parte, cel puțin, din resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să provină din redevențele și din impozitele locale, pentru care ele au puterea a le fixa rata în limitele legii. Sistemele financiare pe care se sprijină resursele de care dispun colectivitățile locale trebuie să fie de o natură suficient de diversificată și evolutivă pentru a le permite a urmări, pe cât e posibil, în practică evoluția reală a cheltuielilor bugetare de competența lor. Sprijinul colectivităților locale mai slabe (cum ar fi localitățile rurale, în cazul nostru) din punct de vedere financiar necesită punerea în funcțiune a procedurilor de repartizare financiară justă sau a măsurilor echivalente, destinate a corija efectele repartiției inegale a resurselor potențiale de finanțare, precum și a sarcinilor ce le revin. Asemenea proceduri sau

măsurile nu trebuie să reducă libertatea de opțiune a colectivităților locale în domeniul lor propriu de responsabilitate.

Totodată, conform Cartei, colectivitățile locale trebuie să fie consultate de o manieră apropiată asupra modalităților de atribuire a resurselor redistribuite ce la revin.

În acest sens, Legea privind descentralizarea administrativă [174, art. 3] prevede următoarele principii ale descentralizării administrative, aplicabile domeniului fiscal, inclusiv administrării fiscale:

- principiul integrității competențelor, care presupune că orice competență atribuită autorităților publice locale trebuie să fie deplină și exclusivă, exercitarea acesteia nu poate fi contestată sau limitată de o altă autoritate, decât în cazurile prevăzute de lege;
- principiul corespunderii resurselor cu competențele, care presupune corespunderea resurselor financiare și materiale alocate autorităților publice locale cu volumul și natura competențelor ce le sunt atribuite, pentru a asigura îndeplinirea eficientă a acestora;
- principiul dialogului instituțional, care presupune informarea și consultarea de către stat, în timp util, a autorităților publice locale, în procesul de planificare și de luare a deciziilor, prin structurile lor asociative, asupra oricăror chestiuni ce le privesc în mod direct ori sunt legate de procesul descentralizării administrative. De asemenea, autoritățile administrației publice locale sunt consultate în procesul de elaborare, adoptare sau modificare a legilor sau a altor acte normative referitoare la organizarea și funcționarea administrației publice locale.

Astfel, autoritățile administrației publice locale se bucură, în condițiile legii, de autonomie financiară, adoptă bugetul lor propriu, care este independent și separat de bugetul de stat. Unitățile administrativ-teritoriale dispun în mod efectiv de resurse financiare proprii, pe care le utilizează liber în realizarea competențelor lor. Autoritățile publice locale dispun de venituri fiscale proprii, stabilite de Legea privind finanțele publice locale [176, art. 5], care constituie baza fiscală a unității administrativ-teritoriale. Ele dispun, de asemenea, și de alte venituri proprii, stabilite de legea menționată și de alte acte normative.

Legea privind administrația publică locală [173, art. 3, 9, 10 și 81] prevede că autoritățile administrației publice locale beneficiază de autonomie decizională, organizațională, gestionară și financiară, au dreptul la inițiativă în tot ceea ce privește administrarea treburilor publice locale, exercitându-și, în condițiile legii, autoritatea în limitele teritoriului administrat. Pentru asigurarea autonomiei locale, autoritățile administrației publice locale elaborează, aprobă și gestionează în mod autonom bugetele unităților administrativ-teritoriale, având dreptul să pună în aplicare taxe și impozite locale și să stabilească cuantumul lor în condițiile legii. Autoritățile administrației publice centrale nu pot să stabilească ori să impună competențe autorităților publice locale, fără o

evaluare prealabilă a impactului financiar pe care aceste competențe l-ar putea genera, fără o consultare a autorităților locale de nivelul corespunzător și fără ca colectivitățile locale să fie asigurate cu mijloacele financiare necesare. Finanțele unităților administrativ-teritoriale se administrează în condițiile legislației privind finanțele publice locale, conform principiului autonomiei locale. Autoritățile publice locale dispun de o bază fiscală proprie (distinctă de cea a statului), constituită din impozite, al căror quantum este stabilit în conformitate cu legea. Baza fiscală a autorităților publice locale va fi proporțională competențelor lor proprii, prevăzute de Constituție și de alte acte legislative. Procedurile de distribuire a resurselor financiare proprii ale autorităților publice locale, precum și orice modificare a legislației referitoare la funcționarea sistemului finanțelor publice locale vor fi coordonate în mod obligatoriu cu structurile reprezentative ale autorităților publice locale. Criteriile de distribuire a suportului financiar acordat de stat unităților administrativ-teritoriale trebuie să fie obiective și stabilite conform legii.

Impozitele indirecte, la rândul lor, se caracterizează prin faptul că sunt îndreptate asupra consumului de mărfuri și servicii și, în ultimă instanță, sunt achitate de consumatorul final, indiferent de faptul că, din punct de vedere juridic, plătitorul nemijlocit este vânzătorul (persoana ce realizează mărfuri și servicii) [214, p. 110-111; 297, p. 272-273]. Reamintim că din categoria impozitelor indirecte fac parte: 1) taxa pe valoarea adăugată (T.V.A.), 2) accizele și 3) taxa vamală. Taxele vamale reprezintă o metodă (care poartă, în același timp, și un caracter administrativ) de reglementare a activității economice externe [281, p. 7-15]. Prin intermediul acestui impozit este reglementat importul și exportul în Republica Moldova, inclusiv se realizează principiile constituționale privind protejarea intereselor naționale în activitatea economică externă, promovarea politicii liberului schimb sau a politicii protecționiste (cum ar fi protecția producătorilor de mărfuri autohtoni), pornind de la interesele naționale, și crearea condițiilor favorabile pentru integrarea Republicii Moldova în economia mondială.

Administrarea impozitelor indirecte este efectuată de către organele fiscale și organele vamale în cazul importului mărfurilor. Organele vamale sunt responsabile, odată cu efectuarea procedurilor vamale, de determinarea și achitarea sumelor impozitelor la importul mărfurilor (cu excepția celor scutite), precum și de aplicarea măsurilor de răspundere respective.

În opinia noastră, reglementările privind taxele vamale prevăzute în Legea cu privire la tariful vamal [189, Art. 286] și Legea privind aprobarea Nomenclurii combinate a mărfurilor [167, art. I-II] ar urma să fie revăzute și cuprinse într-un titlu separat al Codului fiscal. Titlul respectiv ar trebui să includă o anexă cu lista mărfurilor, a obiectelor supuse taxelor vamale și cotele taxelor, care, actualmente, este prevăzută în două legi. Ca și în cazul accizelor, prin aceasta se vor respecta principiile stabilității și caracterului determinat al taxelor vamale ca impozite, adică

se va crea o stabilitate și o coerență în legislația fiscală, inclusiv subiecții impunerii vor avea posibilitatea de a-și planifica activitatea de întreprinzător.

Analizând domeniul de cercetare prin prisma reglementărilor normative, nu putem să trecem cu vederea un alt element important, cum ar fi jurisprudența Curții Constituționale, care, de asemenea, este considerată izvor de drept, adică reglementările legale și normative, în special cele în curs de elaborare, trebuie privite prin prisma jurisprudenței din domeniu a Curții Constituționale. Întru confirmarea celor menționate, Curtea menționează că „este insuficientă și incompletă executarea doar a dispozitivului hotărârii Curții Constituționale. Respectarea efectului general obligatoriu al hotărârilor Curții Constituționale nu înseamnă doar a da eficiență dispozitivului acestora, ci și, în egală măsură, considerentelor, respectiv interpretării, date de Curtea Constituțională textelor Constituției, or hotărârea este un întreg, o unitate a considerentelor și dispozitivului. Executarea hotărârii Curții Constituționale trebuie să comporte un dublu efect juridic. În primul rând, aceasta trebuie să reprezinte o garanție pentru protecția dreptului subiectiv al fiecăruia și, în al doilea rând, să devină *izvor de drept* pentru legiuitor și executiv, jucând rolul unui diriguitor în domeniul dezvoltării dreptului. Doar împreună, aceste aspecte pot garanta supremația Constituției prin asigurarea constituționalității actelor normative” [84, Titlul III]. Considerăm că, în mare măsură, Curtea are dreptate, cu excepția pretenției la „izvor de drept”, în sensul că izvorul-cheie rămâne a fi totuși legea.

Revenind la domeniul nostru, conform dispozitivului Hotărârii CC nr. 7 din 13 februarie 2014 „Pentru controlul constituționalității alineatului (7) al articolului 88 din Codul fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997” [92, pct. 103, 106, etc.] și potrivit jurisprudenței sale anterioare, „Curtea reiterează că un element de bază al regimului constituțional îl constituie administrația publică locală. Fiind chemată să soluționeze problemele de interes local, ea joacă un rol important în dezvoltarea unităților administrativ-teritoriale și în asigurarea activității serviciilor publice” (pct. 103). Exercitând plenipotențiar competențele atribuite conform articolului 72 alin.(3) lit. f) din Constituție, Parlamentul a adoptat Legea nr.436-XVI din 28 decembrie 2006 privind administrația publică locală, care, la articolul 3 alin.(1), preia principiile constituționale de bază ale administrării publice locale, iar la alineatul (2) definește modul de realizare a principiului autonomiei locale prin autonomia decizională, organizațională, gestionară și financiară” (pct. 107), făcând referință și la Hotărârea nr.17 din 5 august 2003, unde Curtea a statuat:

„Considerând administrația publică locală ca o parte componentă a autorităților publice ale statului, Constituția obligă statul să contribuie la dezvoltarea și protejarea administrației publice locale, care, în limitele competențelor sale, este autonomă. Autonomia locală înseamnă dreptul colectivităților de a-și satisface propriile interese legale fără amestecul autorităților centrale, ea

constituie un complex de atribuții date în competența organelor de administrare publică locală. Atribuțiile transmise acestor organe sunt reglementate de lege, iar statul exercită, prin forme specifice, controlul asupra modului în care ele se execută.”

De asemenea, CC [92, pct. 115 și 123] reiterează și acceptă principiile generale enumerate de Carta Europeană a Autonomiei Locale care sunt:

„[...]”

2. Resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să fie proporționale cu responsabilitățile stabilite pentru ele prin Constituție sau lege;

3. Cel puțin o parte din resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să provină din impozite și taxe locale, în proporțiile stabilite la nivelul autorităților locale, în limitele legii;

4. Sistemul financiar din care fac parte resursele de care dispun comunitățile locale trebuie să fie de natură suficient de diversificată și dinamică, încât să le permită să urmărească, pe cât este posibil, evoluția reală a costurilor exercitării competențelor proprii”.

În final, Curtea reține că „prevederile supuse controlului constituționalității (*notă*: a fost instituit în Codul fiscal dreptul persoanelor fizice de a dispune asupra destinației cotei de 2% din impozitul pe venit din salariu), care au impact asupra veniturilor bugetare ale autorităților publice locale, au fost adoptate de către legislativ, fără consultarea entităților locale, fiind, astfel, încălcat principiul autonomiei locale, consacrat la art.109 alin.(1) din Constituție”.

Cele menționate urmează să fie luate în considerare pe deplin, pentru a stabili cert statutul juridic al autorităților administrației publice locale cu atribuții fiscale, conform scopului și obiectivelor lucrării.

Potrivit Codului fiscal [47, art. 297, 298], autoritățile administrației publice locale sunt responsabile de administrarea taxelor locale, iar organele fiscale exercită controlul asupra modului în care acestea execută obligațiile privind perceperea taxelor locale, cu excepția stabilirii cotelor taxelor locale. În opinia noastră, aceasta contravine principiului constituțional al autonomiei locale [230, p. 426-429; 11, p. 56-59], deoarece între autoritățile administrației publice locale (se au în vedere, în special, receptorii de impozite) și organele fiscale teritoriale, ca servicii desconcentrate ale autorităților administrației publice centrale de specialitate, ar urma să existe raporturi de colaborare și asistență, specificate în lege.

Pentru a încheia dimensiunea domeniului fiscal ce determină și sfera de competență a autorităților cu atribuții de administrare fiscală, după cum am menționat anterior, nu putem trece cu vederea administrarea contribuțiilor de asigurări sociale și medicale obligatorii.

Conform articolelor 30, 35 din Legea privind sistemul public de asigurări sociale [184, alineatele întâi], colectarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, controlul

corectitudinii calculării și virării lor în termen la bugetul asigurărilor sociale de stat se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat, în conformitate cu drepturile atribuite acestora și în modul stabilit de legislația fiscală. Evidența contribuțiilor de asigurări sociale se face prin structurile teritoriale ale Casei Naționale de Asigurări Sociale, pe baza codului personal de asigurări sociale. Sumele datorate sub orice formă Casei Naționale de Asigurări Sociale se vor urmări, ca și veniturile statului, prin Serviciul Fiscal de Stat.

În cazul neplății, în termenele stabilite a contribuțiilor datorate bugetului asigurărilor sociale de stat, structurile Serviciului Fiscal de Stat procedează la aplicarea măsurilor de executare silită, conform legislației fiscale. Se încearcă a racorda și terminologia la mecanismele de administrare fiscală. Astfel, în sensul stingerii obligațiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat, noțiunile utilizate în legislația fiscală semnifică:

obligație fiscală – contribuțiile de asigurare socială de stat, alte sume impuse spre plată contribuabililor în bugetul asigurărilor sociale de stat, precum și sumele majorărilor de întârziere (penalităților) și amenzilor aplicate pentru încălcarea legislației care stabilește aceste obligații;

contribuabil – persoana care, conform legislației, este obligată să calculeze și/sau să achite, să rețină sau să perceapă de la altă persoană și să achite sumele respective la bugetul asigurărilor sociale de stat;

restanță – suma pe care contribuabilul era obligat să o plătească la bugetul asigurărilor sociale de stat, majorările de întârziere (penalitățile) și/sau amenzile pe care nu le-a plătit în termen.

Alte noțiuni cuprinse în legislația fiscală, utilizate în scopul stingerii obligației fiscale, ajustate, după caz, au același sens și în scopul stingerii obligațiilor față de bugetul asigurărilor sociale de stat. Amânarea și eșalonarea stingerii obligației fiscale față de bugetul asigurărilor sociale de stat se efectuează în condițiile și în modul stabilite de Legea privind sistemul public de asigurări sociale, anterior fiind stabilit anual, conform legii bugetului asigurărilor sociale de stat. Contestarea deciziei organului fiscal sau a acțiunii funcționarului fiscal privind stingerea obligației față de bugetul asigurărilor sociale de stat se face în modul și în termenele stabilite de legislația fiscală.

Se observă un amalgam de prevederi ce face dificilă administrarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, impunându-se aprobarea unui titlu aparte al Codului fiscal, care să asigure mecanisme și competențe previzibile. Ca argument, invocăm mecanisme din Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul respectiv [156; 162, art. 12]. Astfel, plătitorii la bugetul asigurărilor sociale de stat erau inițial obligați să prezinte structurilor teritoriale ale Casei Naționale de Asigurări Sociale declarații privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii. Casa Națională de Asigurări Sociale prezenta Serviciului Fiscal de Stat,

în termen de 10 zile de la termenul-limită de prezentare a declarațiilor privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, o informație în modul stabilit de Casa Națională de Asigurări Sociale și de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. Ulterior, mecanismul a fost modificat și declarația privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și declarația privind evidența nominală a asiguraților, ca parte componentă a dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, se prezintă de plătitorii contribuțiilor Serviciului Fiscal de Stat în termenele stabilite de lege pentru perioade începând cu 1 ianuarie 2018. Pentru perioadele anterioare, se prezenta în modul stabilit de legile bugetului asigurărilor sociale de stat anuale, aferente perioadelor în cauză. Serviciul Fiscal de Stat furnizează Casei Naționale de Asigurări Sociale informații referitoare la indicatorii dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, în modul și în forma stabilite de comun acord.

Neplata în termen a contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii atrage calcularea unei majorări de întârziere, de regulă, de 0,1% din suma datoriei pentru fiecare zi de întârziere. Calcularea majorării de întârziere se efectua de către Casa Națională de Asigurări Sociale, fără emiterea unei decizii speciale, iar ulterior se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat. Majorări de întârziere (penalități) nu se calculează în cazul în care plătitorii [184, art. 28]:

- a) au depus documentele pentru transferul, de pe un cont pe altul, al sumelor plătite în cadrul bugetului asigurărilor sociale de stat – pentru perioada de la data achitării și până la data transferului efectiv, în limitele sumei achitate;
- b) au depus la Serviciul Fiscal de Stat cererea pentru compensarea datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale de stat din contul restituirii T.V.A. sau accizelor – pentru perioada de la data înregistrării cererii și până la data transferului efectiv;
- c) sumele obligațiilor față de bugetul asigurărilor sociale de stat au fost stinse prin scădere și luate la evidență specială în baza deciziei Serviciului Fiscal de Stat;
- d) au depus documentele pentru transferul sumelor plătite din contul unui buget (bugetul de stat, bugetul local și fondurile obligatorii de asistență medicală) la contul bugetului asigurărilor sociale de stat – pentru perioada de la data intrării documentelor la organul respectiv și până la data transferului efectiv.

În ceea ce privește răspunderea, diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, stabilite în sumă fixă, se sancționează cu o amendă egală cu suma cu care a fost diminuat cuantumul. Diminuarea cuantumului contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii,

stabilite în cotă procentuală, prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform titlului V din Codul fiscal [47, Capitolul 15 din titlul respectiv]. Anterior, era stabilit că diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense la care urmau să fie calculate contribuții de asigurări sociale de stat obligatorii se sancționa cu o amendă egală cu suma dublă a contribuțiilor calculate la suma cu care au fost diminuate sau tănuite fondul de salarizare și alte recompense [162, art. 12]. Cuantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează de către Serviciul Fiscal de Stat și prin metode și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Pe lângă amenda aplicată, de la plătitori se va percepe suma cu care au fost diminuate contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii ori suma contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, calculate la suma cu care a fost diminuată baza de calcul, și se vor calcula majorări de întârziere (penalități) pentru nevirarea în termen la bugetul asigurărilor sociale de stat a sumei respective. Măsurile menționate se aplică de către Serviciul Fiscal de Stat, adică de funcționarii fiscali.

Sumele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, încasate de către angajații Serviciului Fiscal de Stat, calculate în rezultatul controlului fiscal, se distribuie pe conturile individuale ale persoanelor asigurate. Informația cu privire la descifrarea sumelor recalculate se prezenta anterior la structurile teritoriale ale Casei Naționale de Asigurări Sociale de către plătitorii de contribuții la bugetul asigurărilor sociale de stat în termen de 30 de zile de la data emiterii deciziei asupra cazului de încălcare a legislației, cu excepția celor estimate prin surse indirecte. Conform prevederilor actuale, informația cu privire la descifrarea sumelor recalculate se declară de către plătitorii de contribuții la bugetul asigurărilor sociale de stat, luând în calcul și contribuțiile declarate anterior, pentru perioada la care se referă re-calculul, în termen de 30 de zile calendaristice de la data emiterii deciziei asupra cazului de încălcare a legislației, în modul stabilit de Ministerul Finanțelor [184, art. 35].

Totodată, plătitorii la bugetul asigurărilor sociale de stat, care au calculate și neachitate majorări de întârziere (penalități) pentru neplata în termen a contribuției de asigurări sociale de stat obligatorii și nu au datorii la plata contribuțiilor de asigurări sociale de stat, și la amenzi pot beneficia, la solicitare, de eşalonarea stingerii datoriilor pe parcursul anului bugetar în curs, cu condiția că transferă integral și în termen suma obligațiilor curente la bugetul asigurărilor sociale de stat. Modificarea termenului de stingere a obligațiilor se efectuează în baza acordului încheiat între Casa Națională de Asigurări Sociale și plătitor. Procedura de încheiere, de intrare în vigoare, de acțiune și de rezoluțiune a acordului de eşalonare a stingerii datoriilor la majorările de întârziere

(penalităților) față de bugetul asigurărilor sociale de stat se stipulează în regulamentul aprobat de Casa Națională de Asigurări Sociale. În cazul în care plătitorul de contribuții nu îndeplinește condițiile acordului, Casa Națională de Asigurări Sociale are dreptul să rezilieze acordul până la expirarea termenului [184, art. 28].

Prin urmare, putem constata că, efectiv, se observă un cumul de competențe dintre structurile Serviciului Fiscal de Stat și structurile Casei Naționale de Asigurări Sociale, adică drept autoritate cu atribuții de administrare a unor plăți obligatorii poate fi considerată, concomitent, și Casa Națională de Asigurări Sociale, deși în ultima perioadă atribuțiile respective au fost restrânse destul de mult. Pentru asigurarea drepturilor și previzibilității vis-à-vis de plătitori (contribuabili), ar trebui aplicat principiul amintit la începutul capitolului – cel al diferențierii și fixării funcțiilor și atribuțiilor autorităților administrației publice menționate.

Situația descrisă se repetă în cazul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală [178, art. 17]. Astfel, evidența și controlul corectitudinii calculării și virării în termen la contul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, precum și încasarea penalităților și sancțiunilor financiare, se efectuează:

- a) de către agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină – pentru primele de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate în formă de sumă fixă;
- b) de către Serviciul Fiscal de Stat, în conformitate cu drepturile atribuite acestora – pentru primele de asigurare obligatorie de asistență medicală stabilite în calitate de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense, precum și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală incluse în componența impozitului unic (domeniul tehnologiei informației). Serviciul Fiscal de Stat percepe, în modul stabilit pentru executarea silită a obligației fiscale neonorate în termen, primele de asigurare obligatorie de asistență medicală stabilite în formă de contribuție procentuală la salariu și la alte recompense, precum și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală incluse în componența impozitului unic, prevăzut pentru parcurile de tehnologia informației.

Termenul de prescripție extinctivă pentru stingerea primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a penalităților aferente acestora este de 3 ani, care este cu mult mai mic decât în cazul impozitelor și taxelor.

Plătitorii care au obligații privind achitarea primelor în perioada de gestiune, prezintă lunar Serviciului Fiscal de Stat, până la data de 25 a lunii imediat următoare lunii de gestiune, darea de seamă privind impozitul pe venit, privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, conform modelului aprobat de Ministerul Finanțelor. Darea de seamă menționată se prezintă utilizând, în mod obligatoriu,

metode automatizate de raportare electronică, în condițiile stipulate în Codul fiscal [47, art. 187]. Aplicarea mijloacelor electronice în mod obligatoriu sunt discutabile sub aspectul respectării principiilor randamentului, comodității și gratuității procedurilor de achitare a impozitelor și taxelor.

Plătitorii care descoperă că raportul privind calcularea și transferul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, prezentat anterior, conține o eroare sau o omisiune au dreptul să prezinte un raport corectat în modul prevăzut de Codul fiscal, cu aplicarea, după caz, a majorării de întârziere (penalității) pentru perioada respectivă [178, art. 26].

Anterior, diminuarea cuantumului primei de asigurare obligatorie de asistență medicală se sancționa cu o amendă egală cu suma diminuării. În prezent, diminuarea cuantumului primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală prin neprezentarea sau prezentarea către Serviciul Fiscal de Stat a unei dări de seamă fiscale cu informații sau date neveridice atrage răspunderea contribuabililor conform prevederilor Codului fiscal [47, titlul V]. Pe lângă amendă, de la plătitori (angajatori) se va percepe suma primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculată din suma cu care a fost diminuat fondul de retribuire a muncii și alte recompense ori din suma cu care au fost diminuate primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, și se va calcula penalitate pentru nevirarea în termen a acestei sume la contul Companiei Naționale de Asigurări în Medicină. Neachitarea în termen a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală atrage după sine calcularea unei penalități în proporție de 0,1% din suma datoriei pentru fiecare zi de întârziere. Penalitatea nu se va calcula pentru perioada aflării la examinare a documentelor privind transferul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală de la un cont la altul [178, art. 29 și 30].

Prin urmare, similar domeniului asigurărilor sociale, se observă un cumul de competențe dintre organele fiscale și agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină, adică drept autoritate cu atribuții de administrare a unor plăți obligatorii poate fi considerată și Compania Națională de Asigurări în Medicină. Pentru asigurarea drepturilor și previzibilității vis-à-vis de plătitori (contribuabili), ar trebui aplicat principiul diferențierii și fixării funcțiilor și atribuțiilor autorităților administrației publice [34, p. 16].

Deși este o deviere de la funcționarea firească a sistemului fiscal, pe o perioadă determinată, apar un șir de autorități ce depășesc pe cele tradiționale, conform Legii privind declararea voluntară și stimularea fiscală [146, art. 7]. Astfel, Serviciul Fiscal de Stat, Agenția Servicii Publice, Banca Națională a Moldovei, băncile din Republica Moldova care dețin licența Băncii Naționale a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare, participanții profesioniști la piața valorilor mobiliare, Camera Notarială și notarii sunt autorități participante la procesul de

declarare voluntară a bunurilor. Iar Serviciul Fiscal de Stat, Serviciul Vamal și Casa Națională de Asigurări Sociale se consideră autorități participante la procesul de stimulare fiscală, care țin plățile (obligații restante) administrate de Serviciul Fiscal de Stat, Serviciul Vamal și CNAS.

În concluzie, putem menționa că atât cadrul normativ, cât și sistemul de autorități publice cu competențe de administrare a impozitelor, taxelor și a altor plăți obligatorii este destul de complex și chiar contradictoriu, fapt ce influențează certitudinea impunerii și a domeniului de administrare fiscală.

1.3. Concluzii la capitolul 1

Reieșind din cele menționate, scopul tezei constă în realizarea unei cercetări complexe a statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, în vederea elucidării mecanismelor de îmbinare și concentrare a eforturilor pentru o administrare fiscală unitară, eficientă și echitabilă în Republica Moldova, inclusiv cercetarea conținutului și naturii juridice a acestei forme de activitate statală cu caracter executiv.

Pentru realizarea scopului menționat au fost stabilite următoarele obiective:

- 1) dezvăluirea cadrului juridic național și a aspectelor internaționale în domeniul administrării fiscale;
- 2) elucidarea caracteristicilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală și valorificarea științifică a celor mai recente practici în efectuarea administrării fiscale;
- 3) identificarea și analiza conținutului atribuțiilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală;
- 4) analiza competențelor sub aspectul dublării, inclusiv al conflictelor de competențe;
- 5) stabilirea existenței unui echilibru dintre competențele autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală și drepturile sau interesele legitime ale contribuabililor;
- 6) elucidarea unor practici internaționale în materie de consolidare a sistemului de administrare fiscală;
- 7) cercetarea instrumentelor și mecanismelor naționale de interacțiune dintre autoritățile administrației publice, în scopul unificării eforturilor în domeniu;
- 8) optimizarea cadrului juridic de reglementare a statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Astfel, domeniul fiscal și administrarea fiscală sunt cercetate în doctrină mai mult sub aspect economic și financiar și mai puțin – sub aspect administrativ-juridic. Autoritățile administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală fac parte atât din cadrul administrației publice centrale de specialitate, cât și din cadrul administrației publice locale, respectiv, principiile și regulile de organizare și funcționare a acestora ar trebui puse la baza statutului juridic al autorităților cu atribuții în domeniul fiscal.

Obiectivele și sarcinile politicilor în domeniul administrării fiscale sunt diverse, dar se observă lipsa unor abordări sistemice ce ar cuprinde întreg lanțul *contribuabil – organ cu atribuții fiscale – obligație fiscală sau plata în plus*.

Impozitele, taxele și alte plăți obligatorii sunt reglementate prin acte legislative diferite, deși modul de percepere a acestora (procedura) nu se deosebește prin nimic.

În cazul impozitului privat, care este un impozit mixt, administrarea îndeplinirii prevederilor legale respective revine autorităților publice centrale sau locale, în funcție de apartenența bunului proprietate publică, care nu are nimic cu domeniul fiscal, adică cercul autorităților cu atribuții fiscale este cu mult mai larg decât cele stabilite tradițional.

Denumirea articolului 132 al Constituției Republicii Moldova „Sistemul fiscal” nu corespunde întru totul conținutului acestuia. Astfel expresia „alte venituri ale bugetului de stat ... ale bugetelor raioanelor, orașelor și satelor” include și veniturile cu caracter nefiscal (de exemplu, darea în locațiune a proprietății statului sau a unității administrativ-teritoriale, mijloacele obținute de la privatizare etc.). Veniturile bugetului asigurărilor sociale sau medicale sunt obținute nu din impozite și taxe ca plăți obligatorii cu titlu gratuit și, de regulă, nu țin de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către autoritățile împuternicite față de persoana care le-a achitat. Sursele de venituri ale bugetului asigurărilor sociale sau medicale sunt contribuțiile obligatorii care prevăd ulterior acțiuni concrete, adică plata pensiilor, a indemnizațiilor, a compensațiilor, a serviciilor medicale persoanelor fizice concrete. Astfel, denumirea art.132 al Constituției Republicii Moldova, care ar corespunde conținutului acestuia, ar putea fi „Veniturile bugetare” (a se vedea propunerile *de lege ferenda*).

Legislația fiscală prevede acordarea autorităților administrației publice locale a dreptului de stabilire a cotelor concrete ale impozitului pe bunurile imobiliare, precum și a taxelor locale, ceea ce corespunde principiilor descentralizării serviciilor publice și ale autonomiei locale, dar, contrar principiilor menționate, conform prevederilor legislației fiscale, organele fiscale exercită controlul asupra modului în care APL execută obligațiile privind perceperea taxelor locale.

Reglementările referitoare la taxele vamale ar urma să fie revăzute și cuprinse într-un titlu separat al Codului fiscal, pentru a respecta principiile stabilității și caracterului determinat al

taxelor vamale ca impozite, adică pentru a crea o stabilitate și coerență în legislația fiscală, precum și în administrarea fiscală.

Activități în domeniul fiscal sunt efectuate de două categorii de autorități publice: autorități publice, care promovează politica fiscală la nivel central sau la nivel local și autorități ale administrației publice care exercită funcții cu caracter executiv, adică transpune în practică politica fiscală și exercită administrarea fiscală, inclusiv dispune de anumite atribuții cu caracter fiscal. Acestea din urmă îndeplinesc funcții de agenți fiscali. De asemenea, se observă un amalgam de prevederi și categorii de autorități publice, cu atribuții ce interferează cu procedurile de administrare fiscală, ceea ce face dificilă administrarea unor categorii de plăți obligatorii.

2. SERVICIUL FISCAL DE STAT CA AUTORITATE DE BAZĂ CE EXERCITĂ ADMINISTRAREA FISCALĂ ÎN REPUBLICA MOLDOVA

2.1. Organizarea Serviciului Fiscal de Stat

Organele fiscale formează un sistem centralizat de autorități ale administrației publice centrale de specialitate, care, până nu demult, erau formate din Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor și inspectoratele fiscale de stat teritoriale și/sau inspectoratul fiscal de stat specializat, aflate în subordonarea Inspectoratului Fiscal Principal de Stat, iar în prezent, Serviciul Fiscal de Stat este privit ca o autoritate publică integrală [161, Art. I]. Anterior, exista Inspectoratul fiscal de stat în calitate de organ specializat în exercitarea unor atribuții de administrare fiscală pe întreg teritoriul Republicii Moldova sau pe o anumită rază de activitate ori care deservește o anumită categorie de contribuabili. Inspectoratele fiscale de stat teritoriale apăreau ca servicii desconcentrate în unitățile administrativ-teritoriale [254, p.65].

De asemenea, sub aspect istoric, SFS a fost creat prin Hotărârea Consiliului de Miniștri al RSS Moldovenești nr.68 din 7 martie 1990 „Cu privire la inspectoratele fiscale de Stat din RSS Moldovenească” și era format din inspectoratul fiscal de stat al Ministerului finanțelor al RSS Moldovenești, ca subdiviziune structurală a ministerului, și inspectoratele fiscale de stat din raioane, orașele de subordonare republicană și raioanele or. Chișinău, fiind în subordinea inspectoratelor ierarhic superioare. Astfel, organele fiscale s-au divizat de organele financiare, anterior fiind un sistem „strict centralizat” de calculare și încasare la buget a impozitelor și a altor plăți percepute de la întreprinderi și organizații, precum și de la populație [10, p. 12-16]. Începând cu 1991, după declararea independenței Republicii Moldova, s-a aplicat propria legislație fiscală, adică s-a conturat domeniul administrării fiscale, în special, după adoptarea, la 17 noiembrie 1992, a Legii privind bazele sistemului fiscal [204] și a altor legi și acte normative [205; 234].

Funcțiile, drepturile și responsabilitățile organelor fiscale au fost stabilite, pentru prima dată, în Legea cu privire la Serviciul fiscal de stat [205], iar în baza ei, prin Hotărârea Guvernului din 1 octombrie 1992, a fost adoptat Regulamentul de funcționare a SFS [234]. La momentul respectiv, organele fiscale asigurau și administrarea taxelor locale, conform deciziilor organelor de autoadministrare locală. În anul 1995, funcțiile organelor fiscale s-au extins odată cu adoptarea Legii cu privire la modul de urmărire a impozitelor, taxelor și altor plăți din 10 noiembrie 1995 [194], iar din anul 1997, atribuția de confiscare a fost înlocuită cu cea de sechestrare și realizare a bunurilor la licitație [55, p. 22-26]. Din anul 1996, organele fiscale au început să administreze și

defalcările în fondul social, la fel cum, mai recent, administrează și contribuțiile de asigurare medicală obligatorie.

Prin Hotărârea Guvernului din 30 septembrie 1998 „Cu privire la reorganizarea controlului financiar și fiscal” [122], în componența Serviciului fiscal de stat a fost inclusă Garda Financiară, ca subdiviziune specializată, paramilitară de tip neîncazarmat, care avea ca sarcină descoperirea operativă a diferitor încălcări în domeniul fiscal. Statutul unui asemenea serviciu rămâne o problemă deschisă în administrarea fiscală, deși, în ultima perioadă, se pun bazele lui prin instituirea funcționarilor fiscali cu statut special [148, Art. I pct. 20], care urmează să asigure și securitatea colaboratorilor organelor fiscale în procesul exercitării atribuțiilor și să descopere, să prevină și să curme cazurile de infracțiuni și alte încălcări în domeniul fiscal, inclusiv să efectueze acțiuni de urmărire penală. În perioada respectivă, în rezultatul reformei administrativ-teritoriale, au fost create și inspectoratele fiscale județene, precum și Direcția Urmărire și Control a Contribuabililor Mari [55, p. 22-26].

În anul 1999, pentru prima dată, au fost instituite posturi fiscale, prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 8 decembrie 1998 „Despre măsurile extraordinare privind reglementarea de către stat a importului, fabricării, stocării și comercializării producției alcoolice, importului și comercializării articolelor din tutun” [120].

Deși anterior (în anul 1992) a fost lichidat sistemul de patente (brevete), în 1999 s-a revenit la patenta de întreprinzător, acordată de organele fiscale, și continuă să se acorde până în prezent. Odată cu promovarea titlului V al Codului fiscal „Administrarea fiscală”, funcțiile și atribuțiile organelor fiscale au fost unificate și sistematizate. A existat și propunerea ca inspectoratele fiscale să fie numite „administrații fiscale” [55, p. 25-26].

Astfel, o perioadă îndelungată de timp, SFS reprezenta un sistem unic, constituit din Inspectoratul Fiscal Principal de Stat de pe lângă Ministerul Finanțelor, care era organul ierarhic superior, inspectoratele fiscale de stat teritoriale, sau specializate, inclusiv inspectoratele fiscale pe mun. Chișinău și pe U.T.A. Găgăuzia.

IFPS de pe lângă Ministerul Finanțelor, inspectoratele fiscale de stat teritoriale (IFS), inclusiv pe mun. Chișinău și pe U.T.A. Găgăuzia erau persoane juridice, conform prevederilor Codului fiscal și pct. 2 din Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 30 iunie 2003 „Privind aprobarea structurii organizatorice a Serviciului Fiscal de Stat și abrogarea unor hotărâri ale Guvernului Republicii Moldova” [114]. Astfel, organele fiscale formau un sistem centralizat de autorități ale administrației publice centrale de specialitate, format din IFPS și IFS teritoriale și/sau specializate din subordine, ca servicii desconcentrate în UAT. Structura SFS includea IFPS și IFS

teritoriale în circa 35 de UAT, inclusiv municipiile Chișinău, Bălți și U.A.T Găgăuzia (a se vedea Anexa 1).

Dirijarea metodologică a activității Inspectoratului Fiscal Principal de Stat era exercitată de Ministerul Finanțelor, fără ingerințe în activitatea lui și a inspectoratelor fiscale de stat teritoriale și specializate. Expresia „dirijare metodologică” este incertă sub aspectul raporturilor ce ar exista real între IFS și Ministerul Finanțelor [254, p. 65]. Respectiv, apare întrebarea: este vorba despre raporturi de subordonare administrativă sau despre unele raporturi de colaborare, ori raporturi administrative de natură mixtă? Asemenea incertitudini pot crea dificultăți în procesul de interacțiune dintre autoritățile administrației publice. Astfel, apărea necesitatea perfecționării, inclusiv a concretizării, prevederilor normative privind mecanismul interacțiunii dintre organul fiscal și Ministerul Finanțelor. Organele fiscale includeau subdiviziuni (direcții, secții, servicii), organizate, de regulă, în dependență de tipurile impozitelor și taxelor, de categoriile de contribuabili (impozite indirecte, impozite și taxe locale, contribuabili mari etc.) – a se vedea Anexa 2.

În calitate de subdiviziuni subordonate ale inspectoratului fiscal de stat teritorial, cum ar fi mun. Chișinău, activau direcțiile (oficiile) fiscale pe sectoare (a se vedea Anexa 3. Organigrama IFS pe mun. Chișinău). La fel, exista o repartizare similară pe sectoare în U.T.A. Găgăuzia (Anexa 5). În principal, ca servicii desconcentrate în teritoriu activau IFS pe raioane, care includeau în calitate de subdiviziuni direcții și secții (a se vedea Anexa 6. Organigrama IFS pe raioane).

Conform prevederilor CF RM [47, art. 146], ca structuri speciale apar posturile fiscale, care sunt create de organul fiscal, în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală. Posturile fiscale pot fi staționare, mobile și electronice. Postul fiscal staționar este amplasat într-un loc stabil și special amenajat, unde își exercită atribuțiile. Postul fiscal mobil, asigurat cu mijloace tehnice, inclusiv de transport, se deplasează, după caz, în raza teritoriului controlat. Postul fiscal electronic reprezintă o soluție tehnico-informațională de transmitere și stocare în mod electronic a informației care poate fi utilizată în mod direct sau indirect la determinarea obligației fiscale. Postul fiscal staționar sau postul fiscal mobil este constituit din, cel puțin, un funcționar fiscal și, în funcție de caz și de modul de efectuare a controlului, din angajați ai organelor afacerilor interne sau ai altor organe.

Postul fiscal electronic este constituit din soluția tehnico-informațională de transmitere a informației în formă electronică, folosind rețelele de comunicații, de la contribuabil către sistemul informațional al SFS.

Instituirea posturilor fiscale ține de competența SFS, care stabilește tipul și locul de amplasare, iar în cazul postului fiscal electronic – și tehnologia de comunicare electronică, aprobă Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale. În cazul creării de posturi fiscale în locuri publice proprietate publică, decizia se aduce la cunoștință organului executiv al administrației publice locale. În cazul creării de posturi fiscale pe teritoriul unui agent economic, acesta este obligat să asigure personalului lor accesul și condițiile necesare exercitării atribuțiilor, precum și condițiile tehnice de instalare a echipamentelor electronice de comunicare (în cazul instalării postului fiscal electronic).

Astfel, SFS mult timp a fost un sistem de autorități ale administrației publice centrale de specialitate, ce includea și structuri desconcentrate în teritoriu. Conform prevederilor Legii privind administrația publică centrală de specialitate din 4 mai 2012 [168, art. 4 și 5], în calitate de principii de organizare și funcționare a administrației publice centrale de specialitate, aplicabile și organelor fiscale, sunt: 1) organizaționale: ierarhie instituțională; delimitare a funcțiilor de elaborare și de promovare a politicilor de funcțiile de implementare a acestora; atribuire clară a responsabilităților și competențelor, evitând ambiguitatea, dublarea și suprapunerea acestora; desconcentrare a serviciilor publice; simplitate și claritate a structurii instituționale; 2) de funcționare: legalitate; eficacitate în atingerea obiectivelor și realizarea sarcinilor stabilite; gestionare în mod economic a proprietății publice și utilizare eficientă a fondurilor publice alocate; planificare strategică; colaborare interinstituțională; asigurare a controlului intern managerial și activității de audit intern; responsabilitate pentru activitate; raționalizare și promptitudine a procedurilor și activităților administrative; deservire eficientă a cetățenilor; asigurare a accesului la informație, a publicării datelor guvernamentale cu caracter public și a transparenței în procesul decizional.

Principiile enunțate sunt aplicate la exercitarea de către ministere și de alte autorități administrative centrale a controlului ierarhic asupra legalității și oportunității activității structurilor organizaționale din sfera lor de competență, precum și la verificarea și evaluarea calității serviciilor de interes public pe care acestea le prestează. Prin urmare, expresia „dirijare metodologică”, amintită mai sus în cazul Ministerului Finanțelor, ar trebui înlocuită cu prevederile din legea menționată, deși ultimele modificări din legislație au îmbunătățit puțin aspectele respective [101, pct. 2 din Anexa nr.1].

Conform Legii privind administrația publică centrală de specialitate [168, art. 14], autoritățile administrative din subordinea ministerelor sunt persoane juridice de drept public. În subordinea ministerelor pot fi create autorități administrative cu forma de organizare juridică de agenții, servicii de stat și de inspectorate de stat. Agenția este o structură organizațională separată în sistemul administrativ al unui minister, care se constituie pentru exercitarea funcțiilor de

gestionare a anumitor subdomenii sau sfere din domeniile de activitate ale ministerului. Serviciul de stat este o structură organizațională distinctă în sistemul administrativ al unui minister, care se instituie pentru prestarea serviciilor publice administrative (de înregistrare de stat, de eliberare a actelor necesare pentru inițierea și/sau desfășurarea afacerii și în alte domenii). Inspectoratul de stat este o structură organizațională separată în sistemul administrativ al unui minister, care se constituie exclusiv pentru exercitarea funcțiilor de supraveghere și control de stat în subdomenii sau în sfere din domeniile de activitate ale ministerului. Prin urmare, SFS – din punct de vedere al statutului juridic – ar fi mai apropiat de o agenție sau de un inspectorat.

Pentru comparație, în România există „Agenția Națională de Administrare Fiscală, ... care se organizează și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, instituție publică cu personalitate juridică, aflată în subordinea Ministerului Finanțelor Publice și finanțată din bugetul de stat, conform legii” [128]. La fel, în Marea Britanie activează Departamentul Veniturilor și Vămilelor (HM Revenue & Customs), cu statut non-ministerial [225]. În Federația Rusă este instituit Serviciul Fiscal Federal (Федеральная налоговая служба), ca succesor al fostului Minister al impozitelor și taxelor, și Serviciului Federal pentru recuperarea financiară și faliment [168].

Este necesar să menționăm că, în conformitate cu Legea privind administrația publică centrală de specialitate [211, art. 15], autoritățile administrative din subordinea ministerelor, în chestiunile ce țin de realizarea propriei misiuni, dispun de autonomie administrativă, financiară și decizională, cu excepțiile stabilite prin lege. Ministrul anulează actele administrative ale autorităților administrative din subordinea ministerului, emise cu încălcarea legislației sau pe motive de inoportunitate. Autoritatea administrativă din subordinea ministerului este condusă de către un director, numit în funcție publică și eliberat sau destituit din funcție publică, în condițiile legii, de către ministru, dacă nu este stabilit altfel prin actele legislative speciale. Directorul autorității administrative din subordinea ministerului are următoarele atribuții:

- exercită conducerea autorității administrative, inclusiv coordonează și controlează activitatea subdiviziunilor teritoriale ale autorității administrative, în cazul creării acestora;
- poartă răspundere personală, în fața ministrului, pentru realizarea misiunii și îndeplinirea funcțiilor autorității administrative;
- organizează sistemul de control intern managerial, precum și funcția de audit intern în autoritatea administrativă;
- stabilește atribuțiile directorului adjunct/directorilor adjuncți ai autorității administrative;
- semnează actele pe chestiunile ce țin de competența autorității administrative;

- numește în funcții publice, modifică, suspendă și încetează raporturile de serviciu ale funcționarilor publici din autoritatea administrativă, inclusiv ale celor cu statut special, în condițiile legislației cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public și, respectiv, în condițiile legilor speciale; angajează și eliberează din funcție personalul contractual, în condițiile legislației muncii; conferă grade de calificare funcționarilor publici, acordă stimulări și aplică sancțiuni disciplinare colaboratorilor autorității administrative, în condițiile legii; aprobă sau modifică statul de personal și schema de încadrare ale autorității administrative în limitele fondului de retribuire a muncii și ale structurii și efectivului-limită, stabilite de Guvern;
- aprobă regulamentele subdiviziunilor interne ale autorității administrative;
- exercită alte atribuții corespunzătoare cu funcțiile atribuite autorității administrative, în conformitate cu prevederile actelor legislative speciale, ce reglementează relațiile în subdomeniile sau în sferile de activitate, încredințate acesteia.

Directorul autorității administrative din subordinea ministerului este asistat de unul sau de mai mulți adjuncți, al căror număr este stabilit de Guvern, la propunerea ministrului. Directorul adjunct este numit în funcție publică și eliberat sau destituit din funcție publică de către ministru, la propunerea directorului autorității administrative, dacă nu este stabilit altfel prin actele legislative speciale.

Prin urmare, atribuțiile directorului autorității administrative s-au extins și pot fi clasificate în atribuții de conducere, de control intern și, cele mai multe, de natură organizatorică.

În această ordine de idei, o perioadă de timp, reglementările precedente, dar și unele actuale, privind SFS nu au corespuns întru totul rigorilor legale menționate, precum și prevederilor doctrinale. Astfel, Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 31 decembrie 2002 „Cu privire la reglementarea activității organelor Serviciului Fiscal de Stat” [115], dar și prevederile precedente ale legislației fiscale [47], nu corespundeau rigorilor legislației privind statutul administrației publice centrale de specialitate, cum ar fi: denumirea autorității din subordinea ministerului, care ar fi cel de *Agenție*, statutul de persoană juridică de drept public, denumirea conducerii organului, precum și principiile de organizare și funcționare, inclusiv rolul Ministerului Finanțelor în raport cu această autoritate administrativă. Respectiv, șeful IFPS, precum și șefii adjuncți erau numiți în funcție și revocați de către ministrul finanțelor. Șefii IFS teritoriale și/sau specializate și șefii adjuncți erau numiți și eliberați din funcție de către șeful IFPS. Ceilalți colaboratori erau angajați conform legislației de către conducătorii autorităților respective.

Conform prevederilor precedente, IFPS și fiecare IFS teritorial sau specializat, fiind subordonat celui dintâi, aveau statut de persoană juridică, erau finanțate de la bugetul de stat, activau în temeiul Constituției Republicii Moldova, al CF RM și al altor legi, al hotărârilor

Parlamentului, al decretelor Președintelui Republicii Moldova, al hotărârilor și ordonanțelor Guvernului, al deciziilor în problemele fiscale, adoptate de autoritățile administrației publice locale în limitele competenței.

Structura organizatorică a Serviciului Fiscal de Stat era aprobată de Guvern [114, pct. 1 și 3], iar raza de activitate a organelor fiscale teritoriale și raza de deservire a contribuabililor, precum și atribuțiile de bază și raza de activitate ale inspectoratelor fiscale de stat specializate – de către IFPS. De asemenea, prevederile precedente din legislația fiscală nu erau în concordanță deplină cu Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 31 decembrie 2002 [115, pct. 6 din Anexa 1], care stipula că „structura organizatorică și efectivul-limită în ansamblu pentru sistemul Serviciului Fiscal de Stat se aprobă de către Guvern”. Iar structura organizatorică și schema de încadrare a Inspectoratului Fiscal Principal de Stat se aproba de către Ministerul Finanțelor, însă cea a inspectoratelor fiscale de stat teritoriale și/sau inspectoratele fiscale de stat specializate – de către Inspectoratul Fiscal Principal de Stat. Efectivul-limită pe fiecare inspectorat fiscal de stat teritorial și/sau inspectorat fiscal de stat specializat în parte se aproba de către Ministrul Finanțelor”. În afară de aceasta, în Legea privind administrația publică centrală de specialitate este prevăzut că misiunea, funcțiile de bază, atribuțiile principale, drepturile generale și alte chestiuni privind organizarea activității autorităților administrative din subordinea ministerelor se stabilesc – în conformitate cu prevederile legii respective, ale altor acte legislative și normative – în regulamentele privind organizarea și funcționarea acestora, aprobate de Guvern [168, art. 15 alineatul 1].

Relativ recent (anul 2016), a fost promovat proiectul Legii cu privire la Serviciul fiscal (a se vedea Anexa 7), dar care nu a fost adoptat, însă principalele prevederi ale lui, ulterior, au fost incluse în Titlul V (Administrarea fiscală) din Codul fiscal [161, Art. I]. Astfel, Serviciul Fiscal de Stat este prevăzut ca autoritate administrativă care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor, fiind o structură organizațional separată în sistemul administrativ al Ministerului Finanțelor, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, pentru supravegherea, controlul în domeniul fiscal, constatarea și efectuarea urmăririi penale a infracțiunilor în cazurile prevăzute de legislația de procedură penală, precum și pentru efectuarea activității speciale de investigații, în conformitate cu legislația privind activitatea specială de investigații [141, Art. I].

Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public, dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova. Subdiviziunile SFS fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova [155, Art. I pct. 80]. Aceste prevederi creează incertitudini în statutul organului fiscal, care ar însemna că structurile date pot

să nu aibă competențe proprii, ceea ce ar îndepărta serviciile de contribuabili [34, p. 14, 45]. SFS este în drept să dispună de simboluri corporative – stemă, drapel, insignă de apartenență, embleme vizuale sau auditive cu caracter de identificare a persoanei juridice, aprobate prin hotărâre de Guvern, în baza deciziei Comisiei Naționale de Heraldică.

Astfel, în vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă și decizională, cu respectarea normelor legislației în vigoare.

Conform noilor prevederi, structura SFS se aprobă de către Ministerul Finanțelor, iar efectivul-limită – de Guvern. Raza de activitate și atribuțiile subdiviziunilor SFS se determină prin ordinul directorului Serviciului Fiscal de Stat [47, art. 132²]. Aceste prevederi sunt discutabile, sub aspectul principiilor transparenței activității administrației publice, al desconcentrării serviciilor publice, al simplității și clarității structurii instituționale, prevăzute atât în doctrină, cât și în legislația privind administrația publică centrală de specialitate [34; 168, art. 4].

În ceea ce se referă la atribuțiile, sarcinile și răspunderea individuală a personalului din SFS, acestea se stabilesc prin fișa postului sau contractul individual de muncă, în baza regulamentelor de organizare și funcționare a subdiviziunilor. Respectiv, apare o altă incertitudine în statutul angajaților SFS, care, exercitând prerogative de putere publică, ar urma să aibă statut de funcționari publici ce sunt numiți în funcție publică și încheie contracte administrative [34, p.127-128; 172].

Pe lângă SFS activează un consiliu consultativ, format din angajații SFS, specialiști calificați și savanți din domeniul fiscal, financiar-economic și juridic. Funcționarea Consiliului se stabilește printr-un regulament, aprobat de către directorul SFS. Sarcina de bază a Consiliului constă în soluționarea chestiunilor de ordin metodologic și a disensiunilor apărute în aplicarea legislației fiscale, prin aplicarea prevederilor conform cărora apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului se face pe cale judiciară sau pe alte căi prevăzute de CF RM și de alte acte ale legislației, iar toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Consiliul consultativ activează în baza regulamentului aprobat de către Ministerul Finanțelor [224], ulterior, prin Ordinul SFS.

În scopul consultării acțiunilor privind conformarea contribuabililor și monitorizarea procesului de conformare, pe lângă SFS activează un Consiliu de conformare, alcătuit din reprezentanți ai SFS, ai societății civile și ai contribuabililor. Prin ordinul directorului SFS, pot fi înființate consilii, comisii, grupuri de lucru ori echipe de proiect, pentru realizarea unor activități sau operațiuni în domeniile de competență ale SFS. Astfel funcționează Consiliul de soluționare a disputelor [47, art. 274¹], care se constituie din șefii direcțiilor cu atribuții de elaborare sau implementare a metodologiilor de control fiscal, precum și ai subdiviziunii juridice, desemnați de

directorul Serviciului Fiscal de Stat; cel puțin 3 reprezentanți ai asociațiilor din mediul de afaceri cu relevanță pentru domeniul fiscal. Activitatea Consiliului este condusă și asigurată de către directorul Serviciului Fiscal de Stat. Directorul Serviciului Fiscal de Stat este în drept să delege această funcție altei persoane din cadrul Serviciului Fiscal de Stat. Respectiv, orice persoană supusă controlului de către Serviciul Fiscal de Stat, care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, – prin actele administrative emise în cadrul procedurii de control, prin acțiunile sau inacțiunile Serviciului Fiscal de Stat sau ale funcționarilor fiscali în cadrul acestor proceduri – este în drept să le conteste, în tot sau în parte, prin depunerea la Serviciul Fiscal de Stat a unei contestații în formă scrisă. Contestația se examinează în cadrul Consiliului de soluționare a disputelor, în cazul în care persoana supusă controlului a consemnat în cerere acordul cu privire la divulgarea datelor și contestă actele administrative prin care s-a stabilit o obligație fiscală în sumă de peste 500000 de lei – pentru persoane juridice și peste 250000 de lei – pentru persoane fizice.

Prin urmare, din punct de vedere al funcționării, SFS este condus de un director, care este asistat de patru directori adjuncți, iar ocuparea funcției de director, anterior, se făcea prin concurs, iar conform prevederilor mai recente, directorul este persoană cu funcție de demnitate publică, fiind numit și eliberat din funcție de către Guvern, la propunerea ministrului finanțelor [139, Art. I]. Numirea în funcție, modificarea, suspendarea și încetarea raporturilor de serviciu ale directorilor adjuncți ai Serviciului Fiscal de Stat se efectuează de către ministrul finanțelor, în condițiile legii, la propunerea directorului [101, pct. 18 din anexa 1], ceea ce corespunde legislației privind organizarea și funcționarea administrației publice centrale de specialitate, menționată mai sus.

În concluzia celor relatate, constatăm că, în conformitate cu modificările în Titlul V al Codului fiscal [161; 155; 141], a fost stabilit că Serviciul Fiscal de Stat este autoritate publică, împuternicită să administreze impozitele, taxele și alte plăți în interesul statului. Însă alte plăți nu intră în obiectul de reglementare a Codului fiscal, adică sunt observate anumite deficiențe în reglementarea unitară a activității SFS. Respectiv, sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții adecvate contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, prin aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal [47, art. 132], deși aceasta este, în general, competența SFS.

După cum a fost menționat, Serviciul Fiscal de Stat este autoritate administrativă, care își desfășoară activitatea în subordinea Ministerului Finanțelor. Ministerul Finanțelor exercită dirijarea metodologică a Serviciului Fiscal de Stat, prin acordarea asistenței metodologice în activitatea acestuia și prin exercitarea unor atribuții ca: aprobarea structurii Serviciului Fiscal de Stat, această atribuție fiind discutabilă sub aspectul cadrului normativ de organizare a structurilor

administrative din subordinea ministerelor [168, art. 14]; stabilirea obiectivelor Serviciului Fiscal de Stat și indicatorilor de performanță, atribuție ce poate condiționa axarea autorității fiscale nu pe efectuarea unei administrări fiscale echitabile și eficiente, dar pe colectarea a cât mai multor venituri la bugetul de stat; evaluarea performanțelor directorului și a directorilor adjuncți; aprobarea bugetului Serviciului Fiscal de Stat; solicitarea informației relevante privind monitorizarea administrării fiscale, inclusiv rapoarte privind impozitarea și administrarea fiscală, rapoarte trimestriale și anuale privind suma obligațiilor fiscale luate în evidență specială; alte acțiuni prevăzute de Codul fiscal [47, art. 132¹]. Prin urmare, se observă că un șir de atribuții (în special, cu caracter organizatoric) din domeniul administrării fiscale sunt exercitate de către Ministerul Finanțelor.

De asemenea, ținem să menționăm că, în urma modificării denumirii organelor fiscale, care nu se consideră reorganizare a acestora, ar exista un șir de cheltuieli publice, cum ar fi atribuțiile și alte elemente ce identifică noua denumire a autorității.

Astfel, noile prevederi ale legislației fiscale preiau majoritatea prevederilor proiectului Legii privind Serviciul Fiscal de Stat (a se vedea anexa 7), prevederi ce, în general, au centralizat structura principalei autorități ce exercită competențe de administrare fiscală, în comparație cu structura precedentă, care era una clar desconcentrată [34, p. 15-16] (a se vedea și anexele 1-6). În prezent, putem vorbi despre incertitudine privind statutul juridic și chiar netransparența structurilor SFS. În consecință, au devenit mai incerte și mai imprevizibile competența SFS, în special competența teritorială, dar și cea materială, reglementate și în Codul administrativ al Republicii Moldova [37, art. 54 și 55], categorii ce au fost analizate în Capitolul 1 din prezenta lucrare. Astfel, structura Serviciului Fiscal Stat (a se vedea anexa 1) este compusă, în principal, din direcții, inclusiv direcții de deservire fiscală din unitățile administrativ-teritoriale de nivelul al doilea, iar relativ recent, structura cuprindea Aparatul central, format din direcții generale, direcții și servicii (a se vedea anexa 2) și DGAF pe mun. Chișinău și zonele Nord, Centru și Sud, formate din direcții (a se vedea anexele 3 și 6). Așadar, centralizarea are dezavantajul că serviciile publice respective (din domeniul administrării fiscale) se îndepărtează de cetățeni, în cazul nostru, contribuabili, și suferă, în consecință, eficiența și calitatea acestora, contrar principiilor subsidiarității [34, p. 17], simplității și comodității sistemului de impunere, precum și ale comprehensibilității și transparenței procedurii fiscale [37, art. 32]. De exemplu, unele direcții de activitate, cum ar fi administrarea contribuabililor mari, insolvabilitate, constatare infracțiuni, contestații și chiar achiziții, ar fi concentrate în structura centrală a SFS.

2.2 Competența Serviciului Fiscal de Stat în domeniul administrării fiscale

La stabilirea competenței SFS, ar fi necesar să avem în vedere doctrina și legislația în vigoare [37; 47]. Competența autorității administrative, indiferent de specificul organului, presupune un ansamblul de atribuții prevăzute de lege, ce se referă la un anumit domeniu de activitate [131, p. 271-278]. Competența este direct legată de capacitatea administrativă [131, p. 273-278] a autorității administrative și se referă la sarcinile, îndatoririle și împuternicirile acesteia [34, p. 37-38]. În ultima perioadă, în legislație apare categoria de *misiune* și *funcții* ale organului administrativ [168, art. 15, etc.]. Considerăm că *misiunea*, efectiv, reprezintă sarcinile și competența organului, ce rezultă din prevederile constituționale și legale și din sarcinile acestora pe termen scurt, mediu sau lung și care ar urma să fie concretizate în programul de activitate a Guvernului și în alte documente de politici ramurale, fiind de prisos în actele juridice ce stabilesc statutul juridic al autorității administrative. Respectiv, *funcțiile* autorității ar fi sinonime cu *atribuțiile*, deși se încearcă a le da caracter mai general sau mai puțin general, adică, sub aspect juridic, ar fi atribuții cu caracter general și atribuții specifice.

Sarcina de bază și competența organului fiscal constă în exercitarea controlului asupra respectării legislației fiscale, asupra calculării corecte, a vărsării depline și la timp la buget a sumelor obligațiilor fiscale.

În literatura autohtonă [273, p. 89-90], atribuțiile organelor fiscale se clasifică în:

- 1) atribuții administrative ale IFPS, adică, în prezent, ale Aparatului central al SFS;
- 2) atribuții ale IFPS în scopul eficientizării respectării legislației fiscale;
- 3) atribuțiile IFPS în cadrul controlului fiscal;
- 4) atribuțiile IFPS în cadrul executării silite a obligațiilor fiscale;
- 5) atribuțiile IFPS în raport cu alte organe cu atribuții de administrare fiscală și pe plan internațional.

Similar, sunt considerate și atribuțiile IFS teritoriale (*nota aut.*: recent erau numite Direcții generale de administrare fiscală teritorială, iar în prezent – Direcții de deservire fiscală teritorială), cu excepția atribuțiilor administrative și a celor în raport cu alte organe cu atribuții de administrare fiscală și pe plan internațional, specifice structurii centrale.

Conform legislației anterioare [47, art. 133, etc.], IFPS exercita atribuții ca: supravegherea activității IFS teritoriale și specializate, în vederea exercitării controlului fiscal, asigurarea creării și funcționării unui sistem informațional unic privind contribuabilii și obligațiile fiscale, atribuții de natură administrativă; organizarea și îndrumarea activității IFS teritoriale și ale celor specializate prin elaborarea ghidurilor, manualelor, normelor metodologice, ce țin de aplicarea

procedurilor de administrare fiscală, în scopul aplicării unitare și nediscriminatorii a legislației fiscale, atribuție ce urmărea eficientizarea respectării legislației fiscale.

IFPS controla și/sau audita activitatea IFS teritoriale și specializate, examina scrisorile, cererile și reclamațiile referitoare la acțiunile acestora, întreprindea măsuri în vederea eficientizării activității lor, de asemenea, exercita atribuții de natură administrativă; emitea ordine, instrucțiuni și alte acte, în vederea executării legislației fiscale, atribuție specifică conducerii IFPS.

În raport cu contribuabilii IFPS, organiza popularizarea legislației fiscale, răspundea la scrisorile, reclamațiile și la alte petiții ale contribuabililor; organiza asigurarea gratuită a contribuabililor cu formulare tipizate de dări de seamă fiscale, iar contra plată – cu formulare de facturi fiscale pe suport de hârtie, care reprezentau atribuții privind eficientizarea respectării legislației fiscale. Asemenea prevederi privind distribuirea contra plată a formularelor, chiar în caz de obligație fiscală, încălcau principiile contribuției corecte la cheltuielile administrative și a simplității și comodității sistemului de impunere, menționate în Capitolul 1 din prezenta lucrare.

Autoritatea respectivă putea sigila mașinile de casă și de control ale contribuabililor, ținea evidența lor, efectua controale privind utilizarea mașinilor de casă și de control la decontările în numerar și privind asigurarea păstrării benzilor de control, emise de acestea; efectua verificarea softurilor instalate în mașinile de casă și de control, ridicate de la contribuabili, adică exercita atribuții din domeniul controlului fiscal. De asemenea, IFPS elibera certificatul de înregistrare în calitate de centru de asistență tehnică pentru mașinile de casă și de control cu memorie fiscală (certificat CAT MCC); efectua controale fiscale și asigura administrarea fiscală a marilor contribuabili, stabilind criteriile de selectare a acestora și aprobând lista lor. Însă este discutabilă – din punct de vedere al principiilor echității contribuabililor și al legalității – categoria de „mari contribuabili”, categorie păstrată până în prezent. Aceste prevederi ar trebui excluse, odată ce contribuabilii sunt egali, iar la bază activității ar trebui să fie criterii de performanță și de risc.

În ceea ce privește atribuțiile de executare silită, IFPS organiza și efectua, după caz, executarea silită a obligațiilor fiscale, precum și verifica corectitudinea acțiunilor și procedurii de alăturare și raportare, realizate de către executorul judecătoresc.

Conform altor prevederi din legislația precedentă, IFPS examina contestații și emitea decizii pe marginea lor, adică exista o repetare a atribuției de examinare a petițiilor, deși aceasta ar fi o singură atribuție.

În ceea ce privește categoria de atribuții a IFPS în raport cu alte organe cu atribuții de administrare fiscală, el exercita controlul asupra respectării legislației fiscale în activitatea organelor vamale și a serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale, inclusiv prin prezentarea autorităților competente a propunerilor vizând tragerea la răspundere a funcționarilor

acestor autorități, care au încălcat legislația fiscală. Asemenea prevederi ar fi discutabile, reieșind din raporturile pe orizontală cu organele vamale, iar în cazul serviciilor de colectare a impozitelor și a taxelor locale, în general, apare problema încălcării principiului autonomiei locale, prin urmare, ea ar trebui exclusă, fiind păstrată sub altă formă.

Conform altei categorii de atribuții, IFPS colaborează cu autorități din alte state în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte și activă în cadrul organizațiilor internaționale de specialitate, al căror membru este.

O atribuție importantă a IFPS, ce ține de categoria de control fiscal, era emiterea de decizii asupra cazului de încălcare fiscală stabilit în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligației fiscale. SFS și în prezent este în drept să utilizeze următoarele metode indirecte de estimare a venitului impozabil [47, art. 226⁶]:

- a) metoda cheltuielilor;
- b) metoda fluxului de mijloace bănești;
- c) metoda proprietății;
- d) alte metode utilizate în practica internațională, ceea ce nu este corect în contextul principiului securității juridice sau al previzibilității.

În ceea ce privește categoria de atribuții privind eficientizarea respectării legislației fiscale, IFPS se referea la organizarea diferitor concursuri, adică stimularea din surse bugetare a contribuabililor care, direct sau indirect, și-au adus contribuția la îmbunătățirea procesului de administrare fiscală și/sau la majorarea încasărilor la bugetul public național.

Autoritatea respectivă prezenta informații și rapoarte asupra obligațiilor fiscale, inclusiv asupra restanțelor, în conformitate cu instrucțiunile Ministerului Finanțelor, deși ar fi trebuit, sub aspectul previzibilității, să fie stabilite de Guvern. Doar în ultima perioadă, aceste atribuții au obținut acoperire legală [155, Art. I pct. 80 (art. 132¹)]. Anterior, IFPS plasa pe pagina sa oficială date despre contribuabilii care au admis restanțe față de buget, atribuție discutabilă sub aspectul secretului fiscal și al principiului prezumției de nevinovăție. El preîntâmpina, depista și curma încălcările ce țin de repatrierea mijloacelor bănești, a mărfurilor și serviciilor provenite din tranzacțiile economice externe, activitate care depășește perimetrul administrării fiscale, adică putem identifica o categorie distinctă de atribuții – cele cu caracter nefiscal.

IFPS exercita și alte acțiuni legate de anumite impozite și taxe concrete, inclusiv putea delega unele atribuții IFS teritoriale și celor specializate.

La rândul său, Inspectoratul fiscal de stat teritorial, precum și inspectoratul fiscal de stat specializat avea următoarele atribuții:

- întreprinderea de măsuri pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale;

- popularizarea legislației fiscale și examinarea scrisorilor, a cererilor și a reclamațiilor contribuabililor;
- asigurarea evidenței integrale și conforme a contribuabililor și a obligațiilor fiscale, cu excepția celor administrate de alte organe;
- efectuarea controalelor fiscale;
- emiterea de decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală, stabilite în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligației fiscale;
- efectuarea executării silite a obligațiilor fiscale;
- asigurarea gratuită a contribuabililor cu formulare tipizate de dări de seamă fiscale, elaborate în conformitate cu actele normative respective;
- eliberarea, contra plată, subiecților impunerii a formularelor de facturi fiscale pe suport de hârtie în modul stabilit de IFPS, atribuții criticate mai sus;
- sigilarea mașinilor de casă și de control ale contribuabililor, ținerea evidenței lor, efectuarea controalelor privind utilizarea mașinilor de casă și de control la decontările în numerar și privind asigurarea păstrării benzilor de control emise de acestea;
- examinarea de contestații, cereri prealabile și emiterea deciziilor asupra lor;
- exercitarea altor atribuții prevăzute de legislație, în temei de CF RM [47, art. 133].

Așadar, atribuțiile IFS teritoriale erau, în mare parte similare cu cele ale IFPS, cu excepția celor administrative și a celor în raport cu alte organe cu atribuții de administrare fiscală și pe plan internațional, specifice structurii centrale.

IFPS își exercita atribuțiile pe întreg teritoriul Republicii Moldova, iar IFS teritorial sau specializat putea să activeze în afara teritoriului stabilit, numai cu autorizarea conducerii IFPS.

Astfel, reieșind din cele menționate, atribuțiile organului fiscal puteau fi clasificate în 2 categorii [256, p. 143-144]:

- 1) atribuții cu caracter organizatoric și de conducere, exercitate de către IFPS;
- 2) atribuții privind administrarea fiscală, caracteristice întregului sistem al Serviciului Fiscal de Stat.

În prima categorie ar putea fi incluse următoarele atribuții ale IFPS:

- a) organizarea activității inspectoratelor fiscale de stat din subordine;
- b) controlul activității inspectoratelor fiscale de stat din teritoriu, inclusiv examinarea scrisorilor, a cererilor și reclamațiilor referitoare la acțiunile lor, precum și luarea de măsuri în vederea sporirii eficienței activității acestora;
- c) organizarea muncii de lămurire (propagandă) a legislației fiscale;

- d) emiterea instrucțiunilor, a ordinelor și a dispozițiilor în cazurile prevăzute de legislație;
- e) prezentarea Ministerului Finanțelor a informațiilor asupra rezultatelor activității de control și a respectării legislației fiscale.

Categoria a doua de atribuții privind administrarea fiscală poate fi subdivizată în următoarele grupe:

- a) atribuții privind înregistrarea contribuabililor;
- b) atribuții privind asistența și controlul contribuabililor;
- c) atribuții privind determinarea și executarea pe cale silită a obligațiilor fiscale;
- d) atribuții privind prevenirea încălcărilor legislației fiscale și aplicarea răspunderii juridice față de contribuabili.

Astfel, persoanele fizice și juridice sunt supuse înregistrării la organele fiscale, în scopul unui control mai eficient privind respectarea de către acestea a prevederilor legislației fiscale sub următoarele două forme:

- a) înregistrarea generală, cu atribuirea unui număr personal de identificare, denumit cod fiscal.
- b) înregistrarea specială în calitate de plătitor al unor impozite și taxe concrete. La această grupă se referă înregistrarea de către organele fiscale a subiecților impozabili cu T.V.A., a titularilor patentei de întreprinzător [186, art. 4], cu accize, care sunt înregistrați la organele fiscale eliberându-li-se certificate de acciză [47, art. 119]. În opinia noastră, reieșind din tendința de codificare a legislației fiscale, reglementarea modului de impozitare a titularilor patentei de întreprinzător ar urma să fie efectuată conform Codului fiscal, ceea ce se încearcă, fără prea multă certitudine, în politica bugetar-fiscală și vamală din ultima perioadă.

Din grupa atribuțiilor (obligațiilor și împuternicirilor) SFS privind asistența și controlul contribuabililor pot fi menționate următoarele:

- atitudinea corectă față de contribuabili, inclusiv prezentarea pe gratis a informației și explicațiilor aferente legislației fiscale;
- examinarea și soluționarea adresărilor, a cererilor și reclamațiilor contribuabilului în termenele stabilite de legislație;
- prelungirea termenului de prezentare a rapoartelor (dărilor de seamă) fiscale în cazurile prevăzute de legislația fiscală;
- păstrarea secretului fiscal privind contribuabilul concret (inclusiv după demisionarea colaboratorului organului fiscal);

- solicitarea, conform legislației, a informațiilor necesare de la contribuabili, inclusiv chemarea prin citație a contribuabilului concret;
- pătrunderea în cursul zilei de muncă în orice încăpere, depozit etc., în care se află obiecte impozabile (cu excepția spațiului locativ).

Legislația fiscală prevede, în temei, principiul benevol de declarare și achitare de către contribuabil a impozitelor și taxelor. Însă, în cazul când sumele impozitelor și taxelor n-au fost achitate la buget în termenele prevăzute de legislația fiscală, acestea, din ziua următoare celei în care expiră termenul stabilit, se consideră restante și se percep de către organele fiscale, inclusiv prin executare silită. De asemenea, organele fiscale au obligația de a restitui sumele impozitelor și taxelor, urmărite în plus sau achitate în plus. Restituirea sumelor se efectuează cu condiția că nu există restante la alte impozite, taxe și plăți obligatorii.

În caz de încălcare a legislației fiscale, contribuabilii poartă răspundere juridică sub formă de penalități (majorări de întârziere) sau patrimonială, sancțiuni fiscale sau contravenționale, precum și sancțiuni penale [39, art. 244 și 244¹].

Reieșind din prevederile legislației fiscale, modul și condițiile de tragere la răspundere pentru încălcarea legislației fiscale deja sunt reglementate de către Codul fiscal (ca act legislativ complex din acest domeniu), cu excepția răspunderii contravenționale și penale. Răspunderea pentru încălcarea legislației fiscale este specifică față de alte forme de răspundere juridică (cum ar fi cea contravențională), având la bază următoarele principii:

- majorarea de întârziere (penalitatea) pentru neplata în termen a impozitului, a taxei se determină anual, în funcție de rata de bază (rotunjită până la următorul procent întreg), stabilită de Banca Națională a Moldovei în luna noiembrie a anului precedent anului fiscal de gestiune, aplicată la operațiunile de politică monetară pe termen scurt, majorată cu 5 puncte, împărțită la numărul de zile ale anului și aproximată conform regulilor matematice până la 4 semne după virgulă [47, art. 228]. Efectiv, se consideră că contribuabilul achită pentru neonorarea obligațiilor fiscale similar cazului dacă ar fi luat acești bani cu împrumut de la stat. Analogic, statul achită dobândă, în cazul plății în plus a impozitului sau taxei, dar fără majorarea cu 5 puncte;
- majorările de întârziere (penalitățile), sancțiunile se aplică conform procedurii fiscale în general și constituie o parte a obligației fiscale (de rând cu impozitele și taxele care nu au fost achitate în termen);
- principiul echității în cazul aplicării răspunderii, adică aplicarea sancțiunii în cote procentuale, deși, în ultima perioadă, apar tot mai multe în unități bănești și sumă plafon, față de

suma impozitului sau taxei care nu a fost achitată și în dependență de perioada de timp de neonorare a obligației fiscale;

- principiul benevol de achitare a impozitului, inclusiv a majorărilor de întârziere și a altor sancțiuni, adică contribuabilul singur poate achita aceste plăți, fără intervenția autorităților cu atribuții fiscale;
- și, în sfârșit, stabilirea în legislația fiscală a unui termen rezonabil de determinare și executare silită a obligației fiscale. În prezent, există sute de mii de contribuabili. Conform legislației fiscale, anul fiscal este echivalent anului calendaristic, iar dările de seamă fiscale se prezintă, de regulă, pe perioada anului de gestiune (adică după expirarea unui an). Respectiv, autoritățile cu atribuții fiscale nu sunt în stare să depisteze și să constate încălcările pe parcursul acestui termen. Reieșind din practica anterioară, în majoritatea cazurilor, organele fiscale nu erau în stare să aplice răspunderea administrativă (contravențională) față de contribuabilii – persoane fizice, deoarece termenul de aplicare a răspunderii administrative (2 luni de la data comiterii contravenției administrative, care în legea contravențională deja a fost mărit la 1 an) [38, art. 30] nu era real, reieșind din numărul considerabil de contribuabili. În afară de aceasta, până nu demult, răspunderea contravențională era „ruptă” de onorarea obligației privind achitarea restanței la impozite și taxe, deoarece presupunea întocmirea unor procese verbale de constatare a încălcării, respectiv făcea dificilă administrarea fiscală, mai mult ca atât, contribuabilul putea achita benevol atât impozitul și taxa, cât și sancțiunea, nefiind necesare mai multe proceduri administrative. Suma impozitului sau a taxei care nu a fost achitată, a majorării de întârziere (penalități) și sancțiunii se aplică de către organele fiscale în termen de 4 ani de la ultima dată fixată pentru prezentarea dării de seamă fiscale sau pentru achitarea impozitului ori taxei (cu excepția cazurilor de evaziune fiscală, unde, în general, lipsesc asemenea termene). Ulterior, în termen de 6 ani, se exercită acțiunile de percepere prin executare silită a impozitelor, taxelor, majorărilor de întârziere și a altor sancțiuni, cu prelungirea termenului în perioada când contribuabilul a lipsit un timp relativ îndelungat din Republica Moldova, pe timpul condamnării la privațiune de libertate, etc. [47, art. 264 și 265].

Principiile menționate sunt aplicabile deja pentru majoritatea impozitelor și urmează a fi definitive pentru toate impozitele și taxele și chiar pentru alte plăți obligatorii.

În proiectul Legii privind Serviciul Fiscal de Stat [232, anexa 7], în care, ulterior, au fost preluate, în mare parte, noile prevederi ale legislației fiscale [161, 155 etc.], sunt prevăzute sarcinile și funcțiile de bază, precum și atribuțiile și drepturile SFS.

Sarcina de bază a SFS [47, art. 132] constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, prin aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal. În esență, aceasta ar fi competența SFS.

Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește următoarele funcții de bază [47]:

- elaborarea strategiilor și organizarea sistemului de management în domeniul administrării fiscale;
- administrarea impozitelor, a taxelor și a altor venituri la bugetul public național, date în competența sa, conform legii, inclusiv expunerea poziției oficiale privind aplicarea acestora;
- acordarea de servicii pentru contribuabili;
- prevenirea și combaterea încălcărilor fiscale, inclusiv a evaziunii fiscale;
- controlul fiscal;
- constatarea contravențiilor;
- constatarea anumitor infracțiuni din domeniu, prevăzute de legea penală, și efectuarea urmăririi penale; efectuarea activității speciale de investigații [141, art.132⁴];
- executarea silită a restanțelor și a altor plăți neachitate în termen la bugetul public național;
- examinarea contestațiilor;
- emiterea actelor normative care reglementează aplicarea legislației fiscale, în limitele competenței acordate prin actele legislative;
- coordonarea, îndrumarea și controlul aplicării reglementărilor legale în domeniul de activitate, precum și funcționarea subdiviziunilor sale;
- managementul resurselor umane, financiare și materiale, susținerea activităților specifice prin intermediul tehnologiei informațiilor și comunicațiilor, reprezentarea juridică, de audit public intern, precum și comunicarea internă și externă;
- cooperarea internațională în domeniul de administrare fiscală.

Astfel, conchidem că, în cazul respectiv, ar fi vorba de niște atribuții generale sau direcții de activitate, deoarece termenul *funcții* ar fi caracteristic, în temei, funcționarilor sau demnitarilor fiscali.

Însă, conform CF RM [47, art. 133], avem și o clasificare legală a atribuțiilor SFS:

- 1) atribuții generale;
- 2) atribuții în domeniul administrării fiscale;
- 3) atribuții în domeniul prevenirii și constatării contravențiilor;
- 4) atribuții în domeniul constatării infracțiunilor.

Astfel, în calitate de atribuții generale ale SFS, ar putea fi menționate:

• contribuirea la implementarea, în domeniul de activitate, a programului de guvernare și a altor politici publice, prin elaborarea și aplicarea de strategii de dezvoltare pe termen mediu și lung, generale sau sectoriale, adică suportul în promovarea politicilor publice de către autoritățile competente;

• organizarea unui management eficient și coerent al administrării fiscale;

• îndrumarea – anterior era prevăzut și controlul [138, Art. II pct. 21] – activității serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale, atribuție deja discutabilă parțial, sub aspectul principiilor de organizare și funcționare a autorităților administrației publice locale;

• implementarea modelului de management al riscurilor interne și externe ale instituției, terminologie care nu corespunde noțiunii legale a SFS [47, art. 132¹], având în vedere că SFS este o autoritate administrativă, adică autoritate publică, și nu instituție [34, p. 115]; la fel cum SFS asigură managementul resurselor umane ale instituției;

• întocmirea de avize cu privire la proiectele de acte normative, elaborate de alte autorități publice, care cuprind măsuri referitoare la domeniul său de activitate, adică domeniul fiscal;

• participarea la elaborarea modificărilor și completărilor în legislația fiscală, a proiectelor de norme metodologice, precum și a altor acte normative, care conțin prevederi referitoare la administrarea fiscală;

• elaborarea proiectelor de acte cu caracter normativ și a procedurilor de aplicare a prevederilor referitoare la administrarea veniturilor bugetului public național, date în competența sa, inclusiv exprimarea poziției oficiale a Serviciului Fiscal de Stat. Poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat se aprobă prin ordinul conducerii sale și se publică pe pagina web oficială a Serviciului Fiscal de Stat. Considerăm că termenul *poziție oficială* este discutabil și poate fi folosit doar în cazul interpretării propriilor acte normative, conform prevederilor CF RM [47, art. 3 alin. (5)];

• inițierea măsurilor privind dezvoltarea și desfășurarea în bune condiții a relațiilor internaționale în domeniul său de activitate;

• colaborarea cu autoritățile și instituțiile publice sau cu orice alte entități cu atribuții în aplicarea legii ori interesate de realizarea prevederilor legislației fiscale, în partea ce ține de administrarea fiscală;

• gestionarea informațiilor cu privire la colectarea veniturilor administrate;

• examinarea contestațiilor (cererilor prealabile), formulate împotriva actelor emise în exercitarea atribuțiilor;

- elaborarea de proceduri și norme metodologice în domeniul său de activitate pentru structurile proprii și pentru contribuabili, acestea, în marea lor majoritate, fiind niște norme de recomandare [34, p. 26];

- elaborarea de studii, analize și sondaje privind organizarea activității proprii;

- culegerea, verificarea, prelucrarea și arhivarea de date și informații fiscale, necesare pentru desfășurarea activității sale, de asemenea, constituirea de baze proprii de date relevante și gestionarea colaborării cu autoritățile naționale competente privind informațiile deținute; emiterea și implementarea politicilor și planurilor de acțiuni privind asigurarea securității informației, precum și dezvoltarea sistemului său informațional;

- reprezentarea statului în instanțele de judecată și în organele de urmărire penală ca subiect de drepturi și obligații privind raporturile juridice fiscale, precum și orice alte raporturi juridice, rezultate din activitatea Serviciului Fiscal de Stat;

- organizarea de programe de perfecționare profesională a personalului din cadrul Serviciului Fiscal de Stat la nivel central și la nivelul structurilor subordonate;

- organizarea și asigurarea gestionării patrimoniului, inclusiv alocarea, mișcarea, evidența și controlul asupra lui;

- efectuarea controlului asupra respectării legislației fiscale în cadrul procesului de emitere, acordare, acceptare și rambursare a valorii tichetelor de masă [155, Art. I pct. 81];

- emiterea și prezentarea, în modul stabilit, de propuneri de buget, fundamentate pe programe; participarea la elaborarea cadrului bugetar pe termen mediu și a proiectelor legilor bugetare anuale prin prezentarea propunerilor la obiectivele politicii de administrare fiscală și a estimărilor pe termen mediu privind veniturile administrate;

- inițierea și derularea, în conformitate cu legislația privind achizițiile publice, a achizițiilor de bunuri, lucrări și servicii pentru activitățile proprii;

- asigurarea cooperării administrative, inclusiv schimbul de informații – cu alte instituții din țară și cu administrații fiscale din alte state sau organizații internaționale – cu privire la obiectul său de activitate; asigurarea aplicării prevederilor cu caracter fiscal ale tratatelor internaționale, la care Republica Moldova este parte; încheierea acordurilor la nivel departamental și a convențiilor cu administrații fiscale din alte state, cu organizații internaționale sau cu alte entități în domeniul său de activitate, conform prevederilor legislației în vigoare; acordarea sau primirea asistenței tehnice în domeniul său de activitate și derularea proiectelor și activităților de cooperare cu administrații fiscale din alte state, cu organizații internaționale sau cu alte entități; participarea,

prin reprezentanți, la evenimente organizate de către administrații fiscale din alte state, de către organizații internaționale sau alte entități ori în colaborare cu acestea, în domeniul său de activitate.

Astfel, aceste atribuții generale ale SFS reprezintă ele însele un conglomerat de activități, care ar fi putut fi clasificate în următoarele categorii:

- 1) atribuții organizatorico-administrative;
- 2) atribuții privind finanțele, patrimoniul și achizițiile publice;
- 3) atribuții privind promovarea legislației fiscale și a documentelor de politici;
- 4) atribuții privind tehnologiile informaționale;
- 5) atribuții de colaborare și îndrumare;
- 6) atribuții de reprezentare;
- 7) atribuții privind colaborarea cu alte autorități și instituții, inclusiv colaborarea

internațională.

În realizarea funcțiilor (sarcinilor) sale, SFS are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale:

- gestionează Registrul fiscal de stat și dosarul contribuabilului, de asemenea, efectuează înregistrarea unor categorii de contribuabili;

- organizează și administrează evidența impozitelor, a taxelor și a altor venituri la bugetul public național, date în competența sa;

- elaborează și aplică procedurile privind evidența analitică pe contribuabili și stingerea obligațiilor fiscale prin conformare voluntară;

- emite acte cu caracter normativ privind aplicarea prevederilor legislației fiscale în cazurile prevăzute de lege și expune poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat privind aplicarea legislației fiscale, fiind prevederi care repetă atribuțiile generale menționate anterior;

- emite soluții fiscale individuale anticipate, la cererea persoanelor fizice și juridice, care practică activitate de întreprinzător, atribuție considerată prematură, conform unor opinii [296, p. 60-65];

- asigură aplicarea unitară, corectă și nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele și alte venituri la bugetul public național date în competența sa;

- aplică, de sine stătător sau prin entitățile abilitate, modalitățile de executare silită și măsurile de asigurare a stingerii obligației fiscale și a altor plăți la bugetul public național, potrivit legii; organizează activitatea de valorificare a bunurilor sechestrate în cadrul procedurii de executare silită a obligației fiscale, potrivit legii; organizează și efectuează, după caz, executarea silită a obligațiilor fiscale, de asemenea, verifică corectitudinea acțiunilor și a procedurii de

alăturare și raportare, realizate de către executorul judecătoresc. Este oportun a menționa că procedurile de executare silită sunt extrem de complexe și ar fi fost necesar să fie expuse într-o categorie aparte (inclusiv, atribuțiile privind modalitățile de executare silită, de sechestru, referitor la mijloacele bănești, la bunuri și la comercializarea lor) [47, Titlul V];

- definește, dezvoltă, implementează, furnizează și operează servicii specifice pentru contribuabili, de asemenea, eliberează acte permissive persoanelor fizice și juridice;

- promovează conformarea fiscală voluntară, inclusiv prin modernizarea și furnizarea serviciilor menite să faciliteze îndeplinirea obligațiilor fiscale de către contribuabili;

- emite decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală, stabilite în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale;

- gestionează riscurile de neconformare fiscală și selectează contribuabilii cu risc sporit de neconformare fiscală;

- examinează contestații și emite decizii în urma examinării acestora;

- efectuează vizite fiscale și instituie posturi fiscale;

- efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării CF RM;

- efectuează controlul asupra calculării corecte și a virării în termen a contribuțiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat și a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și aplică sancțiuni pentru încălcarea prevederilor legale referitoare la calcularea acestora [153, Art. III pct. 1];

- efectuează alte tipuri de controale, decât cele menționate mai sus, stabilite în sarcina Serviciului Fiscal de Stat prin acte normative speciale [148, Art. I pct. 19];

- introduce și promovează metode de înregistrare fiscală, declarare și plată a impozitelor, a taxelor și a altor venituri la buget, bazate pe utilizarea tehnologiei informației;

- este în drept să modifice termenul de stingere a obligației fiscale prin încheierea cu contribuabilii restanțieri a contractelor de eșalonare/amânare a stingerii obligației fiscale, conform legislației;

- deține, administrează, analizează și evaluează informații, totodată, acționează, în condițiile legii, pentru obținerea din diverse surse a informațiilor relevante pentru Serviciul Fiscal de Stat;

- stabilește și aplică metodologia de distribuire și stingere a obligației fiscale și/sau de restituire a sumelor achitate în plus;

- aplică mecanismul legal al insolvabilității față de contribuabilii care au ajuns în incapacitate de plată;

- efectuează, la solicitarea Ministerului Finanțelor, verificarea anuală, până la data de 31 mai a anului de gestiune, a respectării de către beneficiarul subvenționării creării locurilor de muncă a obligațiilor stipulate în contract, pe parcursul valabilității contractului de subvenționare [148, Art. I]; furnizează Ministerului Finanțelor și autorităților administrației publice locale informațiile necesare fundamentării bugetelor respective;
- administrează procesul de utilizare a echipamentelor de casă și de control [141, Art. I pct. 4];
- efectuează restituirea sumelor plătite în plus și a celor a căror restituire este prevăzută de legislație;
- elaborează modelul și conținutul formularelor utilizate pentru administrarea fiscală, precum și instrucțiunile de completare a acestora;
- asigură, conform legislației, tipărirea formularelor utilizate în domeniul său de activitate, precum și tipărirea centralizată și eliberarea seriei și a diapazonului de numere pentru formularele tipizate de documente primare cu regim special; organizează asigurarea gratuită a contribuabililor cu formulare tipizate de dări de seamă fiscale, iar contra plată – cu formulare tipizate de documente primare cu regim special, pe suport de hârtie, conform listei stabilite de către Guvern, aspect criticat în cazul atribuțiilor din legislația precedentă;
- popularizează legislația fiscală și prezintă, la solicitarea contribuabililor sau a altor persoane, poziția oficială a Serviciului Fiscal de Stat referitoare la aplicarea normelor fiscale, conform legislației, atribuție, de asemenea, repetitivă din cele precedente și criticată anterior sub aspectul respectării principiilor sistemului de impunere;
- asigură aplicarea unitară, corectă și nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele și alte venituri la bugetul public național, date în competența sa, în vederea aplicării unui tratament echitabil tuturor contribuabililor; asigură aplicarea legislației fiscale în domeniul impozitelor, al taxelor și al altor venituri la bugetul public național, date în competența sa. Se observă o incertitudine și chiar repetare de atribuții;
- elaborează norme metodologice și proceduri de efectuare și suspendare a controalelor fiscale;
- sigilează mașinile de casă și de control ale contribuabililor, ține evidența lor, efectuează controale privind utilizarea mașinilor de casă și de control și a terminalelor POS la decontările în numerar și privind asigurarea păstrării benzilor de control, emise de acestea; efectuează verificarea softurilor instalate în mașinile de casă și de control, ridicate de la contribuabili, a sistemelor

informaționale de ținere a evidenței fiscale și contabile; eliberează certificatul de înregistrare în calitate de centru de asistență tehnică pentru mașinile de casă și de control [155, Art. I pct. 81];

- organizează campanii promoționale, inclusiv prin concursuri, extrageri și loterii, cu stimularea din surse bugetare a contribuabililor care, direct sau indirect, au participat la îmbunătățirea procesului de administrare fiscală, la majorarea încasărilor la bugetul public național și/sau au utilizat modalități de achitare ce contribuie la majorarea nivelului de transparență a activității economice - toate acestea efectuându-se în modul stabilit de Guvern [142, Art. II pct. 19];

- stabilește criteriile de selectare a contribuabililor mari și aprobă lista acestora, atribuție ce a fost contestată anterior sub aspectul egalității fiscale;

- confirmă contribuabililor rezidența fiscală în scopul beneficierii de prevederile convențiilor (acordurilor) pentru evitarea dublei impunerii, încheiate între Republica Moldova și alte state în modul stabilit de legislație;

- gestionează și actualizează Registrul conturilor de plăți și bancare ale persoanelor fizice și juridice [148, Art. I].

Categoria respectivă de atribuții de administrare fiscală este – după denumire – nereușită, deoarece cuprinde însăși competența SFS, respectiv, este prea voluminoasă și ar putea fi distribuită în următoarele categorii de atribuții:

- 1) atribuții privind evidența și deservirea contribuabililor;
- 2) atribuții privind controlul fiscal și onorarea obligației fiscale;
- 3) atribuții privind executarea silită;
- 4) atribuții de natură nefiscală.

Respectiv, unele atribuții, inclusiv cele care se repetă, ar putea trece în categoriile menționate de noi mai sus.

Conform prevederilor legislației [161, Art. I pct. 83], pentru realizarea funcțiilor sale, SFS are un șir de atribuții în domeniul prevenirii și constatării contravențiilor, cum ar fi:

- elaborarea și întreprinderea de măsuri de prevenire și constatare a contravențiilor, atribuite Serviciului Fiscal de Stat, conform legii;

- reacționarea promptă la sesizările și comunicările despre contravenții, conform competenței sale de examinare;

- constatarea cauzelor și a condițiilor ce pot genera sau contribui la săvârșirea contravențiilor care sunt în competența Serviciului Fiscal de Stat, cu sesizarea, potrivit legii, a organului

competent sau a persoanei cu funcții de răspundere cu privire la necesitatea de întreprindere a măsurilor de înlăturare a acestor cauze și condiții;

- constatarea și sancționarea faptelor ce constituie contravenții, potrivit reglementărilor în vigoare, și reținerea, în vederea confiscării, a mărfurilor care fac obiectul contravenției. Observăm că terminologia nu este corespunzătoare legislației contravenționale, fiind vorba de confiscarea specială ca măsură de siguranță [38, art. 439⁴].

De asemenea, întru realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are un șir de atribuții în domeniul constatării infracțiunilor: să rețină făptuitorul; să ridice corpurile delictelor; să solicite informațiile și documentele necesare pentru constatarea infracțiunii; să citeze persoane și să obțină de la ele declarații; să procedeze la evaluarea pagubei; să efectueze orice alte acțiuni care nu suferă amânare, cu întocmirea proceselor-verbale în care se vor consemna acțiunile efectuate și circumstanțele elucidate, în vederea constatării infracțiunilor, în limitele normelor de procedură penală.

SFS cooperează cu instituțiile cu atribuții similare din alte state, în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte sau pe bază de reciprocitate, precum și cu organisme internaționale, în scopul constatării infracțiunilor în limitele competenței sale.

SFS verifică legalitatea activităților desfășurate, existența și autenticitatea documentelor justificative în activitățile de producție și prestări de servicii ori pe durata transportului, a depozitării și comercializării bunurilor și aplică sigilii pentru asigurarea integrității bunurilor; de asemenea, constituie și utilizează baze de date necesare pentru constatarea infracțiunilor economico-financiare și a altor fapte ilicite în domeniul fiscal; primește și înregistrează declarații, comunicări și alte informații privind infracțiunile și le verifică în conformitate cu legislația; solicită, în condițiile legii, date sau, după caz, documente, de la orice entitate privată și/sau publică, în scopul instrumentării și fundamentării constatărilor cu privire la săvârșirea unor fapte care contravin legislației; stabilește identitatea administratorilor unităților controlate, precum și a oricăror persoane implicate în săvârșirea infracțiunilor constatate și solicită acestora explicații scrise, după caz.

SFS ridică documente, echipamente de casă și de control, precum și sisteme informaționale/computerizate de evidență, în condițiile legislației fiscale și ale legislației de procedură penală [43, art. 126 etc.], solicită copii certificate de pe documentele originale, prelevează probe, eșantioane, mostre și alte specimene, solicită efectuarea expertizelor tehnice, necesare finalizării acțiunilor de administrare fiscală [151, Art. I].

Organul respectiv, de asemenea, participă, cu personal propriu sau în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere și instituții specializate, la acțiuni de constatare a

activităților ilicite, care generează fenomene de evitare a plăților către bugetul public național [161, Art. I pct. 83]. Reieșind din caracteristica atribuțiilor menționate pe parcurs, se observă o intercalare dintre atribuțiile de constatare a contravențiilor și infracțiunilor și cele de administrare fiscală și de reprezentare pe plan extern.

Legislația fiscală [47, art. 134 și 136] se referă la drepturile și obligațiile SFS și ale funcționarului fiscal, care, în principal, rezultă din atribuțiile examinate mai sus, deși, după cum am menționat pe parcurs, ar fi vorba de împuternicirile organului fiscal și ale funcționarului fiscal. Considerăm că termenul *drepturile* autorității publice sau ale funcționarului public nu este adecvat organelor statale, care, în temei, exercită funcții cu caracter autoritar (de putere publică) și acțiunile lor urmează a fi efectuate în limite clar stabilite de legislație. Pentru un organ statal sau funcționar public, regula aplicabilă în domeniul dreptului privat – „a face sau a nu face ceva, adică o conduită la latitudinea personală” – nu este valabilă. Reprezentanții autorității publice au numai „dreptul” de a alege o variantă de conduită din cele propuse de legislator [34, p. 26]. Altceva ar fi în cazul realizării drepturilor subiective – ca persoană fizică, cu funcția de funcționar fiscal (cum ar fi dreptul la remunerare, odihnă, concediu etc.).

Respectiv, drepturile și obligațiile SFS și ale funcționarului fiscal rezultă din competența sau atribuțiile acestei autorități.

Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali au următoarele drepturi (împuterniciri) [161, Art. I]:

- să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii respectă legislația fiscală, iar anterior era prevăzut controlul serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale și a altor persoane, prevederi care contraveneau principiilor autonomiei locale, o parte, pe parcurs, fiind excluse (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii);

- să efectueze vizite fiscale, care poartă un caracter de asistență; să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date și documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control, de asemenea să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuțiilor;

- să deschidă și să examineze, să sigileze, după caz, indiferent de locul aflării lor, încăperile de producție, depozitele, spațiile comerciale și alte locuri, cu excepția domiciliului și reședinței, folosite pentru obținerea de venituri sau pentru întreținerea obiectelor impozabile, a altor obiecte, a documentelor;

- să aibă acces la sistemul electronic/computerizat de evidență al contribuabilului și să ridice mijloacele tehnice care conțin aceste sisteme, pentru a obține probe ale încălcărilor și infracțiunilor date în competența sa, iar contribuabilul este în drept să obțină de la Serviciul Fiscal de Stat, în termen de, cel mult, 5 zile lucrătoare, o copie a sistemului electronic/computerizat de evidență al contribuabilului, ridicat de Serviciul Fiscal de Stat; să ridice de la contribuabil documente în cazurile și în modul prevăzut de legislația fiscală, de asemenea, să ridice de la contribuabil echipamentele de casă și de control, utilizate la încasările în numerar, în scopul verificării softurilor instalate în acestea, întocmind un proces-verbal;

- să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului; să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile de asigurare, de executare silită a stingerii obligației fiscale și de răspundere prevăzute de legislație;

- să creeze un consiliu consultativ prin parteneriat public-privat, consiliu de conformare, comisii specializate, grupuri de lucru, cu antrenarea reprezentanților altor ministere, ai altor autorități administrative centrale și autorități publice, a reprezentanților autorităților administrației publice locale, a reprezentanților mediului academic, a reprezentanților societății civile și a specialiștilor în domeniu;

- să poarte acțiuni în instanțele judecătorești împotriva contribuabililor privind: anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții; anularea înregistrării întreprinderii, organizației, în cazul încălcării modului stabilit de fondare a acestora sau al necorespunderii actelor de constituire cu prevederile legislației, și încasarea veniturilor obținute de acestea; lichidarea întreprinderii, a organizației, în temeiurile stabilite de legislație, și încasarea veniturilor obținute de acestea;

- să ceară și să verifice înlăturarea încălcării legislației fiscale, să aplice, după caz, măsuri de constrângere; să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor;

- să stingă, conform legislației fiscale, obligațiile fiscale ale contribuabililor și drepturile la restituirea sumelor plătite în plus;

- să citeze la Serviciul Fiscal de Stat contribuabilul, persoana presupusă a fi subiectul impozitării, persoana cu funcție de răspundere a contribuabilului, inclusiv responsabilul de evidență documentelor referitoare la persoana presupusă a fi subiectul impozitării, pentru a depune mărturie, a prezenta documente și informații în problema de interes pentru Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția documentelor și informațiilor care, conform legislației, constituie secret de stat. Neprezentarea persoanei citate la data și ora stabilite în citație nu împiedică efectuarea de către

Serviciul Fiscal de Stat a actelor procedurale fiscale, deși prevederea ar trebui să fie aplicată doar în cazul neprezentării persoanei din motive neîntemeiate, altfel se încalcă principiile participării și accesului la informație [34, p. 18-20];

- să oprească, în comun cu alte organe, și să controleze, în condițiile legislației fiscale, mijloacele de transport încărcate sau care se presupune că sunt încărcate cu mărfuri supuse accizelor, ori că efectuează transport ilicit de mărfuri și pasageri în trafic național sau internațional; să solicite de la bănci (sucursale), societăți de plată, societăți emitente de monedă electronică și/sau furnizori de servicii poștale prezentarea documentelor referitoare la clienții acestora;

- să solicite efectuarea și să efectueze controale fiscale în alte state, în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; să solicite organelor competente din alte state informații despre activitatea contribuabililor, fără acordul acestora din urmă; să prezinte organelor competente din alte state informații despre relațiile contribuabililor străini cu cei autohtoni, fără acordul sau înștiințarea acestora din urmă;

- să utilizeze dări de seamă fiscale, corespondența cu contribuabilii și informații ale autorităților publice pe suport electronic și de alt fel, perfectat și protejat conform legislației în domeniu; să folosească mijloace de informare în masă pentru popularizarea și respectarea legislației fiscale;

- să stabilească criterii de determinare a contribuabililor care, la efectuarea livrărilor impozabile cu T.V.A. pe teritoriul țării, sunt obligați să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală electronică și să aprobe lista acestora [155, Art. I pct. 82];

- să utilizeze mijloacele speciale sonore și luminescente, instalate pe unitățile de transport conform normelor stabilite; să intre sau să pătrundă, în modul stabilit de lege, utilizând, în caz de necesitate, mijloace speciale, în orice încăpere sau proprietate, în scop de constatare a infracțiunilor economico-financiare, conform competenței, ori dacă, în baza unor date suficiente, se știe că în aceste localuri a fost comisă sau se comite o infracțiune economico-financiară;

- să limiteze sau să interzică temporar circulația transportului și a pietonilor pe străzi și pe drumuri, precum și accesul persoanelor pe anumite porțiuni de teren sau spre anumite locuri, în scop de asigurare a efectuării unor acțiuni de constatare a infracțiunilor; să efectueze filmarea și înregistrarea audio a persoanelor reținute, să le fotografieze pentru cercetare comparativă sau identificare; să întreprindă acțiuni pentru efectuarea urmăririi penale, conform legislației de procedură penală, și să întreprindă acțiuni pentru exercitarea activității speciale de investigații, aferente infracțiunilor date în competența sa, conform legislației de procedură penală, și privind

activitatea specială de investigații [141, Art. I pct. 4]; să întreprindă alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală. Aceste împuterniciri (drepturi) ar putea fi clasificate similar atribuțiilor SFS.

Cât privește funcționarii fiscali, aceștia își exercită atribuțiile privind controlul fiscal și vizita fiscală la fața locului sau privind executarea silită a stingerii obligației fiscale în baza unor delegări/hotărâri emise în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat [47, art. 134 alin. (2)].

În afară de atribuții, drepturi (împuterniciri), Serviciul Fiscal de Stat și funcționarii fiscali au și un șir de obligații, cum ar fi [161, Art. I pct. 85]:

- acționarea în strictă conformitate cu Constituția Republicii Moldova, cu Codul fiscal, cu alte acte normative, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte;

- tratarea cu respect și corectitudine a contribuabilului, a reprezentantului lui, a altor participanți la raporturile fiscale; informarea contribuabilului, în cazurile prevăzute de legislația fiscală sau la solicitarea acestuia, despre drepturile și obligațiile lui;

- popularizarea legislației fiscale și informarea contribuabilului, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative corespunzătoare;

- primirea și examinarea cererilor persoanelor fizice și ale persoanelor juridice care practică activitate de întreprinzător privind emiterea soluțiilor fiscale individuale anticipate, în modul stabilit de lege; examinarea petițiilor, a cererilor și reclamațiilor contribuabililor, în modul stabilit de lege;

- asigurarea gratuită a contribuabilului cu formulare tipizate de dare de seamă fiscală; efectuarea, la cererea contribuabilului, a compensării sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite;

- la cererea scrisă a contribuabilului, în care se indică destinația certificatului, în cazurile reglementate de legislație sau la solicitarea organelor și autorităților publice abilitate legal, să elibereze certificate privind lipsa sau existența restanțelor față de buget și certificate care confirmă înregistrarea în calitate de plătitor de T.V.A. și accize;

- la solicitarea nerezidentului sau a persoanei împuternicite de el (plătitorul venitului), să elibereze certificatul despre sumele veniturilor obținute în Republica Moldova și impozitele achitate (reținute);

- să țină evidența contribuabililor și a obligațiilor fiscale;

- să primească și să înregistreze cereri, comunicări și alte informații despre încălcări fiscale și să le verifice, după caz; să acționeze în scopul investigării, a constatării și a urmăririi penale a infracțiunilor date în competența sa, conform legislației de procedură penală [43, art. 269²], a

acțiunilor ilicite ale contribuabililor; în cazul depistării unei încălcări fiscale și al neîndeplinirii cerințelor legale de către funcționarul fiscal, să emită o decizie privind aplicarea de sancțiuni;

- să remită contribuabilului sau reprezentantului acestuia, în termenele prevăzute de legislația fiscală, decizia emisă;

- să nu folosească situația de serviciu în interese personale; să păstreze secretul de stat, alte secrete apărute de lege și să nu divulge informația aflată în exercițiul funcțiunii, inclusiv informația referitoare la viața personală, la cinstea și demnitatea persoanei, precum și să întreprindă și alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală.

În opinia noastră, acțiunile de urmărire penală, în cazul infracțiunilor în domeniul fiscal, ar urma să fie exercitate de către structuri specializate în activitatea specială de investigații, de constatare și urmărire a infracțiunilor în domeniu, inclusiv cu statut paramilitar, similare celor care au existat cu un anumit timp în urmă și despre care am menționat în primul compartiment al prezentului capitol.

Conform celor relatate, în final, ținem să menționăm că atribuțiile, dar și drepturile (împuternicirile) și obligațiile SFS și ale funcționarilor fiscali ar putea fi grupate, pentru comoditate și claritatea legislației, în următoarele categorii:

- 1) atribuții organizatorico-administrative;
- 2) atribuții privind finanțele, patrimoniul și achizițiile publice;
- 3) atribuții privind promovarea legislației fiscale și a documentelor de politici din domeniu;
- 4) atribuții privind tehnologiile informaționale;
- 5) atribuții de reprezentare;
- 6) atribuții privind colaborarea cu alte autorități și instituții, inclusiv colaborarea internațională.
- 7) atribuții privind evidența și deservirea contribuabililor;
- 8) atribuții privind controlul fiscal și onorarea obligației fiscale;
- 9) atribuții privind executarea silită;
- 10) atribuții privind prevenirea încălcărilor legislației și aplicarea răspunderii juridice față de contribuabili
- 11) atribuții de natură nefiscală.

2.3. Actele și răspunderea Serviciului Fiscal de Stat și a funcționarilor acestuia

Conform legislației în vigoare [47, art. 133 etc.], SFS emite ordine, instrucțiuni, indicații, dispoziții, decizii / hotărâri, inclusiv soluție fiscală individuală anticipată [161, Art. I pct. 83], dar și alte acte, în vederea executării legislației fiscale, ca organ al administrației publice centrale de specialitate. Aceste acte, cu caracter administrativ, sunt clasificate în două categorii:

a) acte cu caracter normativ privind executarea legislației fiscale sub formă de instrucțiuni, ordine (regulamente), dispoziții. Instrucțiunile și ordinele țin, în temei, de competența conducerii SFS. Însă în procesul activității organului fiscal sunt emise și alte acte, ca scrisori, indicații, explicații, care nu sunt prevăzute de legislație ca o formă de acte administrative. În afară de aceasta, asemenea acte nu sunt puse în aplicare în modul prevăzut pentru actele normative departamentale [34, p. 61-62]. Au existat cazuri când nici actele sub formă de regulamente sau instrucțiuni nu sunt puse în aplicare în modul stabilit, acestea urmând să fie supuse expertizei juridice și înregistrate la Ministerul Justiției, iar ulterior publicate în Monitorul Oficial al Republicii Moldova. Actele emise cu încălcările menționate nu au putere juridică și nu pot servi drept temei legitim pentru reglementarea raporturilor fiscale [121, pct. 6].

b) acte cu caracter individual, care se referă la situații și persoane concrete. Asemenea acte pot fi sub formă de *avize* (de exemplu, avizele de plată, în cazul când organul cu atribuții fiscale este responsabil de calcularea impozitului sau a taxei – cum ar fi impozitul pe bunurile imobiliare sau la proiectul unui act normativ din domeniu), *cereri* sau *citații* (de exemplu, în cazul solicitării de către organul fiscal a unor documente sau informații de la contribuabilul concret), *acte de control documentar* și *procese-verbale* de constatare a încălcărilor, *decizii* privind aplicarea răspunderii (cum ar fi sancțiunile fiscale sau contravenționale pentru încălcarea legislației fiscale sau privind examinarea cererilor, a reclamațiilor și a propunerilor contribuabililor), *somații*, *avertizări*, în cazul perceperii prin executare silită a obligațiilor fiscale sau a încălcării ne semnificative, *ordine*, *indicații*, *dispoziții* cu caracter intern (privind asigurarea activității interne operative). Unele din acestea pot fi emise ca acte în formă verbală, cum ar fi indicațiile [34, p. 164]. Conform principiilor dreptului, actele cu caracter individual intră în vigoare din momentul aducerii lor la cunoștința persoanelor cărora le sunt adresate [37, art.97; 34, p. 168].

Prin urmare, ar trebui reglementate mai amplu în legislație aspectele ce țin de procedura emiterii, intrării în vigoare și aplicării actelor SFS, chiar reieșind din faptul că acestea deseori ating anumite drepturi și interese legitime ale persoanelor fizice și juridice cu calitatea de contribuabil. Ar putea fi preluate unele prevederi, care par a fi reușite, din Codul de procedură fiscală al

României [51], corelat cu Codul administrativ al Republicii Moldova [37], și raportate la teoria actelor administrative [34, p. 169-171], cum ar fi: conținutul și modul de emitere a actului organului fiscal; opozabilitatea și nulitatea actului organului fiscal; anularea, revocarea sau modificarea actului organului fiscal; efectele anulării actului organului fiscal; îndreptarea erorilor materiale din actul organului fiscal; prevederi aplicabile actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale (a se vedea propuneri *de lege ferenda*).

Conform legislației fiscale [47, art. 129 pct. 4), art. 137¹], personalul SFS se clasifică în două categorii principale:

- 1) funcționari fiscali (ordinari);
- 2) funcționari fiscali cu statut special.

Funcționarii fiscali sunt o categorie de funcționari publici, al căror statut juridic este reglementat conform prevederilor Legii cu privire la funcția publică și la statutul funcționarului public [172], fiind persoană cu funcție de răspundere remunerată în Serviciul Fiscal de Stat. Conform modificărilor din legislația fiscală [161, pct. 78], noțiunea de *funcționar fiscal* este identică cu noțiunile de *funcționar public* și *persoană cu funcție de răspundere a Serviciului Fiscal de Stat*. Funcționarii fiscali ocupă funcții publice de inspector, specialist, auditor intern, inspector superior, specialist superior, auditor intern superior, inspector principal, specialist principal sau auditor intern principal [47; 170, Capitolul II, secțiunea II-a]. Funcționarii fiscali au dreptul să poarte în exercițiul funcțiunii uniformă, eliberată gratuit, cu însemnele gradului de calificare respectiv. De asemenea, funcționarilor fiscali, ca o confirmare a împuternicirilor lor, li se eliberează legitimații, al căror model și mod de eliberare sunt stabilite de Serviciul Fiscal de Stat. Prejudiciul cauzat bunurilor funcționarului fiscal în legătură cu exercitarea atribuțiilor în Serviciul Fiscal de Stat se repară pe deplin de la bugetul de stat, suma reparatorie fiind încasată ulterior de la persoanele vinovate [47, art. 148, 151].

La rândul său, funcționarul fiscal cu statut special este funcționarul fiscal care exercită atribuțiile Serviciului Fiscal de Stat în domeniul constatării infracțiunilor, al urmăririi penale și al activității speciale de investigații. În cazul acestei categorii de funcționari fiscali, prevederile Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public [47, art. 137¹] se aplică în măsura în care nu există reglementări speciale în CF RM [148, Art. I pct. 20]. Funcționarului fiscal cu statut special i se conferă grad special și el dispune de semne specifice de identificare, adică putem vorbi de o structură paramilitară în cadrul SFS. Respectiv, semnele specifice ale funcționarului fiscal cu statut special sunt uniforma, însemnele distinctive și legitimația de serviciu. Garanțiile sociale oferite acestei categorii de funcționari sunt mai semnificative comparativ cu cele la funcționarilor fiscali ordinari [47, art. 137⁶].

Legislația fiscală [47, art. 134] echivalează drepturile funcționarilor fiscali cu cele ale Serviciului Fiscal de Stat, deși, după cum am argumentat în capitolul precedent, termenul ar trebui să fie „împuterniciri” (a se vedea propunerile *de lege ferenda*). Astfel, analizând prevederile respective, putem conchide că funcționarii fiscali pot exercita următoarele împuterniciri:

- să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii respectă legislația fiscală, iar anterior, era prevăzut controlul serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale, prevederi care contraveneau principiilor autonomiei locale, o parte, între timp, fiind excluse (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii). Trebuie să menționăm că tot mai des este stabilit moratoriu asupra controlului fiscal, cu drept de prelungire din partea Guvernului [103; 165]. În opinia noastră, această măsură nu este eficientă, având în vedere faptul că activitatea oricărui organ statal trebuie să fie stabilă, coerentă și previzibilă, adică asemenea măsuri subminează, în perspectivă, domeniul, din cauza reducerii disciplinei contribuabililor;

- să efectueze vizite fiscale, care poartă un caracter de asistență; să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date și documente necesare pentru exercitarea atribuțiilor în limitele funcționale, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control, de asemenea, să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuțiilor;

- să deschidă și să examineze, să sigileze, după caz, indiferent de locul aflării lor, încăperile de producție, depozitele, spațiile comerciale și alte locuri, cu excepția domiciliului și reședinței, folosite pentru obținerea de venituri sau pentru întreținerea obiectelor impozabile, a altor obiecte, a documentelor;

- să aibă acces la sistemul electronic/computerizat de evidență al contribuabilului și să ridice mijloacele tehnice care conțin aceste sisteme, pentru a obține probe ale încălcărilor și infracțiunilor date în competența sa; să ridice de la contribuabil documente, în cazurile și în modul prevăzut de legislația fiscală, de asemenea, să ridice de la contribuabil mașinile de casă și de control, utilizate la încasările în numerar, în scopul verificării softurilor instalate în acestea, întocmind un proces-verbal conform modului stabilit. Aceste împuterniciri sunt caracteristice, în principal, funcționarilor fiscali cu statut special;

- să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului; să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile de asigurare, de executare silită a stingerii obligației fiscale și de răspundere, prevăzute de legislație;

- să creeze consiliu consultativ prin parteneriat public-privat, consiliu de conformare, comisii specializate, grupuri de lucru, cu antrenarea reprezentanților altor ministere, ai altor

autorități administrative centrale și autorități publice, a reprezentanților autorităților administrației publice locale, a reprezentanților mediului academic, a reprezentanților societății civile și a specialiștilor în domeniu, aceste împuterniciri fiind caracteristice funcționarilor fiscali cu funcții de conducere, dar nicidecum celorlalți funcționari fiscali;

- să pornească în instanțele judecătorești competente acțiuni contra contribuabililor privind: anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții; anularea înregistrării întreprinderii, organizației, în cazul încălcării modului stabilit de fondare a acestora sau al necorespunderii actelor de constituire cu prevederile legislației, și încasarea veniturilor obținute de acestea; lichidarea întreprinderii, organizației în temeiurile stabilite de legislație și încasarea veniturilor obținute de acestea – aceste împuterniciri fiind caracteristice autorității în general, adică SFS;

- să ceară și să verifice înlăturarea încălcării legislației fiscale, să aplice, după caz, măsuri de constrângere; să utilizeze metode și surse directe și indirecte la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor;

- să stingă, conform legislației fiscale, obligațiile fiscale ale contribuabililor și drepturile la restituirea sumelor plătite în plus, acestea, la fel, fiind împuterniciri caracteristice autorității;

- să citeze la Serviciul Fiscal de Stat contribuabilul, persoana presupusă a fi subiectul impozitării, persoana cu funcție de răspundere a contribuabilului, inclusiv responsabilul de evidența documentelor referitoare la persoana presupusă a fi subiectul impozitării, pentru a depune mărturii, a prezenta documente și informații în problema de interes pentru Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția documentelor și informațiilor care, conform legislației, constituie secret de stat. Neprezentarea persoanei citate la data și ora stabilite în citație nu împiedică efectuarea actelor procedurale fiscale, deși prevederea ar trebui să fie aplicată doar în cazul neprezentării persoanei din motive neîntemeiate, altfel se încalcă principiile participării și accesului la informație;

- să oprească, în comun cu alte organe, și să controleze în condițiile legislației fiscale mijloacele de transport încărcate sau care se presupune că sunt încărcate cu mărfuri supuse accizelor ori că efectuează transport ilicit de mărfuri și pasageri în trafic național sau internațional; să solicite de la instituțiile financiare (sucursalele sau filialele lor) prezentarea documentelor referitoare la clienții acestora;

- să solicite efectuarea și să efectueze controale fiscale în alte state, în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; să solicite organelor competente din alte state informații despre activitatea contribuabililor, fără acordul acestora din urmă; să prezinte organelor competente din alte state informații despre relațiile contribuabililor străini cu cei autohtoni, fără

acordul sau înștiințarea acestora din urmă – aceste împuterniciri fiind caracteristice SFS sau, cel puțin, conducerii SFS. La fel, pentru a asigura principiile transparenței și ale accesului la informație, ar trebui să fie stabilită prevederea „cu informarea ulterioară a contribuabilului”. Este același lucru ca și prezentarea organelor competente din alte state a informațiilor despre relațiile contribuabililor străini cu cei autohtoni, respectiv, o asemenea abordare dă peste cap conceptul „conformării voluntare”, proclamat și în CF RM [47, art. 129 pct. 6¹]);

- să utilizeze dări de seamă fiscale, corespondența cu contribuabilii și informații ale autorităților publice pe suport electronic și de alt fel, perfectat și protejat conform legislației în domeniu; să folosească mijloace de informare în masă pentru popularizarea și respectarea legislației fiscale;

- să stabilească criterii de determinare a contribuabililor care, la efectuarea livrărilor impozabile cu T.V.A. pe teritoriul țării, sunt obligați să prezinte cumpărătorului (beneficiarului) factura fiscală electronică, și să aprobe lista acestora, fiind împuterniciri caracteristice SFS;

- să utilizeze mijloacele speciale sonore și luminescente, instalate pe unitățile de transport conform normelor stabilite; să intre sau să pătrundă, în modul stabilit de lege, utilizând, în caz de necesitate, mijloace speciale, în orice încăpere sau proprietate, în scop de constatare a infracțiunilor economico-financiare, conform competenței, ori dacă, în baza unor date suficiente, se știe că în aceste localuri a fost comisă sau se comite o infracțiune economico-financiară. Aceste împuterniciri sunt caracteristice, în principal, funcționarilor fiscali cu statut special;

- să limiteze sau să interzică temporar circulația transportului și a pietonilor pe străzi și pe drumuri, precum și accesul persoanelor pe anumite porțiuni de teren sau spre anumite locuri, în scop de asigurare a efectuării unor acțiuni de constatare a infracțiunilor; să efectueze filmarea și înregistrarea audio a persoanelor reținute, să le fotografieze pentru cercetare comparativă sau identificare; să întreprindă acțiuni pentru efectuarea urmăririi penale conform legislației de procedură penală și să întreprindă acțiuni pentru exercitarea activității speciale de investigații aferente infracțiunilor date în competența sa, conform legii. Aceste împuterniciri sunt caracteristice, de asemenea, funcționarilor fiscali cu statut special;

- să întreprindă alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală. Prin urmare, drepturile (împuternicirile) funcționarilor fiscali ar putea fi divizate în dependență de categoria (statutul) funcționarului fiscal, delimitându-le, concomitent, de atribuțiile SFS sau ale conducerii acestuia.

Funcționarii fiscali au și un șir de obligații, care, de asemenea, necesită o delimitare, conform celor menționate, cum ar fi [161, Art. I pct. 85]:

- să acționeze în strictă conformitate cu Constituția Republicii Moldova, cu Codul fiscal, cu alte acte normative, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte;
- să trateze cu respect și corectitudine contribuabilul, reprezentantul lui, pe alți participanți la raporturile fiscale; să informeze contribuabilul, în cazurile prevăzute de legislația fiscală sau la solicitarea acestuia, despre drepturile și obligațiile lui;
- să popularizeze legislația fiscală; să informeze contribuabilul, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative corespunzătoare. Considerăm că popularizarea legislației fiscale ar fi o obligație a SFS;
- să primească și să examineze cererile persoanelor fizice și ale persoanelor juridice, care practică activitate de întreprinzător, privind emiterea soluțiilor fiscale individuale anticipate, în modul stabilit de lege, ceea ce ar fi o atribuție, mai degrabă, a autorității în general; să examineze petițiile, cererile și reclamațiile contribuabililor în modul stabilit de lege;
- să asigure gratuit contribuabilul cu formulare tipizate de dare de seamă fiscală; să efectueze, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite. Aceste obligații, de asemenea, ar viza SFS. Reieșind din principiile proporționalității și echității, SFS ar trebui – din inițiativă proprie și imediat – să inițieze procedura respectivă, cu anunțarea contribuabilului, care va avea un efect cu mult mai mare decât acțiunile de popularizare sau organizarea de concursuri pentru cel mai bun contribuabil;
- la cererea scrisă a contribuabilului, în care se indică destinația certificatului, în cazurile reglementate de legislație sau la solicitarea organelor și autorităților publice abilitate legal, să elibereze certificate privind lipsa sau existența restanțelor față de buget și certificate care confirmă înregistrarea în calitate de plătitor de T.V.A. și accize. Și aceasta ar fi o obligație a SFS;
- la solicitarea nerezidentului sau a persoanei împuternicite de el (plătitorul venitului), să elibereze certificatul despre sumele veniturilor obținute în Republica Moldova și impozitele achitate (reținute) – în opinia noastră, de asemenea, ar fi obligația SFS;
- să țină evidența contribuabililor și a obligațiilor fiscale;
- să primească și să înregistreze cereri, comunicări și alte informații despre încălcările fiscale și să le verifice, după caz; să acționeze în scopul investigării, al constatării și al urmăririi penale a infracțiunilor date în competența sa, conform legii, a acțiunilor ilicite ale contribuabililor; în cazul depistării unei încălcări fiscale și al neîndeplinirii cerințelor legale de către funcționarul fiscal, să emită o decizie privind aplicarea de sancțiuni. Considerăm că acestea ar fi niște obligații ale funcționarilor fiscali cu statut special;

- să remită contribuabilului sau reprezentantului acestuia, în termenele prevăzute de legislația fiscală, decizia emisă – ceea ce ar fi, în general, obligația SFS;

- să nu folosească situația de serviciu în interese personale; să păstreze secretul de stat, alte secrete apărute de lege și să nu divulge informația aflată în exercițiul funcțiunii, inclusiv informația referitoare la viața personală, la cinstea și demnitatea persoanei, precum și să întreprindă și alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală. Considerăm că, în cazul respectiv, suntem în prezența unei obligații veritabile pentru funcționarul fiscal.

În ceea ce privește funcționarii fiscali, aceștia își exercită atribuțiile privind controlul fiscal și vizita fiscală la fața locului sau privind executarea silită a stingerii obligației fiscale, având delegarea/hotărârea respectivă a Serviciului Fiscal de Stat [47, art. 134].

Cerințele și dispozițiile legale ale funcționarului fiscal sunt executorii pentru toate persoanele, inclusiv pentru cele cu funcție de răspundere. Împiedicarea de a-și exercita atribuțiile, ofensarea, amenințarea, împotrivirea, violentarea, atentarea la viața, la sănătatea și la averea funcționarului fiscal, precum și a rudelor lui apropiate, în timpul exercitării atribuțiilor sau în legătură cu aceasta, atrag răspunderea prevăzută de lege. Serviciul Fiscal de Stat este în drept să revoce, să modifice sau să suspende, în condițiile legii, actele sale cu caracter normativ și cele cu caracter individual, dacă ele contravin legislației, inclusiv se au în vedere actele funcționarilor fiscali.

Prin urmare, ar trebui să existe, din punct de vedere al previzibilității și securității juridice, o diferențiere între atribuțiile autorității și împuternicirile (drepturile) și obligațiile funcționarilor fiscali. SFS ar trebui să aibă atribuții, inclusiv clare din punct de vedere al competenței materiale și teritoriale, din care rezultă împuterniciri, obligații și drepturi ale funcționarilor fiscali.

În afara răspunderii juridice aplicate contribuabililor, legislația în vigoare prevede și răspunderea juridică a autorității publice (SFS) și a funcționarilor ce activează în cadrul SFS pentru încălcarea atribuțiilor. Funcționarii Serviciului Fiscal de Stat poartă următoarele tipuri de răspundere juridică:

- a) răspundere disciplinară, conform legislației muncii și legislației cu privire la serviciul public [111;172]. Astfel, deși Codul de conduită al funcționarului fiscal, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 357 din 28 mai 2012 [50], prevedea că orice abatere de la prevederile Codului etic poate atrage după sine măsuri de constrângere disciplinară împotriva funcționarului fiscal, de la preîntâmpinare verbală sau în scris până la concediere, în caz de încălcare disciplinară gravă. Dacă era stabilită o încălcare neesențială a Codului, asupra funcționarului fiscal puteau fi aplicate alte măsuri decât cele disciplinare, cum ar fi:

- controlul minuțios al activității;

▪ de-premierea funcționarului pentru o lună sau o altă perioadă determinată etc.
Considerăm că măsurile de răspundere trebuie să fie în limitele răspunderii disciplinare prevăzute de lege.

b) răspunderea patrimonială (materială și morală) a SFS și, solidar, a funcționarului fiscal, în cazul intenției sau culpei grave [37; 44; 182];

c) răspundere materială, conform legislației muncii [42];

d) funcționarii fiscali, care sunt echivalați cu persoanele cu funcții de răspundere, poartă de asemenea:

- *răspundere contravențională*, conform legii contravenționale [38];

- *răspundere penală*, conform legii penale [39].

În contextul celor menționate, noua redacție a Codului de etică și conduită a funcționarului fiscal [50, pct. 18] poartă un caracter mai general, stabilind că pentru încălcarea prevederilor Codului respectiv funcționarul fiscal poartă răspundere disciplinară, contravențională și penală.

Prin urmare, în legislația fiscală [47] ar fi necesar a se stabili mai concret răspunderea funcționarilor Serviciului Fiscal de Stat, inclusiv având în vedere o categorie nouă de funcționari fiscali cu statut special. De asemenea, până relativ recent, nu era clară răspunderea pentru divulgarea secretului fiscal, adică a datelor privind contribuabilul concret, cu excepția cazurilor când asemenea divulgare se face în conformitate cu unele prevederi ale legislației. În prezent, formele de răspundere juridică a funcționarilor fiscali le putem deduce indirect din legislația privind funcția publică și statutul funcționarului public [172; 111].

2.4. Concluzii la Capitolul 2

1. Sub aspect istorico-evolutiv, SFS a cunoscut mai multe etape:

- a avut inițial o structură specializată paramilitară, ulterior a activat fără ea, iar în prezent, a fost inclusă structura formată din funcționari fiscali cu statut special în domeniul investigării, constatării și urmăririi penale a infracțiunilor;

- a avut o structură desconcentrată, iar în prezent are o structură cu mult mai centralizată.

2. În prezent, SFS reprezintă o autoritate publică centralizată, ale cărei atribuții nu sunt clare și previzibile, cel puțin, pentru contribuabili, sub aspectul competenței atât materiale, cât și teritoriale.

3. Sunt necesare a fi stabilite, în legislația fiscală, principii de organizare și funcționare a SFS, care să corespundă legislației privind administrația publică centrală de specialitate, inclusiv în cazul raporturilor cu Ministerul Finanțelor. Prin urmare, expresia *dirijare metodologică*, menționată în cazul Ministerului Finanțelor, ar trebui înlocuită cu prevederile din legislația de specialitate privind raporturile dintre ministere și autoritățile administrative din subordine.

4. Ca structuri speciale, în sistemul organelor fiscale apar posturile fiscale, care se creează de organul fiscal, în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții operative de administrare fiscală.

5. În subordinea ministerelor pot fi create autorități administrative cu forma de organizare juridică de agenții, servicii de stat și de inspectorate de stat. SFS – din punct de vedere al statutului juridic – ar fi mai apropiat de o agenție.

6. Conform legislației privind organizarea și funcționarea administrației publice centrale de specialitate, structura organizatorică a SFS se aprobă de Guvern, iar legislația fiscală este mai puțin certă și previzibilă la acest capitol, în acest proces fiind implicate atât conducerea SFS, cât și Ministerul Finanțelor. Aceasta este important și datorită faptului că este vorba de un domeniu unde sunt implicați particulari, chiar dacă au statut de contribuabili. Prin urmare, inclusiv ținând cont de principiul previzibilității, structura completă și efectivul-limită ar trebui să fie aprobate doar de Guvern.

7. Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public, dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova. Subdiviziunile SFS fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova și denumirea proprie. Aceasta ar însemna că ele pot să nu aibă competență proprie sau ea să fie limitată, iar aceasta este important, în special, pentru contribuabili și pentru realizarea principiului subsidiarității.

8. La stabilirea competenței SFS, ar fi necesar să se țină cont atât de doctrina dreptului administrativ, cât și de noile prevederi ale legislației. În ultima perioadă, în legislație apar noțiunile de *misiune* și *funcții* ale organului administrativ. Considerăm că *misiunea* se referă la sarcinile organului, ce rezultă din prevederile constituționale și legale, respectiv, *funcțiile* acestuia ar urma să fie concretizate în documente de politici generale și ramurale, fiind de prisos în actele juridice, care stabilesc statutul juridic al autorității administrative. În acest sens, *funcțiile* ar fi sinonime cu *atribuțiile*, deși se încearcă a le conferi un caracter mai general, adică, pur juridic, ar fi vorba de atribuții generale, sau comune.

9. Nu sunt clare nici categoriile cărora aparțin sub aspectul competenței teritoriale, dar nici regimul juridic al actelor Serviciului Fiscal de Stat, respectiv **propunem îmbunătățiri** conform practicii din alte state (a se vedea propunerile *de lege ferenda* de mai jos).

10. SFS organizează asigurarea gratuită a contribuabililor cu formulare tipizate de dări de seamă fiscale, iar contra plată – cu formulare de facturi fiscale pe suport de hârtie. Această prevedere privind procurarea contra plată a formularelor, chiar în caz de obligație fiscală, încalcă principiile contribuției corecte la cheltuielile administrative și ale simplității și comodității sistemului de impunere.

11. Acest organ efectuează controale fiscale și asigură administrarea fiscală a marilor contribuabili. Este discutabilă din punct de vedere al principiilor echității și legalității noțiunea de *mari contribuabili*. Necesitatea reglementării specifice ar putea fi soluționată prin stabilirea unor metodologii de control, bazate pe criterii de risc.

12. Deși unele prevederi ale legislației au fost perfecționate, SFS continuă să exercite controlul asupra respectării legislației fiscale în activitatea serviciilor de colectare a impozitelor și a taxelor locale (*notă*: anterior erau stabilite și alte persoane). Aceste prevederi încălcă principiile autonomiei locale și descentralizării administrative. Prin urmare, este rezonabil să fie excluse (a se vedea propunerile *de lege ferenda*).

13. Conform CF RM, atribuțiile SFS se clasifică în:

- a) atribuții generale;
- b) atribuții în domeniul administrării fiscale;
- c) atribuții în domeniul prevenirii și constatării contravențiilor;
- d) atribuții în domeniul constatării infracțiunilor.

Clasificarea respectivă o considerăm nereușită, deoarece, după denumire, o categorie de atribuții coincide cu domeniul de competență materială a autorității respective.

14. Legislația fiscală se referă la drepturile SFS și ale funcționarului fiscal, deși ar fi vorba de împuternicirile organului fiscal și ale funcționarului fiscal. Considerăm că termenul *drepturile autorității publice sau funcționarului public* nu este aplicabil organelor statale, care, în temei, exercită funcții cu caracter autoritar (de putere publică) și acțiunile lor urmează a fi efectuate în limite clar stabilite de legislație, ceea ce a determinat înaintarea unei propuneri în acest sens (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii).

15. Atribuțiile, dar și drepturile (împuternicirile) și obligațiile SFS și ale funcționarilor fiscali ar putea fi grupate, în scop de comoditate și claritate a prevederilor legislației, în următoarele categorii:

- 1) atribuții organizatorico-administrative;

- 2) atribuții privind finanțele, patrimoniul și achizițiile publice;
- 3) atribuții privind promovarea legislației fiscale și a documentelor de politici;
- 4) atribuții privind tehnologiile informaționale;
- 5) atribuții de reprezentare;
- 6) atribuții privind colaborarea cu alte autorități și instituții, inclusiv colaborarea internațională.
- 7) atribuții privind evidența și deservirea contribuabililor;
- 8) atribuții privind controlul fiscal și onorarea obligației fiscale;
- 9) atribuții privind executarea silită;
- 10) atribuții privind prevenirea încălcărilor legislației și aplicarea răspunderii juridice față de contribuabili;
- 11) atribuții de natură nefiscală.

16. Conform legislației fiscale, SFS, în persoana Directorului, emite ordine, indicații, dispoziții. Nu este clar care din aceste acte au caracter normativ și care – caracter individual, sau care pot avea caracter mixt. Respectiv, nu este clar modul de punere a lor în aplicare și, în afară de aceasta, nu sunt clare categoriile acestora, deoarece, conform legislației fiscale, apar acte și cu alte denumiri: instrucțiuni, regulamente, avize, cereri, citații, acte de control, procese-verbale de constatare a încălcărilor, decizii, somații, avertizări. Prin urmare, ar fi necesară o reglementare mai amplă în legislație a aspectelor ce țin de procedura emiterii, intrării în vigoare și aplicării actelor SFS, chiar reieșind din faptul că acestea, deseori, ating anumite drepturi și interese legitime ale persoanelor fizice și juridice. Unele din aceste deficiente sunt propuse a fi excluse (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii).

- Conform legislației, funcționarii fiscali au anumite drepturi, deși ar trebui să fie menționate împuternicirile, cum ar fi:

- să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii respectă legislația fiscală;
- să citeze la organul fiscal contribuabilul și alte persoane. Neprezentarea persoanei fizice citate la data și ora stabilită în citație nu împiedică efectuarea de către organul fiscal a actelor procedurale fiscale. Considerăm că, pentru a asigura principiul participării sau accesului la procedura fiscală și al dreptului de a fi audiat, ar trebui să fie menționat „din motive neîntemeiate”;
- să solicite organelor competente din alte state informații despre activitatea contribuabililor, fără acordul acestora din urmă, deși, pentru a asigura principiile transparenței și accesului la informație, ar trebui să fie stabilit – „cu informarea ulterioară a contribuabilului”; să prezinte organelor competente din alte state informații despre relațiile contribuabililor străini cu cei

autohtoni, fără acordul sau înștiințarea acestora din urmă. Este același lucru, inclusiv asemenea abordare dă peste cap principiul conformării voluntare, proclamat în legislația fiscală.

17. Funcționarii fiscali au un șir de obligații prevăzute de legislația fiscală, care, ca și în cazul drepturilor, se echivalează cu cele ale SFS, fapt ce creează incertitudini. SFS ar trebui să aibă atribuții – clare din punct de vedere al competenței materiale și teritoriale –, din care rezultă împuterniciri, obligații și drepturi ale funcționarilor fiscali, cum ar fi, de exemplu:

- să efectueze, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite. Reieșind din principiile proporționalității și echității, SFS ar trebui – din inițiativă proprie și imediat – să inițieze procedura respectivă, cu anunțarea contribuabilului, care va avea un efect cu mult mai mare decât acțiunile de popularizare sau organizarea de concursuri;

- să efectueze controale fiscale și să întocmească actele de rigoare, deseori fiind stabilite moratorii ca mod de stimulare a businessului. Asemenea măsuri le considerăm ineficiente, având în vedere faptul că activitatea oricărui organ statal trebuie să fie stabilă, coerentă și previzibilă. În afară de aceasta, este afectată, în perspectivă, disciplina contribuabililor.

18. Ar fi necesar a se stabili mai concret răspunderea funcționarilor Serviciului Fiscal de Stat, având în vedere noua categorie de *funcționari fiscali cu statut special*.

3. LOCUL ȘI ROLUL AUTORITĂȚILOR VAMALE ÎN DOMENIUL ADMINISTRĂRII FISCALE DIN REPUBLICA MOLDOVA

3.1. Locul autorităților vamale în sistemul autorităților ce exercită atribuții în domeniul fiscal

Sub aspect evolutiv, autorități vamale au existat din cele mai vechi timpuri, inclusiv în perioada otomană și în timpul unificării vămilor celor două principate (Moldova și Țara Românească) [211, p. 53], când taxele vamale erau percepute la vămile din fruntarii (la hotar).

Istoria sistemului vamal al Republicii Moldova [133] își are începuturile imediat după proclamarea independenței și a suveranității Republicii Moldova, adică la 4 septembrie 1991, odată cu intrarea în vigoare a Decretului Președintelui nr. 189 din 03.09.91 „Cu privire la subordonarea instituțiilor vamale situate pe teritoriul Republicii Moldova”. Actul normativ dispunea trecerea sub gestiunea Guvernului Republicii Moldova a tuturor structurilor vamale din teritoriu, compuse, la acel moment, din vama Ungheni, vama Leușeni și vama internă Chișinău.

Sistemul vamal s-a format în regim de urgență, în scurt timp fiind amenajate posturi de control vamal, fiind angajat efectivul de inspectori vamali. În anul 1992, birourile vamale Ungheni și Leușeni au fost reorganizate, creându-se patru birouri vamale noi la frontiera cu România: Sculeni, Costești, Cahul și Giurgiulești. Tot în acest an, au fost puse bazele activității a 22 de puncte de control vamal la frontiera Republicii Moldova cu Ucraina, activitate legalizată prin semnarea la 20 martie 1993 a Acordului între Guvernul Republicii Moldova și Cabinetul de Miniștri al Ucrainei „Cu privire la punctele de trecere a frontierei vamale”. Primul Cod vamal – actul legislativ de bază, care reglementează principiile organizatorice și de activitate ale sistemului vamal – a fost adoptat la 9 martie 1993 [49]. O altă redacție a Codului vamal a fost adoptată la 20 iulie 2000 [46], iar ultima redacție – la 24 august 2021 [46]. De asemenea, din luna octombrie a anului 1994, Republica Moldova a devenit membru cu drepturi depline al Organizației Mondiale a Vănilor.

În prezent, autoritățile vamale includ Serviciul vamal, subordonat Ministerul Finanțelor, vămile și posturile vamale. Departamentul Controlului Vamal a fost trecut din subordinea Guvernului în cea a Ministerului Finanțelor, în urma modificării Legii cu privire la Guvern din 28 mai 1998 [191].

Organizarea și activitatea organelor vamale este reglementată, în temei, prin Codul vamal [45], CF RM [47], Legea cu privire la Serviciul Vamal din 21 decembrie 2017 [152], Legea cu

privire la tariful vamal din 20 noiembrie 1997 [189], Legea privind aprobarea Nomenclaturii combinate a mărfurilor din 25 iulie 2014 [167] și Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 4 din 2 ianuarie 2007 „Cu privire la aprobarea structurii, efectivului-limită și a Regulamentului Serviciului Vamal” [112, Art. 15].

Legislația fiscală prevede colectarea impozitelor și taxelor și la introducerea mărfurilor, bunurilor și obiectelor pe teritoriul vamal al Republicii Moldova. Autoritățile vamale exercită administrarea fiscală în partea ce ține de achitarea impozitelor și taxelor ce rezultă din operațiunile de import-export, adică execută politica statului în domeniul relațiilor economice externe.

Referitor la statutul juridic al organelor vamale în general, există mai multe studii [66; 67, p. 40-48; 21, p. 11-17; 268, p. 20-32], însă scopul cercetării noastre este de a identifica statutul juridic al organelor vamale doar din perspectiva unei laturi a activității lor – cea a administrării fiscale. Aceasta este necesar și pentru că în literatura de specialitate nu se acordă atenția cuvenită activității autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, în complex sau ca sistem administrativ, având ca efect final contribuabilul, pentru ca acesta să se simtă „confortabil”, începând cu apariția obligației fiscale și terminând cu stingerea acesteia, inclusiv restituirea echitabilă a sumei impozitului sau a taxei achitate în plus.

Conform art. 154 din Codul fiscal [47], organele vamale exercită drepturi ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal, potrivit Codului vamal, CF RM, în cazurile expres prevăzute de el, precum și altor acte normative adoptate în conformitate cu acestea. Articolul respectiv conține și termenul de *drepturi*, ceea ce nu este adecvat activității unui organ statal, argumentele fiind expuse pe parcurs. Din aceste considerente, termenul de *drepturi* se propune a fi exclus din actele normative (a se vedea propunerile de *lege ferenda* din Concluzii).

Conform unor opinii din literatura de specialitate [68, p. 37], organele vamale sunt organe ale puterii executive, care au caracter de organe de drept, activează în numele statului, sunt împuternicite cu atribuții, își îndeplinesc funcțiile și sarcinile în sfera activității vamale și în alte domenii, cu ajutorul formelor și metodelor de activitate specifice și sunt responsabile de aplicarea reglementărilor vamale și a altor reglementări conexe. În afară de caracterul executiv și de calitatea de organe de drept, organelor vamale le este recunoscut și statutul de organe cu atribuții fiscale. Autorul Erhan I. recunoaște ideea expusă de noi [68, p. 37-38] că organele vamale ocupă un loc specific în cadrul administrării fiscale, exercitând atribuții privind asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și plasării mărfurilor în regimul vamal respectiv, conform legislației vamale și ținând cont de specificul legislației fiscale [254, p. 65-71]. Însă autorul respectiv menționează că aspectul de administrare fiscală poate fi abordat doar împreună cu

celelalte aspecte de executare și aplicare a reglementărilor legale, mai ales că procedura de încasare a plăților vamale este interdependentă și rezultă din diferite etape ale vămuirii mărfurilor, cum ar fi trecerea peste frontiera vamală, declararea, controlul vamal al mărfurilor și al mijloacelor de transport etc. Suntem de acord cu această afirmație, însă ea nu este completă. Încasarea taxelor vamale este o procedură de încasare a unui impozit, adică, efectiv, este similară unei proceduri fiscale. Doar toate etapele vămuirii menționate sunt efectuate, în mare parte, în scopul aplicării taxelor vamale și a altor impozite și taxe. Deosebirea constă în faptul că pentru unele impozite și taxe se aplică proceduri fiscale ordinare, iar în cazul taxelor vamale, T.V.A., accizele la operațiunile de import se aplică reieșind din specificul operațiunilor de import – export și al trecerii peste frontiera vamală, adică sunt niște proceduri vamale care pot fi mai complexe sau tot atât de complexe ca alte proceduri fiscale.

Conform Legii privind administrația publică centrală de specialitate [168, art. 14], autoritățile administrative din subordinea ministerelor sunt persoane juridice de drept public. În subordinea ministerelor pot fi create autorități administrative cu forma de organizare juridică de agenții, servicii de stat și de inspectorate de stat. *Agencia* este considerată o structură organizațională separată în sistemul administrativ al unui minister, care se constituie pentru exercitarea funcțiilor de gestionare a anumitor subdomenii sau sfere din domeniile de activitate a ministerului. *Serviciul de stat* este o structură organizațională separată în sistemul administrativ al unui minister, care se constituie pentru prestarea serviciilor publice administrative (de înregistrare de stat, de eliberare a actelor necesare pentru inițierea și/sau desfășurarea afacerii și în alte domenii). *Inspectoratul de stat* este o structură organizațională separată în sistemul administrativ al unui minister, care se constituie exclusiv pentru exercitarea funcțiilor de supraveghere și control de stat în subdomenii sau în sfere din domeniile de activitate a ministerului. Prin urmare, organele vamale, la fel ca și SFS, din punct de vedere a statutului juridic, ar fi mai apropiate de o agenție.

După cum a fost menționat, Serviciul Vamal este o autoritate administrativă aflată în subordinea Ministerului Finanțelor, care elaborează și promovează politica vamală a statului, stabilește obiectivele și indicatorii de performanță ai Serviciului Vamal, aprobă bugetul Serviciului Vamal, solicită și examinează informațiile și rapoartele privind activitatea Serviciului Vamal, exercită și alte atribuții prevăzute de lege. Până în data de 15 februarie a fiecărui an, Serviciul Vamal prezintă la Ministerul Finanțelor raportul anual privind activitatea sa din anul precedent. Raportul anual se publică pe pagina web oficială a Serviciului Vamal [152, art. 1 și 4]. Așadar, între Serviciul Vamal și Ministerul Finanțelor există raporturi administrative de subordonare [34, p. 29-30]. Conform legislației din domeniul administrației publice centrale [168, art. 15], în chestiunile ce țin de realizarea propriei misiuni, autoritățile administrative din subordinea

ministerelor dispun de autonomie decizională, cu excepțiile stabilite prin lege. Ministrul anulează actele administrative ale autorităților administrative din subordinea ministerului, emise cu încălcarea legislației sau pe motive de inoportunitate. Aceste prevederi sunt discutabile sub aspectul unor principii de organizare și funcționare a administrației publice centrale de specialitate, cum ar fi: delimitarea funcțiilor de elaborare și de promovare a politicilor de cele de implementare a acestora; atribuire clară a responsabilităților și competențelor, evitând ambiguitatea, dublarea și suprapunerea lor [168, art. 4]. Prin urmare, ar fi suficient ca Serviciul Vamal să fie obligat să urmeze documentele de politici, elaborate și promovate de Ministerul Finanțelor, și doar în aceste cazuri, inclusiv pe motive de legalitate, ministerul poate interveni, ori, altfel, Serviciul Vamal se transformă, efectiv, în subdiviziune structurală a Ministerului Finanțelor, care, în același timp, promovează politicile în domeniu, fapt contrar altui principiu – cel de deservire eficientă a cetățenilor [168, art. 4]. Respectiv, autonomia decizională trebuie să fie asigurată cu adevărat în activitatea practică.

Din punct de vedere structural, Serviciul Vamal este format din:

- aparatul central;
- birourile vamale, ca subdiviziuni teritoriale cu personalitate juridică, aflate în subordinea aparatului central, și
- posturile vamale, ca subdiviziuni teritoriale fără personalitate juridică, aflate în subordinea birourilor vamale [152, art. 5].

Regulamentul privind organizarea și funcționarea Serviciului Vamal și efectivul-limită al acestuia se aprobă de către Guvern, la propunerea ministrului finanțelor [112, Art. 15]. Structura de ansamblu a Serviciului Vamal și a aparatului central se aprobă de către ministrul finanțelor, iar structura organizatorică a subdiviziunilor teritoriale ale Serviciului Vamal – de către directorul acestuia [112, pct. 11 din Anexa 3]. Prin urmare, structura organizatorică a Serviciului Vamal este mai clară, comparativ cu cea a SFS, dar modalitatea de aprobare a acesteia este la fel de incertă, adică imprevizibilă și netransparentă. Cu atât mai mult că aceste prevederi nu erau corelate cu cele ale Codului vamal, care stabilea că nicio autoritate publică, cu excepția Parlamentului și a Guvernului, nu este în drept să emită decizii cu privire la competența organelor vamale, să le modifice atribuțiile, să le impună alte funcții sau să intervină în activitatea lor [46, art. 9]. Conform noilor prevederi ale Codului vamal, aceste neconcordanțe au decăzut [45, Art. 238].

Conform normelor Codului fiscal al Republicii Moldova [47, art. 131], principalele organe care exercită atribuții de administrare fiscală sunt Serviciul Fiscal de Stat, organele vamale și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor. De asemenea, se admite să existe și alte organe abilitate. Aceste organe, în procesul exercitării atribuțiilor respective,

conlucrează între ele și colaborează cu alte autorități publice. Prin urmare, în esență, între SFS și Serviciul Vamal există niște raporturi administrative de colaborare [34, p. 29-30], deși, după cum am menționat în capitolul precedent, aceleași prevederi ale legislației fiscale stipulau că SFS avea dreptul să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală. Apare întrebarea dacă prin alte persoane se avea în vedere și Serviciul Vamal, deoarece în normele anterioare exista expres asemenea prevedere. Odată cu modificările operate în legislația fiscală, aceste incertitudini au dispărut parțial, deși noțiunea de *contribuabil* rămâne destul de largă [47, art. 5 pct. 2)].

Organele cu atribuții de administrare fiscală, în cazul efectuării unor acțiuni în baza înțelegerilor reciproce, se informează despre măsurile întreprinse și despre rezultatele lor, fac schimb de informații în scopul exercitării atribuțiilor. Prin urmare, trebuie să existe o legătură permanentă dintre SFS, Serviciul Vamal și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale. Legislația fiscală [47, art. 131 alin. 7] prevede schimbul de date automatizat între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autorități publice, prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern și reglementate prin legislația privind schimbul de date și interoperabilitate.

Organele cu atribuții de administrare fiscală au dreptul să colaboreze cu organele competente din alte țări și să fie membre ale organizațiilor internaționale de specialitate [47, art.131]. Respectiv, Serviciul Vamal asigură îndeplinirea obligațiilor internaționale ale statului în domeniul vamal, reprezintă Serviciul Vamal în relațiile cu instituțiile și autoritățile naționale și cu organizațiile internaționale din domeniu [152, art. 6]. Modul de colaborare și de activitate este stabilit în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Serviciul vamal, de asemenea, prezintă Ministerului Finanțelor informațiile necesare îndeplinirii de către acesta a atribuțiilor sale, inclusiv în scopul elaborării/reformulării politicii fiscale.

Conform prevederilor Legii cu privire la Serviciul Vamal [152, art. 3], Serviciul Vamal colaborează cu societatea civilă, asigurând accesul la informațiile oficiale, cu excepția celor cu accesibilitate limitată, publicarea pe pagina sa web oficială a informațiilor cu caracter public și transparența procesului decizional, în modul stabilit de legislație.

Prin urmare, CF RM și Codul vamal ar trebui să includă prevederi care ar fi suficiente pentru a stabili obligația fiscală finală a contribuabilului. În dependență de aceasta, trebuie să fie determinat rolul fiecărui organ cu atribuții fiscale, inclusiv al organelor vamale.

3.2. Competența autorităților vamale în domeniul administrării fiscale

După cum am menționat în subcapitolul precedent, organele vamale exercită atribuții de administrare fiscală potrivit Codului fiscal, Codului vamal și altor acte normative, adoptate în conformitate cu acestea.

Conform unor opinii din literatura de specialitate [68, p. 40-48], în general, organele vamale, în domeniul implementării politicii vamale a statului, activează în următoarele direcții:

Reglementarea tarifară, care include:

- funcția protecționistă – protejarea mărfurilor și a producătorului național;
- funcția fiscală – perceperea taxelor vamale la bugetul național.

Reglementarea netarifară:

- interdicțiile de introducere sau scoatere a anumitor categorii de mărfuri;
- licențierea și cotarea anumitor categorii de mărfuri;
- sistemul permisiv de introducere și scoatere a anumitor categorii de mărfuri;
- certificarea anumitor mărfuri privind securitatea și corespunderea standardelor stabilite de stat;
- procedura de control al exportului;
- procedura de declarare a mărfurilor, care asigură controlul fitosanitar, controlul veterinar, controlul valutar, controlul sanitaro-igienic.

Originea mărfurilor și evaluarea vamală:

- stabilirea originii mărfurilor, și anume cea care delimitează mărfurile „obținute integral în țara respectivă” de mărfurile care au suferit o „ultimă transformare substanțială”;
- valoarea în vamă a mărfurilor constituie baza de calcul a taxei vamale, a taxei pe valoare adăugată, a accizului și a taxei pentru proceduri vamale.

Încasarea și acumularea plăților vamale:

- taxa vamală;
- taxa pe valoarea adăugată;
- accizele;
- taxa pentru proceduri vamale.

Procedurile vamale care trebuie să fie simple, clare și ușor de înțeles și să asigure:

- declararea și transmiterea sub control vamal a tuturor mărfurilor;
- prelucrarea declarațiilor vamale după principiul declarării de sine stătător a mărfurilor de către importatori sau reprezentanții vamali;

- reducerea etapelor de vămuire până la minimum;
- introducerea unui control vamal selectiv și rezultativ;
- permiterea trecerii procedurilor de vămuire atât de rapid, pe cât este posibil;
- asigurarea achitării și încasării în bugetul de stat a taxelor și impozitelor necesare;
- asigurarea prezentării informației pentru întocmirea unei statistici actuale privind

activitatea economică externă.

Administrarea regimurilor vamale:

1) regimuri vamale definitive:

- import;
- export;

2) regimuri vamale suspensive:

- tranzit;
- antrepozit vamal;
- perfecționare activă;
- transformare sub control vamal;
- admitere temporară;
- perfecționare pasivă;

3) În cadrul regimurilor specificate, apar regimurile vamale cu impact economic:

- antrepozit vamal;
- perfecționare activă;
- transformare sub control vamal;
- admitere temporară;
- perfecționare pasivă.

Controlul și supravegherea vamală:

1) controlul vamal este efectuat în exclusivitate de organele vamale, sub următoarele forme discutate în doctrină [24, p. 59-63]:

- verificarea documentelor și informațiilor prezentate în scopuri vamale;
- controlul fizic (controlul mărfurilor și mijloacelor de transport, controlul corporal

ca o formă excepțională de control vamal);

- evidența mărfurilor și a mijloacelor de transport;
- interogarea verbală a persoanelor fizice și a persoanelor cu funcții de răspundere;
- verificarea sistemului de evidență și a dărilor de seamă;
- controlul ulterior prin reverificarea declarațiilor vamale;

- controlul depozitelor provizorii, al antrepozitelor vamale, al zonelor libere, al magazinelor duty-free, al altor teritorii și spații unde se pot afla mărfuri și mijloace de transport supuse controlului vamal sau unde se pot desfășura activități supuse supravegherii vamale;

- controlul ulterior prin audit post-vămuire;
- efectuarea altor operațiuni prevăzute de Codul vamal și de alte acte normative.

2) supravegherea vamală, la rândul ei, poate fi obligatorie și facultativă.

Administrarea riscurilor, care este eficientă pentru:

- o mai bună alocare și redistribuire a resurselor umane;
- creșterea nivelului de conformare cerințelor legale;
- creșterea și asigurarea colectărilor suplimentare la buget;
- prevenirea și combaterea fraudelor vamale și a contrabandei;
- asigurarea transparenței în activitatea vamală și în procesul decizional;
- stabilirea unui dialog constructiv între vamă și reprezentanții mediului de afaceri;
- facilitarea transportului și comerțului internațional.

Auditul post-vămuire – formă de control vamal ulterior, care are drept scop verificarea respectării legislației în vigoare de către persoanele stabilite în Republica Moldova la momentul trecerii mărfurilor peste frontiera vamală a Republicii Moldova și al plasării acestora sub o destinație vamală.

Protecția proprietății intelectuale.

Statistica vamală:

- a comerțului extern,
- specială.

Acceptăm aceste direcții, prin care se manifestă competența generală a organelor vamale. Respectiv, prin intermediul acestor direcții de activitate, organele vamale exercită atribuții ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal, potrivit Codului vamal, Codului fiscal, în cazurile expres prevăzute de el, precum și altor acte normative, adoptate în conformitate cu acestea [47, art. 154].

Conform Legii cu privire la Serviciul Vamal [152, art. 7], această autoritate are misiune și funcții de bază, ceea ce – din punct de vedere administrativ-juridic – și formează competența generală a acestei autorități, cum ar fi: asigurarea respectării reglementărilor vamale și a legislației fiscale la trecerea mărfurilor și a mijloacelor de transport peste frontiera vamală; perceperea drepturilor de import și a drepturilor de export. De asemenea, Serviciul Vamal exercită un șir de atribuții principale și drepturi generale – termen contestat în prezenta lucrare, fiind vorba de

împuterniciri. Astfel, merită atenție următoarele atribuții, care au tangență nemijlocită cu domeniul administrării fiscale [152, art. 8]:

- asigură respectarea drepturilor și intereselor legitime ale persoanei în cadrul activității vamale;
- apără interesele economice ale statului;
- constată și sancționează contravenții și infracțiuni, desfășoară activitatea operativă de investigații, în conformitate cu legislația în vigoare;
- aplică acțiuni de executare silită;
- desfășoară activitățile necesare pentru administrarea riscurilor;
- colaborează cu alte autorități publice, instituții și cu organe de ocrotire a normelor de drept, care au obligația să-i acorde asistență;
- participă la elaborarea politicii vamale a statului și la elaborarea măsurilor de politică economică, ce țin de trecerea mărfurilor peste frontiera vamală, și aplică aceste măsuri, adică la elaborarea politicilor în domeniu;
- asigură popularizarea legislației vamale și accesul la informații de interes public.

În ceea ce privește drepturile generale [152, art. 9] (*notă*: efectiv, fiind vorba de împuterniciri), acestea presupun, sub aspectul administrării fiscale, următoarele:

- exercită controlul asupra legalității introducerii/scoaterii mărfurilor și a mijloacelor de transport în/din teritoriul vamal al statului;
- solicită și primesc de la persoanele fizice și juridice informațiile și documentele necesare pentru scopuri vamale;
- efectuează, în modul stabilit, controlul ulterior al activității economice externe a plătitorilor vamali, după efectuarea vămuirii mărfurilor provenite din tranzacțiile economice externe. Prin urmare, atribuțiile Serviciului Vamal pot continua și pe teritoriul statului, de rând cu alte autorități cu competențe în domeniul administrării fiscale.

Organele vamale au un șir de obligații, conform prevederilor din CF RM [47, art. 155], ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal, inclusiv:

- de a trata cu respect și corectitudine contribuabilul, pe reprezentantul lui, pe alți participanți la raporturile fiscale;
- de a informa contribuabilul, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative respective;
- de a informa contribuabilul despre drepturile și obligațiile lui;

- de a elibera contribuabilului, la cerere, certificate privind stingerea obligației fiscale;
- de a nu divulga informațiile care constituie secret fiscal;
- de a prezenta SFS documente și informații privind respectarea legislației fiscale, calcularea și vărsarea la buget a impozitelor și taxelor prevăzute de Codul fiscal, aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal, de a executa cerințele legitime ale funcționarului fiscal. Această atribuție este un început în vederea creării unui sistem unic de evidență a obligațiilor fiscale globale (per ansamblu);
- de a ține evidența obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regimul vamal respectiv;
- de a aplica răspunderea, în conformitate cu legislația vamală, persoanelor care au încălcat legislația fiscală la trecerea frontierei vamale și/sau la plasarea mărfurilor în regim vamal. Prin urmare, în caz de încălcare a legislației fiscale, apare, de rând cu răspunderea fiscală, și răspunderea vamală.

Merită atenție, sub aspect evolutiv, atribuțiile Serviciului Vamal, prevăzute anterior conform prevederilor Codului vamal [46, art. 11]:

- participă la elaborarea politicii vamale a statului și implementează această politică;
- asigură respectarea legislației vamale și fiscale; apără drepturile și interesele legitime ale persoanei în cadrul activității vamale;
- contribuie, în limitele competenței, la asigurarea securității economice a statului;
- apără interesele economice ale statului;
- aplică procedeele vamale de reglementare a relațiilor economice și comerciale;
- încasează drepturile de import și drepturile de export. Prin drepturi de import; drepturi de export se înțelege taxa vamală, taxa pentru procedurile vamale, taxa pe valoarea adăugată, accizele și orice alte sume care se cuvin statului la importul de mărfuri, încasate de organul vamal în conformitate cu legislația; taxa pentru procedurile vamale, orice alte sume care se cuvin statului la exportul de mărfuri, încasate de organul vamal în conformitate cu legislația;
- coordonează aplicarea Nomenclurii combinate a mărfurilor;
- gestionează Tariful Vamal Integrat al Republicii Moldova (TARIM);
- participă la elaborarea măsurilor de politică economică referitor la trecerea mărfurilor peste frontiera vamală și aplică aceste măsuri;
- luptă împotriva contrabandei, a încălcării reglementărilor vamale și a legislației fiscale care se referă la trecerea mărfurilor peste frontiera vamală, curmă trecerea ilegală peste

frontiera vamală a substanțelor stupefiante, a armamentului, a obiectelor de artă, a obiectelor cu valoare istorică și arheologică, a obiectelor proprietate intelectuală, a speciilor de animale și plante (derivate și părți ale lor) pe cale de dispariție, a altor mărfuri;

- contribuie la prevenirea și combaterea spălării banilor, precum și a terorismului internațional;
- exercită și perfecționează controlul vamal, efectuează vămuirea, creează condiții pentru accelerarea traficului de mărfuri peste frontiera vamală;
- contribuie și participă la elaborarea statisticii vamale a comerțului exterior și a statisticii vamale speciale;
- contribuie la realizarea măsurilor de apărare a securității statului, de asigurare a ordinii publice și morale, de apărare a vieții și sănătății oamenilor, de ocrotire a florei și faunei, a întregului mediu înconjurător, de protecție a pieței interne;
- exercită controlul vamal asupra valorilor valutare, în limitele competenței;
- asigură îndeplinirea obligațiilor internaționale ale statului în domeniul vamal; participă la elaborarea acordurilor internaționale în domeniul vamal, la colaborarea cu organele vamale, cu alte autorități publice din străinătate, cu organizațiile internaționale în domeniul vamal;
- efectuează cercetări științifice, oferă consultații în domeniu;
- dezvoltă baza tehnico-materială și socială a organelor vamale, creează condiții pentru activitatea colaboratorilor vamali;
- gestionează sistemul de certificare a originii, în cazurile stabilite de Guvern, inclusiv certifică originea mărfurilor, și eliberează, contra plată, certificate de origine la exportul mărfurilor;
- desfășoară activitățile necesare pentru administrarea riscurilor;
- asigură diseminarea legislației vamale și accesul la informațiile de interes public;
- dezvoltă parteneriatul public-privat în domeniul vamal și colaborează cu mediul de afaceri;
- exercită alte atribuții stabilite de legislație.

Noile prevederi ale Codului vamal [45, Art. 238] nu sunt atât de specifice sub aspectul competențelor și atribuțiilor Serviciului Vamal, ele fiind repartizate în dependență de specificul raporturilor vamale reglementate. Noua legislație vamală introduce noțiunea de „datorie vamală” [45, art. 5], ceea ce păstrează distanța dintre reglementările privind obligațiile ce rezultă din impozite și taxe și unificarea acestora.

Generalizând cele menționate, competențele și atribuțiile autorităților vamale ce țin de administrarea impozitelor și taxelor, percepute, în principal, la trecerea frontierei vamale, pot fi clasificate în următoarele categorii:

- 1) atribuții privind asistența și controlul contribuabililor;
- 2) atribuții privind determinarea obligațiilor fiscale sau a drepturilor de import/export (datoriei vamale), conform terminologiei din legislația vamală;
- 3) atribuții privind aplicarea răspunderii juridice față de contribuabili.

În opinia noastră, în cazul depistării unor încălcări ale legislației vamale și fiscale, precum și în alte cazuri, autoritățile vamale ar urma să-și coordoneze acțiunile cu SFS (cum ar fi în cazul unor mărfuri, bunuri, aflate în circulație pe teritoriul Republicii Moldova), această activitate fiind realizabilă printr-o Agenție de Administrare Fiscală, ca organ unic, sau, posibil, chiar printr-o Agenție de Stat de Administrare a Veniturilor Publice, având în vedere și veniturile nefiscale, care intră în competența autorităților menționate.

Pentru comparație, în România există „Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)”, care este organizată și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, în subordinea Ministerului Finanțelor Publice, ce include în componența sa Direcția generală a vămilor [128]. La fel, în Marea Britanie activează Departamentul Veniturilor și Vămilelor (HM Revenue & Customs), cu statut non-ministerial [225].

În procesul exercitării atribuțiilor, autoritățile vamale, în calitate de organe ale administrației publice centrale de specialitate, emit acte administrative sub formă de ordine și dispoziții [112, pct. 8], noua legislație referindu-se, în temei, la decizii vamale [45, Secțiunea 3-a, Capitolul II din Titlul I], care pot fi de două feluri:

- 1) acte cu caracter normativ privind executarea legislației vamale și fiscale – în domeniul relațiilor de import – export. Conform prevederilor Codului vamal [46, art. 12], Serviciul Vamal emite, în limitele competenței, acte normative în domeniul vamal, executorii pentru organele vamale, pentru alte autorități publice și pentru persoane. Actele normative emise de Serviciul Vamal intră în vigoare în conformitate cu legislația privind actele normative [160, art. 56]. Respectiv, actele menționate ar urma să fie puse în aplicare în modul prevăzut pentru actele normative departamentale. Noua legislație vamală acordă mai puțină atenție actelor cu caracter normativ ale Serviciului Vamal, dar prevede existența unui act cu caracter general, cum ar fi Regulamentul privind punerea în aplicare a Codului vamal [45, art. 1 alin. 3];

- 2) acte cu caracter individual, care reglementează situații concrete și se referă la persoane concrete. În calitate de asemenea acte pot servi actele autentificate (perfectate) de către autoritățile vamale (declarații vamale etc.); actele de control (a documentelor, mărfurilor,

bunurilor) și procesele-verbale de constatare a încălcărilor regulilor vamale (inclusiv cele despre achitarea impozitelor și taxelor); decizii privind aplicarea răspunderii contravenționale (materiale) pentru încălcarea legislației vamale și fiscale sau privind examinarea cererilor, a reclamațiilor și a propunerilor contribuabililor; ordine și dispoziții cu caracter intern.

Conform doctrinei, dar și unor prevederi din legislație [34, p. 42; 37], actele cu caracter individual intră în vigoare din momentul aducerii lor la cunoștința persoanelor interesate. Propunerile referitoare la actele SFS, în special cele ce îi vizează pe contribuabili, ar fi aplicabile și Serviciului Vamal – fie prin expunerea în Codul vamal, fie cu unele referințe la CF RM (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii), deși noua legislație vamală are deja mai multe elemente privind procedura administrativă referitoare la deciziile vamale (termene, condiții, tipuri de decizii, dreptul la replică, intrarea în vigoare și comunicarea, gestionarea, suspendarea și anularea (revocarea și modificarea) [45, Secțiunea 3-a, Capitolul II din Titlul I]. Acestea ar putea fi preluate și combinate cu propunerile *de lege ferenda*, menționate pentru toate procedurile de natură fiscală sau similară. De asemenea, aspectele privind misiunea, funcțiile, drepturile SFS, elucidate anterior, sunt pe deplin aplicabile și organelor vamale [152, art. 7].

3.3. Corelația competențelor autorităților vamale cu alte autorități ce exercită atribuții fiscale

Conform prevederilor CF al RM [47, art. 131], organele cu atribuții de administrare fiscală, în procesul exercitării atribuțiilor respective, conlucrează între ele și colaborează cu alte autorități publice. Aceste organe, în cazul efectuării unor acțiuni în baza înțelegerilor reciproce, se informează despre măsurile întreprinse și despre rezultatele lor, fac schimb de informații, în scopul exercitării atribuțiilor. Prevederile respective sunt insuficiente sub aspectul, de exemplu, că organele fiscale și organele vamale, în afară de administrarea principalelor impozite și taxe, au activități care se intersectează, cum ar fi administrarea T.V.A. și a accizelor, adică a impozitelor indirecte. Respectiv, sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre procedurile fiscale și cele vamale, astfel încât contribuabilul să poată gestiona „confortabil” obligația fiscală, indiferent că aceasta provine din activitate internă sau externă.

Un început al acestui proces îl constituie prevederile legale, conform cărora schimbul automatizat de date între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autoritățile publice se realizează prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern. Această platformă informațională ține de procesul de guvernare electronică [102, pct. 3.4.2 din Anexă],

proces răspândit la nivel mondial. Însă guvernarea electronică reprezintă doar un proces de optimizare prin intermediul tehnologiilor informaționale. Respectiv, trecerea la prestarea serviciilor publice „în lumea virtuală” necesită mecanisme, inclusiv juridice și instituționale, similare sau poate chiar mai complexe decât cele din „lumea reală”.

Astfel, organele cu atribuții de administrare fiscală au dreptul să colaboreze cu organele competente din alte țări și să fie membre ale organizațiilor internaționale de specialitate. Modul de colaborare și de activitate este stabilit în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte.

Serviciul Vamal, dar și alte autorități cu atribuții de administrare fiscală, este în drept să prezinte informațiile de care dispune referitor la un contribuabil concret următoarelor autorități publice și persoane [47, art. 131 alin. 5]:

- 1) funcționarilor fiscali și persoanelor cu funcție de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală, în scopul îndeplinirii de către ei a atribuțiilor de serviciu;
- 2) autorităților administrației publice centrale și locale, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- 3) instanțelor de judecată, în scopul examinării cazurilor ce țin de competența acestora;
- 4) organelor de drept – informația necesară în cadrul urmăririi penale și/sau privind încălcările fiscale;
- 5) Comisiei Electorale Centrale și Curții de Conturi, în scopul îndeplinirii funcțiilor acestora;
- 6) organelor fiscale ale altor țări, în conformitate cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte;
- 7) executorilor judecătorești, pentru aplicarea documentelor executorii;
- 8) coordonatorilor oficiilor teritoriale ale Consiliului Național pentru Asistență Juridică Garantată de Stat, pentru verificarea veniturilor solicitanților de asistență juridică garantată de stat;
- 9) organelor abilitate cu funcții în domeniul migrației – informația despre obiectele impozabile ale imigranților, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- 10) organelor cu atribuții de aprobare a prețurilor și tarifelor, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- 11) contribuabilului și/sau asociatului/acționarului acestuia – informația cu caracter personal despre acesta privind obligațiile fiscale și alte plăți la bugetul public național, a căror evidență este ținută de SFS;

12) mijloacelor de informare în masă – informația despre sumele de plăți achitate la bugetul public național și/sau încălcările fiscale, dacă acest fapt nu este în detrimentul intereselor legale ale organelor de drept și judiciare;

13) administratorilor autorizați, în conformitate cu prevederile legislației insolvențelor, și administratorilor autorizați.

14) fondatorilor și/sau acționarilor întreprinderii – informația privind lipsa sau existența restanțelor (eliberarea certificatelor privind lipsa sau existența restanțelor) [155, Art. I pct. 79];

15) biroului istoriilor de credit – informația referitoare la veniturile obținute din sursele de venit de către un contribuabil concret, în scopul evaluării contribuabilului la faza precontractuală și al monitorizării angajamentelor de plată, în baza unui acord stabilit între părți [155, Art. I pct. 79];

16) Consiliului Concurenței, în scopul examinării cazurilor din domeniul concurenței, al ajutorului de stat și al publicității [149, Art. II, pct. 2].

Serviciul vamal, de asemenea, prezintă Ministerului Finanțelor informațiile necesare îndeplinirii de către acesta a atribuțiilor sale, inclusiv în scopul elaborării/reformulării politicii fiscale.

Respectiv, persoanele și autoritățile menționate poartă răspundere, conform legislației, pentru neasigurarea confidențialității și securității informației primite, precum și pentru utilizarea ei în alte scopuri decât cele stabilite [47, art. 131 alin. 6].

În opinia noastră, în scopul asigurării unei administrări mai eficiente și al personificării răspunderii pentru colectarea veniturilor din impozite și taxe la bugetul de stat, ar fi necesar a se stabili în legislație un singur organ responsabil de plata principalelor impozite și taxe – acesta ar putea fi o Agenție guvernamentală, independentă de politicile în domeniu. Respectiv, această Agenție ar avea împuterniciri de a coordona celelalte organe centrale ale administrației publice ce exercită unele atribuții cu caracter fiscal, fiind împuternicită de a colecta toate impozitele și taxele generale de stat pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv cele care n-au fost colectate la trecerea frontierei vamale, însă era necesar de a fi colectate.

De asemenea, ar trebui creat un sistem unic informațional dintre toate organele ce exercită competențe de administrare fiscală, începutul fiind pus prin platforma de interoperabilitate instituită de Guvern. Autoritățile publice ar trebui să-și prezinte reciproc datele și materialele necesare îndeplinirii atribuțiilor lor, cu excepția datelor a căror prezentare este expres interzisă prin lege, inclusiv prin intermediul portalului guvernamental al cetățeanului și prin intermediul portalului guvernamental al antreprenorului [47, art. 131 alin. 5³].

Organul vamal, de rând cu SFS, trebuie să colaboreze cu alte autorități publice, inclusiv în domeniul administrării impozitelor și taxelor locale.

3.4. Concluzii la capitolul 3

În urma analizei problematicei prezentului capitol, au fost constatate următoarele:

1. Serviciul Vamal ocupă un loc important în procesul administrării impozitelor și taxelor percepute la trecerea frontierei vamale, care fac parte, de regulă, din categoria impozitelor indirecte. Această autoritate are obligații ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal.

2. Referitor la statutul juridic al organelor vamale există mai multe cercetări, însă unele se referă la identificarea statutului organelor vamale doar în cadrul unei laturi a activității acestor organe – cea care se referă la administrarea fiscală. Aceasta ar fi necesar, pentru a examina activitatea autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, în complex sau ca un sistem.

3. Legislația fiscală utilizează termenul de *drepturi* ale organelor vamale, ceea ce nu este adecvat activității unui organ statal sau unei autorități publice, care exercită împuterniciri conform unor norme permissive (de împuternicire).

4. Deși există diferite opinii, considerăm că procedura de încasare a taxelor vamale este una de încasare a unui impozit, adică, efectiv, este similară unei proceduri fiscale, doar cu specificul operațiunilor de import – export și al trecerii peste frontiera vamală, proceduri vamale care pot fi mai complexe sau tot atât de complexe ca unele proceduri fiscale.

5. Conform legislației privind administrația publică centrală de specialitate, în subordinea ministerelor pot fi create autorități administrative cu forma de organizare juridică de agenții, servicii de stat și de inspectorate de stat. Considerăm că Serviciul Vamal, la fel ca și SFS, din punct de vedere al statutului juridic, ar fi mai apropiat de o agenție.

6. Serviciul vamal, la fel ca și alte organe cu atribuții de administrare fiscală, în procesul exercitării atribuțiilor respective, conlucrează între ele și, de asemenea, colaborează cu alte autorități publice. Însă prevederile legislației sunt insuficiente sub aspectul că organele fiscale și organele vamale, în afară de administrarea principalelor impozite și taxe, au activități care se intersectează, cum ar fi administrarea T.V.A. și a accizelor, adică a impozitelor indirecte. Respectiv, sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre

procedurile fiscale și procedurile vamale, astfel ca contribuabilul să poată gestiona „confortabil” obligația fiscală, indiferent că aceasta provine din activitate internă sau externă.

7. Un început al procesului de conexiune a procedurilor fiscale și a celor vamale îl constituie prevederile legale, conform cărora schimbul automatizat de date între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autorități publice se realizează prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern.

8. Serviciul Vamal are dreptul să colaboreze cu organele competente din alte țări, să fie membru al organizațiilor internaționale de specialitate și să prezinte informații contribuabilului concret și diferitor autorități și persoane, în temei de drept public.

9. Competențele și atribuțiile autorităților vamale ce țin de administrarea impozitelor și taxelor percepute la trecerea frontierei vamale pot fi clasificate în următoarele categorii:

- a) atribuții privind asistența și controlul contribuabililor;
- b) atribuții privind determinarea obligațiilor fiscale, denumite, conform noii legislații, și datorie vamală;
- c) atribuții privind aplicarea răspunderii juridice față de contribuabili.

10. În procesul exercitării atribuțiilor, autoritățile vamale, în calitate de organe ale administrației publice centrale de specialitate, conform legislației vamale, emit acte administrative sub formă de ordine, dispoziții, decizii, care pot avea caracter normativ sau individual. Însă, în procesul activității, se utilizează și acte cu alte denumiri, cum ar fi: actele de sechestru; actele de control; procesele-verbale de constatare a încălcărilor; decizii privind aplicarea răspunderii contravenționale (materiale) pentru încălcarea legislației vamale și fiscale sau privind examinarea cererilor, a reclamațiilor și a propunerilor contribuabililor. Deși unele îmbunătățiri se atestă, este necesară reglementarea mai clară a regimului acestor acte, la fel ca și a actelor SFS.

11. Prezintă incertitudini sub aspectul statutului juridic al organelor vamale unii termeni și noțiuni, caracteristici mai mult documentelor de politici, cum ar fi *misiunea, funcțiile, sarcinile, drepturile* – noțiuni utilizate și în cazul SFS.

12. În scopul asigurării unei administrări mai eficiente și al personificării răspunderii pentru colectarea veniturilor din impozite și taxe la bugetul de stat, ar fi necesar a se stabili în legislație un singur organ responsabil de plata principalelor impozite și taxe – acesta ar putea fi o Agenție guvernamentală, de exemplu, Agenția de Administrare Fiscală, ca organ unic sau, posibil, chiar o Agenție de Stat de Administrare a Veniturilor Publice, având în vedere și veniturile nefiscale, care intră în competența autorităților menționate. Respectiv, o asemenea Agenție ar avea împuterniciri de a coordona celelalte organe centrale ale administrației publice, ce exercită atribuții cu caracter fiscal, fiind împuternicite de a colecta toate impozitele și taxele generale de stat pe

teritoriul Republicii Moldova, inclusiv cele care n-au fost colectate la trecerea frontierei vamale, însă era necesar de a fi colectate.

13. De asemenea, ar trebui creat un sistem unic informațional dintre toate organele ce exercită competențe de administrare fiscală, începutul fiind pus prin platforma de interoperabilitate, instituită de Guvern. Autoritățile publice ar urma să-și prezinte reciproc datele și materialele necesare îndeplinirii atribuțiilor lor, cu excepția datelor a căror prezentare este expres interzisă prin lege, inclusiv prin intermediul portalului guvernamental al cetățeanului și prin intermediul portalului guvernamental al antreprenorului. Serviciul Vamal, de rând sau împreună cu SFS, trebuie să colaboreze cu alte autorități publice, în special în domeniul administrării impozitelor și taxelor locale.

4. AUTORITĂȚILE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE LOCALE ȘI ALTE AUTORITĂȚI CU COMPETENȚE ÎN DOMENIUL ADMINISTRĂRII FISCALE DIN REPUBLICA MOLDOVA

4.1. Locul și competența autorităților administrației publice locale în sistemul autorităților ce exercită competențe în domeniul fiscal

Domeniul fiscal poate fi divizat în două compartimente: i) impozitele și taxele de stat și ii) impozitele și taxele locale. Această divizare s-ar datora și acțiunii principiilor constituționale ale descentralizării serviciilor publice și autonomiei locale [54, art. 109].

Vorbind de aspecte de drept comparativ în domeniul fiscalității locale, de exemplu, în România și Franța, organele legislative au procedat la modificări în legislație în direcția descentralizării administrative, deși sub aspect financiar, punerea în practică a noilor prevederi întâmpină dificultăți din punct de vedere al deficienței resurselor bugetului central [64, p. 950].

Autoritățile administrației publice locale activează în baza principiilor autonomiei locale și descentralizării serviciilor publice [54; 173]. O autonomie locală reală nu poate fi concepută fără o autonomie financiară și autoritățile administrației publice locale își pot exercita atribuțiile stabilite conform legii, numai în cazul dacă dispun de posibilități financiare locale [62, p. 61, 68; 231, p. 576-578].

Astfel, majoritatea veniturilor unităților administrativ-teritoriale ar urma să provină din impozitele și taxele locale. Respectiv, autoritățile deliberative ale administrației publice locale (consiliile) stabilesc în mod autonom, la adoptarea bugetelor unităților administrativ-teritoriale, suma veniturilor ce provin din impozitele și taxele locale, precum și categoria de taxe locale ce urmează a fi aplicate, inclusiv veniturile ce provin din acestea.

Organele executive ale administrației publice locale (în persoana serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale) exercită acțiuni de administrare a impozitelor și taxelor locale.

Reieșind din competențele în domeniul fiscal, autoritățile administrației publice locale pot fi divizate în două categorii:

- 1) autorități ce exercită atribuții de politică fiscală la nivel local;
- 2) autorități ce exercită atribuții de administrare fiscală la nivel local.

La prima categorie ar putea fi atribuite consiliile locale și primarii (primăriile). Consiliul local decide punerea în aplicare și modificarea, în limitele competenței, a impozitelor și taxelor

locale, a modului și a termenelor de plată a acestora, precum și acordarea de facilități pe parcursul anului bugetar [173, art. 14]. De asemenea, consiliul local aprobă bugetul local, modul de constituire și de utilizare a fondului de rezervă, precum și a altor fonduri, aprobă împrumuturile și raportul privind executarea bugetului local; operează modificări în bugetul local. El nu poate adopta decizii care implică anumite cheltuieli, fără indicarea sursei de acoperire a costului realizării deciziilor vizate, respectiv acumularea veniturilor din surse locale este extrem de necesară [173, art. 14 alin. 4].

La rândul său, primarul, asistat de structura funcțională care se numește *primărie*, asigură executarea deciziilor consiliului local, inclusiv elaborarea proiectului de buget local al unității administrativ-teritoriale pe următorul an bugetar și întocmirea rapoartelor privind executarea bugetului, și le prezintă spre aprobare consiliului. El exercită funcția de administrator al bugetului local, asigurând gestionarea resurselor bugetare, în conformitate cu principiile bunei guvernări, și efectuarea cheltuielilor conform alocațiilor bugetare aprobate, informând consiliul local despre situația existentă [173, art. 29].

În aspect evolutiv, putem menționa că, în conformitate cu Legea privind taxele locale din 19 iulie 1994 [198, Art. 68], autoritățile administrației publice locale (consiliile satești (comunale), orașenești (municipale)) stabileau, în conformitate cu legea, lista taxelor locale, cotele, înlesnirile fiscale și modul lor de plată. Taxele locale plătite excesiv erau trecute în contul următoarelor plăți sau erau restituite contribuabililor la cerere, conform legislației. Inspectoratele fiscale de stat teritoriale exercitau controlul asupra modului în care autoritățile administrației publice locale și percepatorii de taxe locale executau legea, situație care nu s-a schimbat cu mult până în prezent, deși în perioada respectivă eram la începutul promovării principiilor autonomiei locale și descentralizării administrative.

Principala structură, care exercită competențele de administrare fiscală la nivel local, este serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei. Organizarea și activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei este reglementată atât de CF RM [47, art. 131], cât și de Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 998 din 20 august 2003 „privind activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei” [113, Art. 1059]. Conform pct. 2 din Hotărârea menționată, în baza Regulamentului-tip privind serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei (anexat la Hotărâre), autoritățile executive ale satelor (comunelor), orașelor și municipiilor elaborează regulamentele serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor respective și le prezintă consiliilor locale, care urmează să le adopte și să le prezinte subdiviziunii teritoriale a Serviciului Fiscal de Stat. Respectiv, nu este clar în ce scop se prezintă, ar fi firesc ca,

în condițiile autonomiei locale, aceasta să se facă doar pentru informare. Reamintim unele momente, expuse pe parcurs, referitoare la locul autorităților administrației publice locale, inclusiv în sistemul autorităților ce exercită competențe în domeniul fiscal, determinat conform jurisprudenței Curții Constituționale a Republicii Moldova [90; 93]. Astfel, considerând administrația publică locală ca o parte componentă a autorităților publice ale statului, Constituția Republicii Moldova obligă statul să contribuie la dezvoltarea și protejarea administrației publice locale, care, în limitele competențelor sale, este autonomă. Autonomia locală înseamnă dreptul colectivităților de a-și satisface propriile interese legale, fără amestecul autorităților centrale, ea constituie un complex de atribuții, date în competența organelor de administrare publică locală. Atribuțiile transmise acestor organe sunt reglementate de lege, iar statul exercită, prin forme specifice, controlul asupra modului în care ele se execută. Resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să fie proporționale cu responsabilitățile stabilite pentru ele prin Constituție sau lege. Cel puțin, o parte din resursele financiare ale colectivităților locale trebuie să provină din impozite și taxe locale, în proporțiile stabilite la nivelul autorităților locale, în limitele legii. Sistemul financiar din care fac parte resursele de care dispun comunitățile locale trebuie să fie de natură suficient de diversificată și dinamică, încât să le permită să urmărească, pe cât este posibil, evoluția reală a costurilor exercitării competențelor proprii. Autoritățile publice locale trebuie să dispună de împuterniciri reale pentru a-și putea implementa politicile privind sporirea capacităților lor fiscale.

Conform Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 998 din 20 august 2003, serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei (SCITL) este un organ cu atribuții de administrare fiscală. Funcțiile SCITL sunt exercitate prin intermediul percepților fiscali. Ca excepție, aceste funcții pot fi exercitate de secretarul sau de un alt funcționar al primăriei, care nu este investit cu dreptul de a semna documente de casă [113, pct. 3 din Anexa 1].

Trebuie să constatăm că, în conformitate cu CF RM [47, art. 298], autoritățile administrației publice locale sunt responsabile de administrarea taxelor locale, iar Serviciul Fiscal de Stat exercită controlul asupra modului în care acestea execută obligațiile privind perceperea taxelor locale, cu excepția stabilirii cotelor taxelor locale. Aceste prevederi contravin principiului constituțional al autonomiei locale, deoarece între autoritățile administrației publice locale (se are în vedere și percepții de impozite) și SFS, inclusiv structurile acestuia desconcentrate în teritoriu, ar urma să existe doar raporturi de colaborare.

Reieșind din cele menționate, considerăm că autoritățile administrației publice locale ar urma să dispună de un statut juridic autonom privind domeniul fiscal la nivelul unității administrativ-teritoriale. Însă, în prevederile legislației în vigoare, statutul juridic al autorităților

administrației publice locale în domeniul fiscal nu este clar definit. Altfel spus, locul și rolul autorităților administrației publice locale în domeniul fiscal nu este pe deplin consolidat în spiritul principiului autonomiei locale, adică a dreptului și capacității efective a autorităților administrației publice locale de a reglementa și gestiona, în condițiile legii, sub propria lor responsabilitate și în interesul populației locale, o parte importantă din treburile publice, cum ar fi finanțele publice locale, inclusiv asigurarea integrității competențelor. Cele constatate sunt confirmate și de complexul de acțiuni și activități prevăzute în Strategia privind reforma administrației publice pentru anii 2016-2020, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 911 din 25 iulie 2016 [266, Art. 1033], precum și prin prelungirea acțiunii Strategiei naționale de descentralizare [169] și a Strategiei de reformă a administrației publice din Republica Moldova pentru anii 2023-2030, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 126 din 15 martie 2023 [266, Art. 285].

Conform prevederilor anterioare ale legislației fiscale [47], serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, ca organ cu atribuții de administrare a impozitelor și taxelor în cadrul primăriilor, își exercita atribuțiile referitoare la evidența contribuabililor, ale căror obligații fiscale erau calculate de serviciul respectiv, precum și la evidența obligațiilor aferente anumitor impozite și taxe locale, cum ar fi:

- a) întreprinderea de măsuri pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale;
- b) popularizarea legislației fiscale și examinarea scrisorilor, a cererilor și a reclamațiilor contribuabililor;
- c) efectuarea controalelor fiscale;
- d) asigurarea evidenței integrale și conforme a contribuabililor și a obligațiilor fiscale, cu excepția celor administrate de alte organe.

Atribuțiile privind compensarea sau restituirea sumelor plătite în plus și a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite, executarea silită a obligațiilor fiscale și tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale erau exercitate de serviciul respectiv, în comun cu organul fiscal.

Conform prevederilor ulterioare ale legislației fiscale [161, Art. I pct. 89], serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale în cadrul primăriilor exercită atribuții de administrare a impozitelor și taxelor, cum ar fi:

- atribuții de popularizare a legislației fiscale;
- examinarea petițiilor, a cererilor și a reclamațiilor contribuabililor,
- atribuții de asigurare a evidenței integrale și conforme a contribuabililor ale căror obligații fiscale sunt calculate de serviciul respectiv și a evidenței acestor obligații;

- alte atribuții prevăzute expres de legislația fiscală.

Atribuțiile privind compensarea sau restituirea sumelor plătite în plus, privind efectuarea controlului fiscal sunt exercitate în comun cu Serviciul Fiscal de Stat. SCITL efectuează executarea silită a obligației fiscale restante, în raport cu plățile și contribuabilii administrați, în modul stabilit de Codul de procedură civilă și de Codul de executare.

Prin urmare, reieșind din tendințele legislației, atribuțiile SCITL au fost reduse, astfel controlul fiscal este exercitat doar în comun cu SFS, iar atribuțiile de executare silită a obligațiilor fiscale și tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale, în general, au fost excluse. Prin urmare, unele atribuții de administrare fiscală au fost centralizate, în dauna autonomiei locale și descentralizării administrative.

Reieșind din principiile autonomiei locale, ar fi necesar a se prevedea că SCITL, exercitând atribuțiile privind compensarea sau restituirea sumelor plătite în plus și a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite, privind executarea silită a obligațiilor fiscale și tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale, poate solicita, în caz de necesitate, suportul SFS sau poate fi încheiat un acord dinte autoritatea administrației publice locale și SFS.

De asemenea, în contextul celor menționate anterior, SCITL era investit cu anumite drepturi [47, art. 157], deși, din punct de vedere științific, ar fi trebuit stabilite împuterniciri (a se vedea și propunerile *de lege ferenda* din Concluzii):

- de a efectua controale asupra modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală;
- de a cere explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemei identificate în timpul controlului;
- de a aplica majorări de întârziere (penalități);
- de a încasa în numerar impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități) și/sau amenzi;
- de a cere și de a primi gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare în exercitarea atribuțiilor, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control;
- de a efectua vizite fiscale, ca procedeu de asistență fiscală care constă în explicarea legislației fiscale, cu caracter consultativ, și/sau în stabilirea unor date de ordin general despre activitatea contribuabilului;
- de a deschide și a examina, a sigila încăperile de producție, depozitele, spațiile comerciale și alte suprafețe, indiferent de locul aflării lor, folosite pentru obținerea de venituri sau

pentru întreținerea obiectelor impozabile, cu excepția domiciliului și reședinței, a altor obiecte, a documentelor;

- de a avea acces la sistemele informaționale computerizate ale contribuabilului;
- de a solicita organelor competente din alte state informații despre activitatea contribuabililor, fără acordul acestora din urmă. Această împuternicire a trezit discuții sub aspectul că aranjamentele internaționale în domeniul fiscal țin de competența autorităților publice centrale, deci ar fi putut fi exercitată de serviciul respectiv, în comun cu organul fiscal.

Alte drepturi prevăzute de legea fiscală, cu excepția aplicării majorării de întârziere, se exercitau în comun cu organul fiscal, cum ar fi controlul autenticității datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului; ridicarea de la contribuabil a documentelor în cazurile și în modul prevăzut de legislația fiscală; constatarea încălcărilor legislației fiscale și aplicarea măsurilor prevăzute de legislație; pornirea în instanțele judecătorești competente a acțiunilor contra contribuabililor; solicitarea și verificarea lichidării încălcării legislației fiscale, aplicarea, după caz, a măsurilor de constrângere; primirea în numerar a impozitelor, a taxelor, a majorărilor de întârziere (penalități) și/sau a amenzilor; efectuarea executării silite a obligațiilor fiscale, în modul stabilit de legislația fiscală; sechestrarea, în modul stabilit, a oricărui bun, cu excepția celui care, în conformitate cu legislația fiscală și cu alte acte legislative, nu urmează a fi sechestrat. Respectiv, prevederea privind aplicarea majorării de întârziere (penalității) era contradictorie, în sensul că nu era clar dacă reprezenta o împuternicire a SCITL sau era una exercitată în comun cu organul fiscal.

Însă, în prezent, conform prevederilor ulterioare ale legislației fiscale [161, Art. I pct. 90] SCITL are următoarele drepturi (*nota aut:* împuterniciri):

- a) calculul obligațiilor fiscale în raport cu plățile și contribuabilii administrați;
- b) ținerea evidenței contribuabililor și a obligațiilor fiscale administrate;
- c) aplicarea majorărilor de întârziere (penalităților);
- d) încasarea în numerar a impozitelor, a taxelor, a majorărilor de întârziere (penalităților) și/sau amenzilor;
- e) alte drepturi prevăzute expres de legislația fiscală, cum ar fi în cazul impozitelor și taxelor locale.

Respectiv, SCITL exercită, împreună cu Serviciul Fiscal de Stat, următoarele drepturi (*notă:* împuterniciri):

- controlează autenticitatea datelor din documentele de evidență și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului;

- efectuează controale asupra modului în care contribuabilul respectă legislația fiscală, conform competenței de administrare;
- cere explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemei identificate în timpul controlului;
- cere și primește gratuit, în procesul controalelor fiscale, de la orice persoană informații, date, documente, necesare în exercitarea atribuțiilor, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control;
- compensează și/sau restituie sumele plătite în plus.

Prin urmare, împuternicirile SCITL au fost reduse semnificativ doar la împuterniciri ce rezultă din stabilirea, evidența și stingerea benevolă a obligațiilor fiscale din domeniul administrat și evidența contribuabililor respectivi. Cât privește împuternicirile ce rezultă din atribuții cum ar fi exercitarea controalelor și verificărilor fiscale, ele pot fi efectuate doar împreună cu SFS. Iar împuterniciri importante –, cum ar fi: măsurile de asigurare (ridicarea de documente, sechestrul, etc.), măsurile de executare silită, constatarea încălcărilor legislației fiscale și aplicarea măsurilor prevăzute de legislație; pornirea în instanțele judecătorești competente a acțiunilor contra contribuabililor; solicitarea și verificarea lichidării încălcării legislației fiscale, aplicarea, după caz, a măsurilor de constrângere, – au fost, în general, excluse sau limitate la acțiuni de drept comun, ceea ce face ca competența acestor autorități locale să nu fie deplină, contrar principiului autonomiei locale, enunțat mai sus.

Cât privește obligațiile SCITL, acestea, sub aspectul evoluției legislației fiscale [47], erau următoarele:

- a) să acționeze în strictă conformitate cu Constituția Republicii Moldova, cu legislația fiscală și cu alte acte normative;
- b) să trateze cu respect și corectitudine contribuabilul, pe reprezentantul lui, pe alți participanți la raporturile fiscale;
- c) să popularizeze legislația fiscală;
- d) să informeze contribuabilul, în cazurile prevăzute de legislația fiscală sau la solicitarea acestuia, despre drepturile și obligațiile lui;
- e) să informeze contribuabilul, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative respective;
- f) în lipsa tratatului internațional care reglementează impozitarea sau include norme ce reglementează impozitarea, la solicitarea scrisă a nerezidentului sau a persoanei împuternicite

de el (plătitorul venitului), să elibereze certificatul despre sumele veniturilor obținute în Republica Moldova și impozitele achitate (reținute);

g) să primească și să înregistreze cereri, comunicări și alte informații despre încălcări fiscale și să le verifice, după caz;

h) să țină evidența contribuabililor și a obligațiilor fiscale;

i) la cererea scrisă a contribuabilului, în care se indică destinația certificatului, să elibereze, în cazurile reglementate de legislație sau la solicitarea organelor și autorităților publice abilitate legal, certificate privind lipsa sau existența restanțelor față de buget;

j) să țină evidența contribuabililor, ale căror obligații fiscale sunt calculate de serviciul respectiv și evidența acestor obligații fiscale, inclusiv a restanțelor, să transfere la buget sumele încasate ca impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități), amenzi, conform legislației fiscale;

k) să întocmească, cu concursul organului fiscal, avizele de plată a obligațiilor fiscale, să distribuie gratuit contribuabililor formulare tipizate de dări de seamă fiscale;

l) să remită contribuabililor, conform legislației fiscale, avizele de plată a obligațiilor fiscale, precum și deciziile emise;

m) să execute, în comun cu organul fiscal, obligații, cum ar fi: compensarea sau perfectarea materialelor, la cererea contribuabilului, pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite, precum și să efectueze controale fiscale și să întocmească actele de rigoare;

n) să prezinte lunar, nu mai târziu de data de 3 a fiecărei luni, în modul stabilit de Guvern, organului fiscal darea de seamă privind impozitele și taxele administrate. Această obligație, de asemenea, a fost obiect de discuții, în sensul că ar trebui creat un sistem informațional de care să beneficieze ambele autorități ale administrației publice centrale și locale;

o) să execute alte obligații prevăzute expres de legislația fiscală, cum ar fi în cazul taxelor locale etc.

Respectiv, sub aspect comparativ, în prezent, conform prevederilor ulterioare ale legislației fiscale [161, Art. I pct. 90], SCITL are următoarele obligații:

- să acționeze în strictă conformitate cu CF RM și cu alte acte normative;
- să trateze cu respect și corectitudine contribuabilul, pe reprezentantul lui, pe alți participanți la raporturile fiscale;
- să popularizeze legislația fiscală;

- să informeze contribuabilul, în cazurile prevăzute de legislația fiscală sau la solicitarea acestuia, despre drepturile și obligațiile lui;
- să informeze contribuabilul, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative privind impozitele și taxele administrate;
- să primească și să înregistreze cereri, comunicări și alte informații despre încălcările fiscale și să le verifice, după caz;
- să prezinte lunar, nu mai târziu de data de 5 a fiecărei luni, Serviciului Fiscal de Stat darea de seamă privind impozitele și taxele administrate. Această obligație, de asemenea, conform celor menționate mai sus, rămâne a fi discutabilă, în sensul că ar trebui creat un sistem informațional de care să beneficieze ambele autorități ale administrației publice – centrale și locale;
- la cererea scrisă a contribuabilului, în care se indică destinația certificatului, să elibereze, în cazurile reglementate de legislație sau la solicitarea organelor și autorităților publice abilitate legal, certificate privind lipsa sau existența restanțelor față de buget, date referitoare la obligațiile fiscale a căror evidență o ține;
- să țină evidența contribuabililor, ale căror obligații fiscale sunt calculate de SCITL, respectiv și evidența acestor obligații fiscale, inclusiv a restanțelor, să transfere la buget sumele încasate ca impozite, taxe, majorări de întârziere (penalități), amenzi, conform legislației fiscale;
- să întocmească, cu concursul Serviciului Fiscal de Stat, avizele de plată a obligațiilor fiscale, să distribuie gratuit contribuabililor formulare tipizate de dări de seamă fiscale;
- să remită contribuabililor, conform legislației fiscale, avizele de plată a obligațiilor fiscale, precum și deciziile emise;
- să efectueze executarea silită a obligației fiscale restante, în raport cu plățile și contribuabilii administrați, în modul stabilit de Codul de procedură civilă și de Codul de executare [138, Art. II pct. 24]. Deși asemenea obligație ține, la prima vedere, să consolideze administrarea fiscală la nivel local, totuși, comparativ cu atribuțiile SFS, ea este cu mult mai costisitoare, deoarece ține, în temei, de proceduri din domeniul dreptului comun;
- în comun cu Serviciul Fiscal de Stat, să execute, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite, să efectueze controale fiscale și să întocmească actele de rigoare;
- să execute alte obligații prevăzute expres de legislația fiscală.

Respectiv, și în cazul obligațiilor SCITL, acestea, de asemenea, au fost reduse (cum ar fi nerezidenții) sau diminuate (cum ar fi executarea silită). Iar raportarea Serviciului Fiscal de Stat, deși termenul de prezentare a fost mărit la 5 zile, față de 3 anterioare, totuși între aceste autorități trebuie să existe, în condițiile autonomiei locale, raporturi de colaborare. În afară de acesta, există sisteme informaționale de care să beneficieze ambele autorități ale administrației publice centrale și locale, la care facem referință în prezentul capitol.

În urma analizei atribuțiilor, drepturilor și obligațiilor menționate, se observă o anumită incertitudine în statutul juridic al SCITL, inclusiv privind rolul acestuia în administrarea impozitelor și taxelor locale. Ar trebui create mecanisme care să permită asigurarea unui rol mai independent al serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale și, doar în caz de necesitate, să se recurgă la solicitarea de către administrația publică locală a asistenței organului fiscal în exercitarea unor atribuții complexe de administrare fiscală.

În exercitarea atribuțiilor sale, SCITL nu este subiect decizional sau subiect de drept administrativ [34, p. 30-31, 59]. Decizia ce ține de exercitarea atribuțiilor SCITL este emisă prin dispoziția primarului sau a pretorului – în cazul mun. Chișinău [113, pct. 18 din anexa 1]. În cazul atribuțiilor exercitate în comun cu Serviciul Fiscal de Stat, decizia este emisă de conducerea organului fiscal, după ce s-a coordonat cu primarul sau pretorul. Dacă primarul sau pretorul refuză să semneze decizia, aceasta capătă putere juridică din momentul semnării de către conducerea organului fiscal, care face înscrierea despre refuzul primarului sau pretorului, deși nu este clar unde se face asemenea înscriere, având în vedere și aspectele descentralizării administrative – impozitele și taxele locale țin de domeniul local. Aceste aspecte sunt contradictorii, deoarece, în mod firesc, exercitarea unor asemenea atribuții în comun ar trebui să fie din inițiativa autorităților administrației publice locale, inclusiv în baza unor acorduri de colaborare, cum ar fi în cazul în care autoritatea locală nu dispune de personal calificat sau suficient [174, art. 5].

Reieșind din cele menționate, atribuțiile autorităților administrației publice locale în domeniul fiscal pot fi clasificate în următoarele categorii:

- 1) atribuții privind stabilirea impozitelor și taxelor locale;
- 2) atribuții privind asistența și evidența contribuabililor și controlul executării obligației fiscale;
- 3) atribuții exercitate în comun cu alte organe, în special cu Serviciul Fiscal de Stat.

Din categoria atribuțiilor privind stabilirea impozitelor și taxelor locale pot fi menționate elaborarea și aprobarea de către consiliile locale, în urma prezentării de către primar, a proiectului bugetului local, a veniturilor de la impozitele și taxele locale, precum și a cotelor, înlesnirilor fiscale, a modului de plată și a veniturilor aferente taxelor locale;

Astfel, impozitele și taxele locale se stabilesc prin decizii ale autorităților deliberative (reprezentative), care sunt aduse la cunoștință publică.

Până recent, organele executive ale administrației publice locale (în persoana SCITL) dispuneau de atribuții privind asistența contribuabililor, evidența și controlul executării obligației fiscale. Din această categorie de atribuții făceau parte [47]:

- primirea seturilor de chitanțe (avize) pentru perceperea impozitelor și taxelor locale și a registrelor de evidență;
- întocmirea și înmânarea de către perceptorul fiscal, inclusiv cu deplasarea la domiciliul (sediul) contribuabilului, a avizelor de plată privind impozitele și taxele, precum și privind penalitățile aferente restanțelor la acestea;
- ținerea de către primărie a evidenței încasării impozitelor și taxelor pe fiecare contribuabil în parte în registrul conturilor personale;
- ținerea (în registrul de evidență a încasărilor și a predării în buget a mijloacelor bănești din impozite și taxe) a evidenței încasărilor zilnice pe impozite și taxe, predate prin intermediul oficiilor poștale și al instituțiilor financiare la buget;
- prezentarea lunară de către primăriei organelor fiscale teritoriale a rapoartelor privind soldul restanțelor la impozitele și taxele locale;
- închiderea conturilor personale ale contribuabilului, în cazul în care sunt achitate toate plățile sau în cazul în care restanțele de la sfârșitul anului calendaristic sunt trecute în noile registre de conturi personale;
- păstrarea în decurs de 5 ani a documentelor ce țin de perceperea și transferarea mijloacelor bănești pe impozitele și taxele locale.

În prezent, SCITL exercită următoarele atribuții din categoriile menționate [113, pct. 12 din anexa 1]:

- asigură evidența integrală și conformă a contribuabililor ale căror obligații fiscale sunt calculate de SCITL și evidența acestor obligații, cu excepția celor administrate de alte organe;
- întreprinde măsuri pentru asigurarea stingerii obligațiilor fiscale;
- popularizează legislația fiscală și examinează scrisorile, cererile și reclamațiile contribuabililor;
- efectuează controale fiscale, în limitele competenței sale. Metodele și operațiunile concrete, utilizate la organizarea și exercitarea controlului fiscal, sunt determinate în baza Codului fiscal și a instrucțiunilor cu caracter intern ale Serviciului Fiscal de Stat, ceea ce denotă imixtiune

din partea organului central în competențele organului local, fiind necesar ca aceste regulamente să fie furnizate pentru ghidare autorităților locale;

- în comun cu Serviciul Fiscal de Stat, compensează sau restituie sumele plătite în plus și sumele care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite;
- contribuie la tragerea la răspundere pentru încălcări fiscale;
- asigură întreprinderea acțiunilor privind perfectarea actelor necesare, în vederea aprobării deciziei despre stingerea prin scădere a obligației fiscale și luarea în evidență specială [47, art. 174 alin. 1];
- exercită alte atribuții prevăzute expres de legislația fiscală în domeniul impozitelor și taxelor locale.

În prezent, se pune drept sarcină ca SCITL să utilizeze în mod obligatoriu Sistemul informațional automatizat „Stingerea obligațiilor fiscale prin intermediul Serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale” (SIA SCITL) [113, pct. 2¹]. Achitățile impozitelor și ale taxelor locale se efectuează de către percepții fiscale prin diferite instrumente de plată, puse la dispoziție de Serviciul Guvernamental de Plăți Electronice (MPay).

În procesul exercitării atribuțiilor în domeniul fiscal, autoritățile administrației publice locale emit acte administrative:

1) *cu caracter normativ*, sub formă de *decizii* (sau *legi locale*) ale organelor deliberative (reprezentative) ale administrației publice locale privind aprobarea bugetelor unităților administrativ-teritoriale, a impozitelor și taxelor locale, inclusiv a cotelor, înlesnirilor fiscale, a modului de plată și a veniturilor aferente taxelor locale;

2) *cu caracter individual*, care reglementează situații concrete și se referă la persoane concrete, cum ar fi *dispozițiile* emise de către autoritățile executive ale administrației publice locale. Actele autorităților executive ale administrației publice locale cu caracter individual devin executorii după ce sunt aduse la cunoștința persoanelor vizate [213, p.51]. Însă, recent, intrarea în vigoare a lor este condiționată de înregistrarea actului în Registrul electronic de stat al actelor locale [173, art. 20].

Astfel, sunt impuse de la nivel central tot mai multe atribuții, care necesită tot mai multe resurse, contrar principiilor integrității competențelor și corespunderii resurselor cu competențele autorităților administrației publice locale [174, art. 3]. De asemenea, trebuie menționat că statutul acestor acte este, la fel, incert și ar putea fi preluate prevederile propuse pentru SFS (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii).

4.2. Corelația competențelor autorităților administrației publice locale cu alte autorități ce exercită atribuții fiscale

Conform prevederilor CF al RM [47, art. 131], organele cu atribuții de administrare fiscală, în procesul exercitării atribuțiilor respective, conlucrează între ele și colaborează cu alte autorități publice. Aceste organe, inclusiv SCITL, în cazul efectuării unor acțiuni în baza înțelegerilor reciproce, se informează despre măsurile întreprinse și despre rezultatele lor, fac schimb de informații, în scopul exercitării atribuțiilor.

Însă, în raport cu organele fiscale, SCITL se află chiar într-o dependență sau tutelă administrativă, despre care am vorbit și în capitolul precedent. În acest sens, sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre procedurile fiscale la nivel central și procedurile fiscale la nivel local, astfel ca orice contribuabil să-și poată gestiona liber obligația fiscală, indiferent de categoria impozitului sau a taxei.

Un început al acestui proces îl constituie prevederile legale, conform cărora schimbul automatizat de date între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autorități publice se realizează prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern. Această platformă informațională ține de procesul de guvernare electronică și are menirea de a asigura schimbul de date administrative [102, pct. 3.4.2 din Planul de acțiuni], deși, în cazul autorităților locale, sunt necesare aranjamente speciale, inclusiv mecanisme normative ce ar reieși din principiile autonomiei locale și ale descentralizării serviciilor publice.

Așadar, SCITL, prin intermediul autorității locale respective, la fel ca alte organe cu atribuții de administrare fiscală, pot să colaboreze cu organele competente din alte țări, deși aceasta, ca atribuție directă, a fost exclusă, dar a rămas ca atribuție indirectă. Astfel, SCITL sunt în drept (împuternicite) să prezinte informațiile de care dispun referitor la un contribuabil concret următoarelor autorități și persoane – atribuții similare cu ale altor organe cu atribuții de administrare fiscală [47, art. 131]:

- funcționarilor fiscali și persoanelor cu funcție de răspundere ale organelor cu atribuții de administrare fiscală, în scopul îndeplinirii de către ei a atribuțiilor de serviciu;
- autorităților administrației publice centrale și locale, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- instanțelor de judecată, în scopul examinării cazurilor ce țin de competența acestora;

- organelor de drept – informația necesară în cadrul urmăririi penale și/sau privind încălcările fiscale;
- Comisiei Electorale Centrale și Curții de Conturi, în scopul îndeplinirii funcțiilor acestora;
- organelor fiscale ale altor țări, în conformitate cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte;
- executorilor judecătorești, pentru aplicarea documentelor executorii;
- coordonatorilor oficiilor teritoriale ale Consiliului Național pentru Asistență Juridică Garantată de Stat, pentru verificarea veniturilor solicitanților de asistență juridică garantată de stat;
- organelor abilitate cu funcții în domeniul migrației – informația despre obiectele impozabile ale imigranților, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- organelor cu atribuții de aprobare a prețurilor și tarifelor, în scopul îndeplinirii de către acestea a atribuțiilor;
- contribuabilului și/sau asociatului/acționarului acestuia – informația cu caracter personal despre acesta privind obligațiile fiscale și alte plăți la bugetul public național, a căror evidență este ținută de Serviciul Fiscal de Stat;
- mijloacelor de informare în masă – informația despre sumele de plăți achitate la bugetul public național și/sau încălcările fiscale, dacă acest fapt nu este în detrimentul intereselor legale ale organelor de drept și judiciare;
- administratorilor autorizați, în conformitate cu prevederile legislației insolvențelor, și administratorilor autorizați;
- fondatorilor și/sau acționarilor întreprinderii – informația privind lipsa sau existența restanțelor (eliberarea certificatelor privind lipsa sau existența restanțelor);
- biroului istoriilor de credit – informația referitoare la veniturile obținute din sursele de venit de către un contribuabil concret, în scopul evaluării contribuabilului la faza precontractuală și al monitorizării angajamentelor de plată, în baza unui acord stabilit între părți;
- Consiliului Concurenței, în scopul examinării cazurilor din domeniul concurenței, al ajutorului de stat și al publicității.

SCITL, de asemenea, prezintă Ministerului Finanțelor informațiile necesare îndeplinirii de către acesta a atribuțiilor sale, inclusiv în scopul elaborării/reformulării politicii fiscale.

În ceea ce privește percepatorii fiscali, aceștia poartă răspundere, conform legislației, pentru neasigurarea confidențialității și securității informației primite, precum și pentru utilizarea ei în alte scopuri decât cele stabilite [47, art. 131 alin. (6)].

Prin urmare, SCITL, prin intermediul autorității administrației publice locale executive, poate colabora cu foarte multe autorități și persoane, deși statutul acestei structuri nu este dezvoltat până la capăt, adică SCITL are competențe stabilite prin lege și acte normative, dar nu poate participa independent la raporturi juridice. În acest sens, statutul necesită a fi dezvoltat, cum ar fi oferirea posibilității ca autoritatea administrației publice locale deliberativă să determine statutul concret al acestei structuri.

Nu putem să nu examinăm relațiile concrete ale SCITL cu Serviciul Fiscal de Stat, care sunt deosebit de importante în ceea ce privește constituirea unui sistem de administrare fiscală eficient. Conform cadrului normativ [113, pct. 6, etc. din anexa 1], SFS exercită controlul asupra respectării de către SCITL a legislației fiscale. SCITL ține evidența impozitelor și taxelor locale pentru fiecare contribuabil în parte în Sistemul informațional automatizat „Stingerea obligațiilor fiscale prin intermediul Serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale” (denumit și SIA SCITL). Anterior, până la automatizarea procedurilor, informația cu privire la sumele impozitului funciar și ale impozitului pe bunurile imobiliare, calculate pentru perioada fiscală, se prezenta de către SCITL subdiviziunii teritoriale a Serviciului Fiscal de Stat anual, până la data de 25 martie a perioadei fiscale următoare celei de gestiune, conform modelului stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

Astfel, SCITL, doar în comun cu organul fiscal, este împuternicit:

- 1) să ridice de la contribuabil documente în cazurile și în modul prevăzut de legislația fiscală;
- 2) să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile prevăzute de legislație;
- 3) să intenteze în instanțele judecătorești competente acțiuni contra contribuabililor privind:
 - anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții;
 - anularea înregistrării întreprinderii sau organizației, în cazul încălcării modului stabilit de fondare a acestora sau al necorespunderii actelor de constituire prevederilor legislației, și încasarea veniturilor obținute de acestea;
 - lichidarea întreprinderii sau organizației în temeiurile stabilite de legislație și încasarea veniturilor obținute de acestea, precum și alte acțiuni în conformitate cu legislația;

4) să ceară și să verifice lichidarea încălcării legislației fiscale, să aplice, după caz, măsuri de constrângere;

5) la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor, să utilizeze metode și surse directe și indirecte;

6) să citeze la organul fiscal contribuabilul, persoana presupusă a fi subiectul impozitării, persoana cu funcție de răspundere a contribuabilului, inclusiv responsabilul de evidența documentelor referitoare la persoana presupusă a fi subiectul impozitării pentru a depune mărturii, a prezenta documente și informații în problema de interes pentru autoritatea fiscală, cu excepția documentelor și informațiilor care, potrivit legii, constituie secret de stat;

7) să prezinte organelor competente din alte state informații despre relațiile contribuabililor străini cu cei autohtoni, fără acordul sau înștiințarea acestora din urmă.

De asemenea, în comun cu SFS, și un șir de obligații sunt executate de SCITL [113, pct. 17 din anexa 1]:

- efectuarea, la cererea contribuabilului, a compensării sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite;

- în cazul depistării unei încălcări fiscale și al neîndeplinirii cerințelor legale ale funcționarului fiscal și/sau perceptorului fiscal, să emită decizii privind aplicarea de sancțiuni, deși, în acest caz, este vorba de dreptul autonom al autorității administrației publice locale.

Amestecul în activitatea autorității locale din partea autorității centrale este atenuat un pic prin faptul că deciziile privind aplicarea de sancțiuni se adoptă de conducerea organului fiscal, după coordonarea prealabilă cu primarul (pretorul).

Prin urmare, se atestă o tutelă excesivă sau chiar anumite raporturi de subordonare a SCITL în raport cu SFS. Totodată, pentru a atenua aceasta, se impune crearea un sistem unic informațional dintre toate organele ce exercită competențe de administrare fiscală, începutul fiind pus prin platforma de interoperabilitate instituită de Guvern. Autoritățile publice ar trebui să prezinte reciproc datele și materialele necesare îndeplinirii atribuțiilor ei, cu excepția datelor a căror prezentare este expres interzisă prin lege.

Astfel, se impune o colaborare mai strânsă dintre autoritățile administrației publice locale cu organele fiscale (SFS), la fel și cu organele vamale. În ultima perioadă, au fost create și mecanisme adiționale de cooperare intercomunitară.

4.3. Competența altor autorități în domeniul administrării fiscale și perspective privind sistemul administrării fiscale în Republica Moldova

Pe parcursul cercetării, am stabilit că principalele autorități ale administrației publice cu competențe fiscale sunt Serviciul Fiscal de Stat, organele vamale, care formează Serviciul Vamal, și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor. Însă, în procesul cercetării, am identificat și o categorie de autorități ale administrației publice, care, printre alte competențe de bază, exercită și unele atribuții de natură fiscală, care pot fi:

- 1) atribuții privind calcularea, colectarea și raportarea impozitului, a taxei sau a altei contribuții obligatorii;
- 2) atribuții privind colectarea și raportarea impozitului, a taxei sau a altei contribuții obligatorii;
- 3) atribuții privind controlul și constatarea încălcărilor din domeniul fiscal.

Astfel, apare necesitatea de a introduce în legislația fiscală a conceptului de *agent fiscal*, care ar reprezenta autoritatea administrației publice sau altă persoană împuternicită de aceasta și ar exercita unele atribuții de administrare fiscală. Pentru a fi mai specifici, în continuare vom examina acele alte autorități, care exercită unele atribuții fiscale.

Pe parcurs, am analizat impozitul privat, care, deși proclamat ca impozit local, în realitate el ar fi un impozit mixt. Acesta încă nu este prevăzut în Codul fiscal, dar este reglementat prin Legea bugetului de stat pe anul respectiv [154; 163]. Impozitul privat reprezintă o plată unică, ce se percepe la efectuarea tranzacțiilor cu bunuri proprietate publică în procesul de privatizare, indiferent de tipul mijloacelor folosite. Subiecți ai impunerii cu impozit privat sunt persoanele juridice și persoanele fizice din Republica Moldova, precum și persoanele juridice și persoanele fizice străine, cărora, în procesul de privatizare, li se dau în proprietate privată bunuri proprietate publică. Însă monitorizarea îndeplinirii prevederilor respective revine autorităților publice centrale sau locale, în funcție de apartenența bunului proprietate publică, cu alte cuvinte apar *organele executive centrale sau locale cu atribuții în domeniul privatizării bunurilor proprietate publică*.

În cazul taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova [47, art. 340], aceasta se achită:

- a) la data înmatriculării de stat a autovehiculului;
- b) la data înmatriculării de stat curente a autovehiculului, dacă până la această dată taxa nu a fost achitată;

c) la data efectuării testării tehnice obligatorii anuale a autovehiculului, dacă până la această dată taxa nu a fost achitată.

Înmatricularea, precum și testarea tehnică obligatorie a autovehiculului, fără prezentarea documentului de plată ce confirmă achitarea taxei pentru anul curent, nu se efectuează.

Organele și întreprinderile care efectuează testarea tehnică obligatorie a autovehiculelor sunt obligate să țină computerizat evidența autovehiculelor care au fost supuse testării tehnice obligatorii și să *transmită Agenției Servicii Publice* informația necesară pentru completarea Registrului de stat al transporturilor („Evidența executării legislației fiscale”) [47, art. 342]. SFS are acces la datele Registrului de stat al transporturilor. Prin urmare, în cazul taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova, apar în calitate de autorități ce exercită unele competențe fiscale organele și întreprinderile care efectuează testarea tehnică și Agenția Servicii Publice.

În cazul taxei pentru folosirea drumurilor Republicii Moldova de către autovehiculele neînmatriculate în Republica Moldova (denumită și „Vinieta”) [47, art. 347], taxa se achită pentru intrarea sau tranzitarea țării. Taxa se achită la punctele autorizate, desemnate de *Ministerul Infrastructurii și Dezvoltării Regionale*, în numerar și/sau prin virament, în lei moldovenești sau în valută străină, la cursul oficial al leului moldovenesc, valabil în ziua efectuării plății. La achitarea vinietei, se eliberează o confirmare care atestă plata taxei. Subiecții impunerii sunt obligați să aibă asupra lor confirmarea ce atestă achitarea vinietei pe întreaga perioadă de aflare pe teritoriul Republicii Moldova. În cazul autobuzelor, al camioanelor cu/sau fără remorcă, al tractoarelor rutiere cu/sau fără semiremorcă (a căror sarcină masică pe axă nu depășește limitele admise), subiecții impunerii sunt obligați să aibă asupra lor confirmarea ce atestă achitarea vinietei doar în cazul circulației unităților de transport respective pe drumurile publice.

În cazul în care pe teritoriul Republicii Moldova se depistează autovehicule neînmatriculate în Republica Moldova fără vinieta sau se constată că perioada de valabilitate a vinietei a fost depășită, organele abilitate cu funcție de control în transport rutier (*adică structurile Ministerului Infrastructurii și Dezvoltării Regionale, inclusiv poliția*) întocmesc un proces-verbal de constatare a lipsei dovezii achitării vinietei sau privind depășirea perioadei de valabilitate a vinietei, cu aplicarea sancțiunii în conformitate cu legislația contravențională [38, art. 287³], iar *Poliția de Frontieră* nu va permite ieșirea din țară a mijloacelor de transport respective, până nu se va prezenta dovada de achitare a vinietei pentru toată perioada aflării în Republica Moldova și a amenzii aplicate.

Dacă pentru folosirea drumurilor de către autovehicule a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise [47, Capitolul 4 din Titlul IX], aceasta

se calculează de către organul de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier (*se au în vedere structurile Ministerului Infrastructurii și Dezvoltării Regionale*).

În cazul în care, la intrarea în țară, se depistează autovehicule a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise și care circulă fără autorizație specială, ori se constată că masa totală, sarcina masică pe axă sau dimensiunile acestor autovehicule nu coincid cu cele indicate în autorizația specială, *organele vamale* nu permit trecerea frontierei de stat, până la prezentarea autorizației.

Dacă, la ieșirea din țară, se depistează autovehicule a căror masă totală, sarcină masică pe axă sau ale căror dimensiuni depășesc limitele admise și care circulă fără autorizație specială, ori se constată că masa totală, sarcina masică pe axă sau dimensiunile acestor autovehicule nu coincid cu cele indicate în autorizația specială, *organele vamale* calculează taxa și nu permit trecerea frontierei de stat, până la prezentarea confirmării care atestă plata taxei.

În situațiile menționate, organul vamal întocmește un proces-verbal de constatare în două exemplare, un exemplar fiind înmănat reprezentantului agentului transportator, iar al doilea exemplar fiind remis organului de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier.

Anterior, în cazul în care situația specificată mai sus se referea la un autovehicul neînmatriculat în Republica Moldova, un exemplar al procesului-verbal de constatare a lipsei autorizației speciale ori a necorespunderii masei totale, sarcinii masice pe axă sau dimensiunilor autovehiculului datelor indicate în autorizația specială se înmâna subiectului impunerii, iar al doilea exemplar se remitea, cel târziu a doua zi lucrătoare de la momentul constatării, *poliției de patrulare și/sau organului de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier*, abilitat să elibereze autorizație specială pentru circulația pe drumurile publice a autovehiculelor, conform itinerarului stabilit pentru autovehiculul respectiv. Iar dacă situația specificată se referea la un autovehicul înmatriculat în Republica Moldova, un exemplar al procesului-verbal de constatare a lipsei autorizației speciale ori a necorespunderii masei totale, sarcinii masice pe axă sau dimensiunilor datelor indicate în autorizație se înmâna subiectului impunerii, iar al doilea exemplar se remitea *Serviciului Fiscal de Stat de la sediul subiectului impunerii* în termen de 5 zile calendaristice din data întocmirii procesului-verbal [47, art. 352].

Prin urmare, constatăm situații în care organul cu competențe de administrare fiscală (organul vamal) exercită și unele funcții auxiliare de administrare fiscală, adică apare ca *agent fiscal* (cum ar fi în cazul taxei respective).

Organul abilitat al administrației publice centrale (structurile Ministerului Infrastructurii și Dezvoltării Regionale, cum ar fi Agenția Națională Transport Auto (ANTA), prezintă SFS,

trimestrial, până la data de 25 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune, informația privind sumele calculate și achitate ale taxei, în forma stabilită de SFS [161, Art. I pct. 169].

În cazul taxei pentru folosirea zonei drumului public și/sau a zonelor de protecție a acestuia din afara perimetrului localităților, pentru efectuarea lucrărilor de construcție și montaj, pentru plasarea publicității exterioare [47, Capitolele 5 și 6 din Titlul IX], aceasta se calculează de către *organul abilitat al administrației publice centrale și locale în administrația căruia se află drumurile*, adică din domeniul drumurilor [140, Art. VII pct. 90]. Organul abilitat al administrației publice centrale și locale, în administrația căruia se află drumurile, eliberează actele necesare pentru efectuarea lucrărilor doar la prezentarea copiei documentului de plată, ce confirmă achitarea taxei. Organul respectiv prezintă SFS, trimestrial, până la data de 25 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune, o informație privind subiecții impunerii și sumele calculate și achitate ale taxei. La rândul lor, subiecții impunerii prezintă Serviciului Fiscal de Stat, trimestrial, până la data de 25 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune în care au fost obținute actele necesare pentru efectuarea lucrărilor, darea de seamă privind achitarea taxei, în forma stabilită de Serviciul Fiscal de Stat, inclusiv calculează taxa de sine stătător și o achită, prin intermediul instituțiilor financiare, printr-o plată unică, până la data de 25 martie a perioadei fiscale curente (în cazul amplasării publicității exterioare) [161, Art. I pct. 171].

În cazul taxei pentru folosirea zonei drumului public și/sau a zonelor de protecție a acestuia din afara perimetrului localităților, pentru amplasarea obiectivelor de prestare a serviciilor rutiere [47, Capitolul 7 din Titlul IX], taxa se calculează pentru perioada fiscală în care a fost solicitată autorizația de amplasare a obiectivului de prestare a serviciilor rutiere, de către *organul abilitat al administrației publice centrale*, care trebuie să prezinte SFS, trimestrial, până la data de 25 a lunii imediat următoare trimestrului de gestiune, o informație privind subiecții impunerii și sumele calculate și achitate ale taxei, în forma stabilită de SFS. Pentru perioadele fiscale următoare, subiectul impunerii calculează taxa de sine stătător și o achită, prin intermediul instituțiilor financiare, printr-o plată unică, până la data de 25 martie a perioadei fiscale curente. Darea de seamă privind suma taxei calculate pentru anul curent, precum și privind sumele taxei achitate în anul precedent la eliberarea autorizației, se prezintă de către subiectul impunerii anual, până la 25 martie a perioadei fiscale curente. Darea de seamă privind taxa calculată se prezintă utilizând, în mod obligatoriu, metode automatizate de raportare electronică, în condițiile stipulate de CF RM [161, Art. I pct. 172]. *Agenții economici abilitați să exploateze sectoarele de drum*, în a căror zonă de protecție sunt amplasate obiective de prestare a serviciilor rutiere, transmit, până la data de 25 martie a perioadei fiscale curente, Serviciului Fiscal de Stat o informație privind fiecare obiect și

subiect al impunerii, în forma stabilită de Serviciul Fiscal de Stat [161, Art. I pct. 172], adică apare o categorie nouă de *agenți fiscali*.

Organul abilitat al administrației publice centrale prezintă SFS, trimestrial, o informație cu privire la subiecții impunerii cărora le-au fost retrase autorizațiile, indicând și data retragerii autorizațiilor sau o informație cu privire la subiecții impunerii care și-au retras obiectivele, indicând și data la care obiectivele au fost retrase, în modul stabilit de acesta.

De asemenea, conform prevederilor Legii privind sistemul public de asigurări sociale [184, art. 30, 35], colectarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, controlul corectitudinii calculării și virării lor în termen la bugetul asigurărilor sociale de stat se efectuează de către Serviciul Fiscal de Stat în conformitate cu drepturile atribuite acestora și în modul stabilit de legislația fiscală. Evidența contribuțiilor de asigurări sociale se face prin *structurile teritoriale ale Casei Naționale de Asigurări Sociale (CNAS)*, pe baza codului personal de asigurări sociale. Sumele datorate sub orice formă Casei Naționale de Asigurări Sociale se vor urmări, ca și veniturile statului, prin organele Serviciului Fiscal de Stat.

Anterior, amânarea și eșalonarea stingerii obligației față de bugetul asigurărilor sociale de stat se efectua în condițiile și în modul stabilite de legea bugetului asigurărilor sociale de stat [156; 162], adică de către CNAS. Ulterior, aceste prevederi au trecut în legea de bază [184, art. 28].

Astfel, plătitorii la bugetul asigurărilor sociale de stat sunt obligați să prezinte SFS declarații privind calcularea și utilizarea contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii. Serviciul Fiscal de Stat prezintă CNAS informații referitoare la indicatorii dării de seamă privind reținerea impozitului pe venit, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală și a contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii calculate și informații referitoare la indicatorii declarației cu privire la impozitul unic calculat pentru rezidenții parcurilor pentru tehnologia informației, în baza acordului încheiat între CNAS și SFS [184, art.5]. Anterior, calcularea majorării de întârziere se efectua de către CNAS, fără emiterea unei decizii speciale [156, art. 9]. Iar calcularea majorărilor de întârziere pentru contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii, calculate în urma controlului fiscal, se efectua de către Serviciul Fiscal de Stat. Ulterior, aceste competențe au trecut în legea de bază [184, art. 28].

Quantumul contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii se estimează de către colaboratorii Serviciului Fiscal de Stat prin metode speciale și din alte surse indirecte, în conformitate cu prevederile Codului fiscal [47, Capitolul 11¹ din Titlul V]. Sumele contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii, încasate de către angajații Serviciului Fiscal de Stat pentru diminuarea sau tănuirea fondului de salarizare și a altor recompense, se distribuie pe conturile individuale ale persoanelor asigurate. După cum a fost menționat, modificarea termenului de

stingere a obligațiilor se efectuează în baza acordului încheiat între CNAS și plătitor. Procedura de încheiere, de intrare în vigoare, de acțiune și de reziliere a acordului de eşalonare a stingerii majorărilor de întârziere (penalităților) față de bugetul asigurărilor sociale de stat se stipulează în regulamentul aprobat de CNAS. În cazul în care plătitorul de contribuții nu îndeplinește condițiile acordului, CNAS are dreptul să suspende acțiunea acordului până la expirarea termenului [184, art. 28].

Prin urmare, efectiv, se observă un cumul de competențe între organele fiscale (SFS) și structurile *Casei Naționale de Asigurări Sociale*, adică în calitate de *autoritate cu atribuții de administrare a unor plăți obligatorii poate fi considerată și Casa Națională de Asigurări Sociale*, iar SFS apare – pe unele segmente de administrare a plăților respective – chiar ca *agent fiscal*.

Situația descrisă mai sus se repetă, în mare parte, în cazul primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală. Astfel, evidența și controlul corectitudinii calculării și a virării în termen la contul *Companiei Naționale de Asigurări în Medicină (CNAM)* a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, precum și încasarea penalităților și sancțiunilor contravenționale, se efectuează [178; 187]:

- de către *agențiile teritoriale ale CNAM* – pentru primele de asigurare obligatorie de asistență medicală, calculate în sumă fixă;
- de către SFS – pentru primele de asigurare obligatorie de asistență medicală în cotă procentuală la salariu și la alte recompense, a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală incluse în componența impozitului unic în domeniul tehnologiei informației.

Agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină verifică respectarea de către angajatori a legislației la includerea angajaților în listele de evidență nominală a persoanelor angajate și la prezentarea acestora agențiilor teritoriale pentru activarea/dezactivarea polițelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, precum și identifică persoanele fizice care au obligația să se asigure în mod individual și le trage la răspundere contravențională pentru neîndeplinirea obligațiilor stabilite de legislație.

Plătitorii care au obligații privind achitarea primelor în perioada de gestiune, prezintă Serviciului Fiscal de Stat darea de seamă privind impozitul pe venit, privind primele de asigurare obligatorie de asistență medicală reținute și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii calculate, până la data de 25 a lunii imediat următoare lunii de gestiune [178, art. 26], care se prezintă utilizând, în mod obligatoriu, metode automatizate de raportare electronică, în condițiile stipulate în CF RM [47, art. 187].

Prin urmare, similar domeniului asigurărilor sociale, se observă un cumul de competențe dintre organele fiscale și *agențiile teritoriale ale Companiei Naționale de Asigurări în Medicină*,

adică drept autoritate cu atribuții de administrare a unor plăți obligatorii poate fi considerată și CNAM.

În concluzie, putem menționa că în calitate de autorități ce exercită unele competențe din domeniul administrării fiscale apar următoarele entități:

- 1) *organele executive centrale sau locale cu atribuții în domeniul privatizării bunurilor proprietate publică;*
- 2) *organele și întreprinderile care efectuează testarea tehnică obligatorie a autovehiculelor;*
- 3) *structurile Agenției Servicii Publice;*
- 4) *organele vamale;*
- 5) *structurile Ministerului Infrastructurii și Dezvoltării Regionale, cum ar fi organul de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier, de exemplu, Agenția Națională Transport Auto (ANTA);*
- 6) *organul abilitat al administrației publice centrale și locale, în administrația căruia se află drumurile;*
- 7) *agenții economici abilitați să exploateze sectoarele de drum;*
- 8) *structurile teritoriale ale CNAS;*
- 9) *agențiile teritoriale ale CNAM.*

Pe parcursul cercetării, a fost stabilit că principalele autorități ale administrației publice cu competențe în domeniul administrării fiscale, precum și unele autorități ce exercită doar unele atribuții de administrare fiscală colaborează, de regulă, prin schimbul de informații în domeniul fiscal, deși am constatat că se impune un sistem integru și complex, menit să asigure întreg procesul – de la apariția și până la stingerea obligației fiscale a contribuabilului concret.

Astfel, în scopul asigurării unei administrări mai eficiente, orientate spre contribuabil, și al personificării răspunderii pentru colectarea veniturilor din impozite și taxe la bugetul public național, ar fi necesar a se stabili în legislație o *autoritate coordonatoare* de plată a principalelor impozite și taxe, precum și a altor plăți obligatorii – aceasta ar putea fi o Agenție guvernamentală, de exemplu, Agenția de Administrare Fiscală, ca organ unic sau, posibil, chiar o Agenție de Stat de Administrare a Veniturilor Publice, având în vedere și veniturile nefiscale, care intră în competența principalelor autorități cu competențe de administrare fiscală și care ar fi independentă de politicile în domeniul financiar-fiscal. Respectiv, această Agenție ar avea împuterniciri de a coordona celelalte organe centrale ale administrației publice, ce exercită unele atribuții cu caracter fiscal, având în vedere că premise deja există. Structura respectivă ar urma să aibă conexiune și cu autoritățile administrației publice locale referitor la obligațiile fiscale provenite din impozite, taxe și alte venituri locale, în condițiile principiilor de organizare și funcționare a administrației publice locale.

O alternativă provizorie ar fi crearea unui sistem unic informațional între toate organele ce exercită competențe de administrare fiscală, începutul fiind pus prin platforma de interoperabilitate instituită de Guvern. Autoritățile publice ar trebui să facă un schimb automatizat de date și materiale necesare îndeplinirii atribuțiilor, încât contribuabilul să poată beneficia de un „ghișeu unic” în domeniul fiscal. Pentru aceasta, organele fiscale, de rând cu organele vamale, trebuie să colaboreze mai strâns între ele, precum și cu alte autorități publice, menționate în prezentul capitol.

4.4. Concluzii la capitolul 4

1. O autonomie locală reală nu poate fi concepută fără o autonomie financiară, majoritatea veniturilor unităților administrativ-teritoriale ar urma să provină din impozitele și taxele locale. Respectiv, autoritățile administrației publice locale stabilesc în mod autonom suma veniturilor ce provin din impozitele și taxele locale și trebuie să le administreze în aceeași manieră.

2. Reieșind din competențele în domeniul fiscal, autoritățile administrației publice locale pot fi divizate în două categorii:

- a) autorități ce exercită atribuții de politică fiscală la nivel local;
- b) autorități ce exercită atribuții de administrare fiscală la nivel local.

3. Autoritățile executive ale satelor (comunelor), orașelor și municipiilor elaborează regulamentele serviciilor de colectare a impozitelor și a taxelor locale din cadrul primăriilor respective (SCITL) și trebuie să le prezinte SFS, deși ar fi firesc ca, în condițiile autonomiei locale, să le prezinte, spre exemplu, doar pentru informare.

4. SFS exercită controlul asupra modului în care SCITL execută obligațiile privind perceperea impozitelor și taxelor locale, inclusiv acesta din urmă trebuie să-i transmită periodic dări de seamă. Această obligație trebuie exclusă pe viitor, în acest sens, ar trebui creat un sistem informațional de care să beneficieze ambele autorități ale administrației publice. De asemenea, prevederile respective contravin principiilor constituționale ale autonomiei locale și ale descentralizării serviciilor publice, deoarece între autoritățile administrației publice locale și SFS ar urma să existe doar raporturi de colaborare.

5. Autoritățile administrației publice locale ar urma să dispună de un statut juridic autonom în domeniul fiscal la nivelul unității administrativ-teritoriale, însă, în prezent, statutul juridic al acestor autorități nu este clar definit.

6. În contextul celor menționate, conform noii legislații fiscale, dimpotrivă, competențele SCITL, ca structură cu atribuții de administrare a impozitelor și taxelor locale ce funcționează în cadrul primăriilor, au fost diminuate în favoarea organului central – SFS.

7. Terminologia, dar și unele prevederi privind statutul SCITL, sunt neadecvate domeniului și chiar incerte, cum ar fi „învestirea cu anumite drepturi”, deși ar trebui să fie stabilit că se investește cu împuterniciri (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii).

8. În urma analizei competențelor SCITL, se observă o anumită incertitudine în statutul juridic al acestuia în administrarea impozitelor și taxelor locale. Ar trebui create mecanisme care să permită asigurarea unui rol mai independent al SCITL și, doar în caz de necesitate, să se recurgă la solicitarea de către administrația publică locală a asistenței organului fiscal în exercitarea unor atribuții complexe de administrare fiscală.

9. În contextul celor menționate la punctul precedent, în exercitarea atribuțiilor sale, SCITL nu este subiect decizional sau subiect de drept administrativ.

10. În cazul SCITL, la fel ca și al altor autorități cu competențe de administrare fiscală, am încercat să clasificăm atribuțiile în mai multe categorii, cum ar fi: atribuții privind calcularea impozitelor și taxelor locale; atribuții privind asistența și evidența contribuabililor și controlul executării obligației fiscale; atribuții exercitate în comun cu alte organe, în special cu Serviciul Fiscal de Stat.

11. În procesul exercitării atribuțiilor în domeniul fiscal, autoritățile administrației publice locale emit acte administrative cu caracter normativ și cu caracter individual. În cazul actelor cu caracter individual, statutul acestora este incert și ar putea fi preluate prevederile propuse pentru SFS (a se vedea propunerile *de lege ferenda* din Concluzii).

12. Sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre procedurile fiscale la nivel central și procedurile fiscale la nivel local, așa încât contribuabilul să poată gestiona liber obligația fiscală globală, indiferent de categoria impozitului sau a taxei. Un început al acestui proces sunt prevederile legale conform cărora schimbul de date automatizat între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autorități publice se realizează prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern.

13. Pe parcursul cercetării, am stabilit că principalele autorități ale administrației publice cu competențe fiscale sunt Serviciul Fiscal de Stat, organele vamale, care formează Serviciul Vamal, și serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriilor. Însă am depistat o categorie de autorități ale administrației publice care, printre alte competențe de bază, exercită și unele atribuții de natură fiscală, care pot fi:

- a) atribuții privind calcularea, colectarea și raportarea impozitului, a taxei sau a altei contribuții obligatorii;
- b) atribuții privind colectarea și raportarea impozitului, a taxei sau a altei contribuții obligatorii;
- c) atribuții privind controlul și constatarea încălcărilor din domeniul fiscal.

Astfel, apare necesitatea de a introduce în legislația fiscală a conceptului de *agent fiscal*, care ar desemna autoritatea administrației publice sau altă persoană, împuternicită de aceasta, care exercită unele atribuții de administrare fiscală.

14. Am constatat că în calitate de autorități ce exercită unele atribuții fiscale apar următoarele entități:

- a) organele executive centrale sau locale cu atribuții în domeniul privatizării bunurilor proprietate publică;
- b) organele și întreprinderile care efectuează testarea tehnică obligatorie a autovehiculelor;
- c) structurile Agenției Servicii Publice;
- d) organele vamale;
- e) structurile Ministerului Infrastructurii și Dezvoltării Regionale, cum ar fi organul de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier;
- f) organul abilitat al administrației publice centrale și locale, în administrația căruia se află drumurile;
- g) agenții economici abilitați să exploateze sectoarele de drum;
- h) structurile teritoriale ale CNAS;
- i) agențiile teritoriale ale CNAM.

15. Ar fi necesar de stabilit în legislație o autoritate coordonatoare a plății principalelor impozite și taxe, precum și a altor plăți obligatorii – aceasta ar putea fi o Agenție guvernamentală, de exemplu, Agenția de Administrare Fiscală ca organ unic sau, posibil, chiar o Agenție de Stat de Administrare a Veniturilor Publice (*nota aut.:* având în vedere și veniturile nefiscale), care ar fi independentă de politicile din domeniul financiar-fiscal.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

1. În prezenta lucrare am realizat o cercetare complexă a statutului juridic al autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, în vederea elucidării mecanismelor de îmbinare și concentrare a eforturilor pentru o administrare fiscală unitară, eficientă și echitabilă în Republica Moldova.

2. A fost analizat cadrul național și internațional – atât din punct de vedere doctrinar, cât și legal – în ceea ce privește efectuarea administrării fiscale ca domeniu de activitate statală. Astfel, domeniul fiscal și administrarea fiscală sunt cercetate în doctrină mai mult sub aspect economic și financiar și, mai puțin, sub aspect administrativ-juridic. Autoritățile administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală fac parte atât din cadrul administrației publice centrale de specialitate, cât și din administrația publică locală, respectiv principiile și regulile de organizare și funcționare a acestora ar trebui puse la baza statutului juridic al autorităților cu atribuții în domeniul fiscal. Reglementările privind anumite impozite, taxe și plăți obligatorii ar urma să fie revăzute și cuprinse în titluri aparte ale Codului fiscal, pentru a respecta principiile stabilității și ale caracterului determinat al taxelor și impozitelor, adică pentru a crea o stabilitate și coerență în legislația fiscală, precum și în administrarea fiscală. În general, activități în domeniul fiscal, la fel ca și în alte domenii, sunt efectuate de două categorii de autorități publice: autorități publice care promovează politica fiscală la nivel central sau la nivel local și autorități ale administrației publice care exercită funcții cu caracter executiv, adică aplică în practică politica fiscală și exercită administrarea fiscală, deci dispun de anumite atribuții cu caracter fiscal [257, p.35; 244, p. 15]. Acestea din urmă îndeplinesc funcții de reprezentanți sau de agenți fiscali [33, p. 43-45; 240, p. 87], categorie care nu este reglementată în legislație.

3. În lucrare au fost elucidate caracteristicile autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală și valorificate cele mai recente practici în efectuarea administrării fiscale [254, p.65-71]. Astfel, în prezent, SFS reprezintă a autoritate publică centralizată, ale cărei atribuții nu sunt clare și previzibile – atât din punct de vedere al competenței materiale, cât și al competenței teritoriale. SFS, din punct de vedere al statutului juridic, ar fi mai apropiat de o agenție. Referitor la statutul juridic al organelor vamale există mai multe cercetări, însă puține din ele se referă la identificarea statutului organelor vamale doar în cadrul unei laturi a activității acestor organe – cea de administrare fiscală. Serviciul Vamal, din punct de vedere al statutului juridic, de asemenea, ar fi mai apropiat de o agenție ca organ central de specialitate. La rândul lor, autoritățile administrației publice locale ar urma să dispună de un statut juridic autonom

în domeniul fiscal la nivelul unității administrativ-teritoriale, deși, în prezent, statutul juridic al acestor autorități nu este clar definit [255, p. 75-84].

4. În prezenta teză a fost identificat și analizat conținutul atribuțiilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, inclusiv, pentru claritate, a fost efectuată o clasificare științifică a acestora [258, p. 109-110; 254, p. 65]. De exemplu, SFS efectuează controale fiscale și asigură administrarea fiscală a marilor contribuabili, atribuție discutabilă din punct de vedere al principiilor echității și legalității față de toți contribuabilii. La fel, acordarea de către SFS a unor formulare contra plată încalcă principiile contribuției corecte la cheltuielile administrative și ale simplității și comodității sistemului de impunere. La stabilirea competenței autorităților cu atribuții fiscale ar fi necesar să se țină cont atât de știința dreptului administrativ, cât și de noile prevederi ale legislației. În ultima perioadă, în legislație apare categoria de *misiune* și *funcții*, care, sub aspect juridic, se referă la sarcinile organului și ar trebui să rezulte din prevederile constituționale și legale, iar *misiunea* acestora, pentru orice eventualitate, ar urma să fie concretizată în documente de politici, fiind de prisos în actele juridice ce stabilesc statutul juridic al autorității administrative. Respectiv, *funcțiile* autorității ar fi sinonime cu *atribuțiile*. Legislația fiscală, în temei, se referă la *drepturile* autorităților cu competențe de administrare fiscală și ale funcționarilor acestora, deși este vorba de *împuternicirile* organului și ale funcționarului. Astfel, SFS ar trebui să aibă atribuții, clare din punct de vedere al competenței materiale și teritoriale, din care rezultă împuterniciri, obligații și drepturi ale funcționarilor fiscali. De asemenea, procedura de încasare a taxelor vamale este una de încasare a unui impozit, adică, efectiv, este similară unei proceduri fiscale, doar cu specificul operațiunilor de import-export și al trecerii peste frontiera vamală. Conform noii legislații fiscale, competențele SCITL, ca structură cu atribuții de administrare a impozitelor și taxelor locale ce funcționează în cadrul primăriilor, au fost diminuate în favoarea organului central – SFS [255, p. 75-77].

5. În demersul nostru, am analizat competențele sub aspectul dublării, inclusiv al conflictelor de competențe. Astfel, este necesar a se stabili în legislația fiscală principii de organizare și funcționare a SFS, care să corespundă, cel puțin, legislației privind administrația publică centrală de specialitate, inclusiv în cazul raporturilor cu Ministerul Finanțelor. De exemplu, expresia „dirijare metodologică” din partea Ministerului Finanțelor este incertă sub aspectul statutului și raporturilor juridice din domeniu [230, p. 467-468]. Sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre procedurile fiscale și procedurile vamale, așa încât contribuabilul să-și poată gestiona „confortabil” obligația fiscală, indiferent că aceasta provine din activitate internă sau externă. Totodată, SFS exercită controlul asupra respectării legislației fiscale în activitatea serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale și

a altor persoane, această prevedere încălcând principiile autonomiei locale și ale descentralizării administrative [243, p. 8-9; 255, p. 75-76].

6. Unul din obiectivele tezei constă în stabilirea existenței unui echilibru dintre împuternicirile autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală și drepturile și interesele legitime ale contribuabililor. Astfel, ar trebui reglementate mai amplu în legislație aspectele ce țin de procedura emiterii, a intrării în vigoare și a aplicării actelor autorităților cu atribuții de administrare fiscală, reieșind din faptul că acestea, deseori, ating anumite drepturi și interese legitime ale contribuabililor. Sunt necesare mecanisme legale mai complexe, ce ar asigura „puntea de legătură” dintre procedurile fiscale la nivel central și procedurile fiscale la nivel local, precum și cu procedurile vamale, așa încât contribuabilul să poată gestiona liber obligația fiscală, indiferent de categoria impozitului sau taxei [248, p. 278-279; 258, p. 110].

7. De asemenea, în lucrare au fost elucidate unele practici internaționale în materie de consolidare a sistemului de administrare fiscală. De exemplu, în Marea Britanie și România, activitățile organelor fiscale și vamale sunt incluse în cadrul unui organ unic. Astfel, în scopul asigurării unei administrări mai eficiente și al personificării răspunderii pentru colectarea veniturilor din impozite și taxe la bugetul de stat, este necesar a stabili în legislație un singur organ responsabil de plata principalelor impozite și taxe [32, p. 62-64] – acesta ar putea fi o Agenție guvernamentală, de exemplu, Agenția de Administrare Fiscală, ca organ unic, sau, posibil, chiar o Agenție de Stat de Administrare a Veniturilor Publice, având în vedere și veniturile nefiscale, care intră în competența autorităților menționate. În acest sens, o asemenea Agenție ar avea împuterniciri de a coordona celelalte organe centrale ale administrației publice ce exercită atribuții cu caracter fiscal, fiind abilitată de a colecta toate impozitele și taxele generale de stat pe teritoriul Republicii Moldova, inclusiv cele care n-au fost colectate la trecerea frontierei vamale, însă trebuiau colectate.

8. În teză s-a acordat atenție cercetării instrumentelor și mecanismelor naționale de interacțiune dintre autoritățile administrației publice, în scopul unificării eforturilor în domeniu. Astfel, un început al procesului de conexiune a procedurilor fiscale și a celor vamale îl constituie prevederile legale, conform cărora schimbul de date automatizat între organele cu atribuții de administrare fiscală și alte autoritățile publice se realizează prin intermediul platformei de interoperabilitate, instituite de Guvern [240, p. 85]. Autoritățile publice ar trebui să-și prezinte reciproc datele și materialele necesare îndeplinirii atribuțiilor lor, cu excepția datelor a căror prezentare este expres interzisă prin lege. Am constatat că, în calitate de autorități ce exercită unele atribuții fiscale, apar și alte entități și persoane, ce exercită, de regulă, atribuții de agent fiscal, cum ar fi: organele executive centrale sau locale cu atribuții în domeniul privatizării bunurilor

proprietate publică, organele și întreprinderile care efectuează testarea tehnică obligatorie a autovehiculelor, structurile teritoriale ale Agenției Servicii Publice, organele vamale, organul de specialitate al administrației publice în domeniul transportului rutier, CNAS, CNAM etc. Ar fi necesar a se stabili în legislație o autoritate coordonatoare a plății principalelor impozite și taxe, precum și a altor plăți obligatorii, deși începutul este pus prin intermediul SFS.

9. În final, au fost înaintate propuneri pentru optimizarea cadrului juridic de reglementare a statutului autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală.

Astfel, **problema științifică importantă propusă spre soluționare rezidă** în fundamentarea în dinamică a statutului juridic al autorităților administrației publice cu competențe de administrare fiscală, având ca efect perfecționarea mecanismelor din legislația națională din domeniu, fapt ce contribuie la respectarea drepturilor și intereselor contribuabililor, în vederea direcționării spre cele mai bune standarde ale administrării fiscale.

Ținem să menționăm că **avantajele și valoarea recomandărilor propuse în teză și, pe parcurs, în peste 20 de lucrări în domeniul de cercetare al tezei, au impact asupra dezvoltării dreptului** și contribuie la fortificarea atât a științei dreptului administrativ, cât și a altor științe (dreptul financiar, vamal și științele cu profil economic), sub următoarele aspecte:

- analiza complexă și pentru prima dată a cadrului juridic național și a unor aspecte internaționale în domeniul fiscal, accentuându-se elementul de administrare fiscală ca un sistem de autorități ale administrației publice;
- stabilirea caracteristicilor și clasificarea tuturor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, având în vedere cele mai recente practici în efectuarea administrării fiscale;
- identificarea și analiza conținutului atribuțiilor autorităților administrației publice ce exercită competențe de administrare fiscală, inclusiv analiza sub aspectul dublării sau al conflictelor de competențe;
- analiza instrumentelor și mecanismelor naționale de interacțiune dintre autoritățile administrației publice, în scopul unificării eforturilor în domeniu;
- stabilirea, în consecință, a existenței unui echilibru dintre împuternicirile autorităților ce exercită competențe de administrare fiscală și drepturile sau interesele legitime ale contribuabililor.

În contextul celor menționate, ținem să atragem atenția asupra *aprobării unor rezultate din domeniul cercetării*. Astfel, am contribuit la înaintarea unor propuneri privind perfecționarea

legislației fiscale, în special în ceea ce privește consolidarea autonomiei locale în domeniul politicilor și administrării fiscale la nivel local, cum ar fi (a se vedea Anexa 8):

1) anularea/revizuirea modului de acordare a facilităților/scutirilor la impozitele și taxele locale prin compensarea venitului ratat de către bugetele locale și/sau transferarea competenței respective integrale către APL, care va decide independent categoriile ce pot fi scutite, precum și formele, mărimile scutirilor. Sistemul de facilități/scutiri stabilite unilateral de către Parlament nu corespunde prevederilor și standardelor în domeniul APL și este contrar intereselor comunităților locale, deoarece afectează direct bugetele locale, acestea fiind lipsite de surse de venit, care aparțin în exclusivitate APL, fără a li se compensa pierderile din contul bugetului de stat [243, p. 8-9];

2) consolidarea rolului Serviciului de colectare a taxelor și impozitelor locale de pe lângă primării/municipii (SCITL), pentru a asigura APL cu instrumente reale și concrete, în scopul creșterii colectării impozitelor și taxelor locale, precum și a le oferi posibilitatea de a avea întreg arsenalul de instrumente, anume APL fiind cele mai interesate în colectarea cât mai bună a impozitelor și taxelor care rămân în bugetul local. De asemenea, aceasta este și în interes național, având în vedere lupta cu evaziunea fiscală, cu economia tenebră și cu plata salariilor în plic. APL și structurile sale nu dispun de pârghii/competențe și pot să se adreseze doar către Serviciul Fiscal de Stat, care, de regulă, fie are alte priorități, fie nu dispune de capacitățile necesare, pentru a se ocupa efectiv de taxele și impozitele locale. APL/serviciul de colectare a taxelor și impozitelor locale trebuie să aibă posibilitatea de a executa silit anumite obligații ale plătitorilor de taxe și impozite, fapt ce a fost implementat parțial în legislație [138, art. II pct. 24]. Respectiv, domeniul administrării impozitelor și taxelor locale ar trebui descentralizat pe larg către APL.

Astfel, au fost acceptate unele propuneri și a fost modificată legislația fiscală referitoare la lărgirea autonomiei APL în ceea ce privește acordarea unor facilități/scutiri la impozitele și taxele locale [155, art. I pct. 103, 104 și 111]. De asemenea, există premise reale ca, în conformitate cu cadrul normativ privind realizarea obiectivelor politicii fiscal-vamale pentru anul 2023, să fie diminuat controlul SCITL din partea subdiviziunilor Serviciului Fiscal de Stat, așa cum am propus și în prezenta lucrare.

Rămân nesoluționate și ar putea servi ca plan de cercetări de perspectivă pentru dezvoltarea pe viitor a cadrului normativ, instituțional și doctrinar un șir de propuneri în vederea consolidării serviciului de colectare a taxelor și impozitelor locale din APL, a căror activitate se află în dependență directă de SFS, precum și un șir de mecanisme funcționale. **În contextul celor menționate, venim cu un șir de propuneri de lege ferenda privind perfecționarea administrării fiscale:**

1. A modificarea denumirea articolului 132 din Constituția Republicii Moldova, care nu corespunde conținutului, fapt la care ne-am referit pe parcursul cercetării.

Proiect

L E G E

pentru modificarea articolului 132 din Constituția Republicii Moldova

Parlamentul adoptă prezenta lege constituțională.

Articol unic. Denumirea articolului 132 din Constituția Republicii Moldova, adoptată la 29 iulie 1994 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2016, nr.78, art. 140), cu modificările ulterioare, va avea următorul cuprins:

«Articolul 132. Veniturile bugetare».

PREȘEDINTELE PARLAMENTULUI

2. A modifica și completa Codul fiscal nr. 1163/1997 cu privire la utilizarea unor termeni (*nota aut.*: cum ar fi substituirea termenului «drepturi» cu «împuterniciri» etc.), la stabilirea unor reglementări mai clare privind regimul actelor în domeniul fiscal, inclusiv conexiunea, în special în cazul actelor individuale, cu noile prevederi ale Codului administrativ al Republicii Moldova, excluderea tutelei excesive a SFS asupra autorităților administrației publice locale și alte aspecte conexe, conform rezultatelor cercetării:

Proiect

L E G E

pentru modificarea Codului fiscal nr. 1163/ 1997

Parlamentul adoptă prezenta lege organică:

Articol unic. Codul fiscal nr.1163/1997 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 8 februarie 2007), cu modificările ulterioare, se modifică, după cum urmează:

1. La articolul 133, alineatul (1), subpunctul 3) va avea următorul cuprins:
„3) ghidează și acordă suport serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale”.
2. La articolul 134:

pe tot parcursul articolului, cuvântul „drepturile”, la numărul și cazul respectiv, se substituie cu cuvântul „împuternicirile”, la numărul și cazul respectiv;

la alineatul (1), subpunctul 1), sintagma „serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale” se exclude.

3. La articolul 154:

în denumirea articolului, cuvintele „și drepturile” se exclud;

la alineatul (2) cuvintele „drepturi ce țin de” se exclud.

4. La articolul 157:

în denumirea articolului, cuvântul „Drepturile” se substituie cu cuvântul „Împuternicirile”;

la alineatul (1), cuvintele „cu dreptul”, „cu drepturile”, „alte drepturi” se substituie, respectiv, cu cuvintele „cu împuterniciri”, „cu împuternicirile”, „alte împuterniciri”.

5. La Titlul V, Capitolul 18 va avea următorul cuprins:

„Capitolul 18

ACTELE SERVICIULUI FISCAL DE STAT

Articolul 275. Actele Serviciului Fiscal de Stat

(1) Serviciul Fiscal de Stat emite acte administrative fiscale ce pot fi cu caracter normativ sau individual.

(2) Actelor administrative fiscale cu caracter individual li se aplică prevederile Codului administrativ al Republicii Moldova, nr. 116/2018, dacă prezentul cod nu prevede altceva.

(3) Serviciul Fiscal de Stat are împuternicirea, în limitele competenței și în conformitate cu legislația, să emită acte normative, sub formă de ordine și instrucțiuni, care determină mecanismul aplicării legislației fiscale.

(4) Actele normative emise de Serviciul Fiscal de Stat se publică în modul stabilit de legislația privind actele normative.

(5) Actele normative se adoptă, se modifică și se abrogă de conducerea Serviciului Fiscal de Stat, iar în cazurile prevăzute de legislație, vor fi înregistrate la Ministerul Justiției. Actele normative emise de Serviciul Fiscal de Stat nu trebuie să contravină legislației fiscale.

(6) Serviciul Fiscal de Stat poate emite dispoziții, decizii, avize, cereri, citații, somații și alte acte prevăzute de prezentul cod care, de regulă, poartă caracter individual și intră în vigoare din momentul aducerii lor la cunoștința persoanelor vizate în ele, conform prevederilor prezentului cod.

Articolul 275¹. Conținutul și emiterea actului Serviciului Fiscal de Stat

(1) Actul Serviciului Fiscal de Stat se emite în scris, pe suport de hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul individual al Serviciului Fiscal de Stat, emis pe suport de hârtie, cuprinde, de regulă, următoarele elemente:

- a) denumirea autorității emitente;
- b) numele și calitatea funcționarului care a emis actul;
- c) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- d) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

- e) obiectul actului;
- f) motivele de fapt;
- g) temeiul de drept;
- h) semnătura persoanei (lor) împuternicite potrivit legii;
- i) informația cu privire la exercitarea căilor de atac;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

(3) Actul Serviciului Fiscal de Stat, emis în formă electronică, cuprinde elementele necesare conform legislației cu privire la identificarea electronică și serviciile de încredere .

(4) Actul Serviciului Fiscal de Stat, emis și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă, este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile acestuia.

(5) Actul Serviciului Fiscal de Stat se consideră emis și înregistrat:

- a) la data semnării acestuia de către persoana împuternicită, în cazul actului organului fiscal emis pe suport de hârtie;
- b) la data generării actului, în cazul actului emis pe suport de hârtie și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă;
- c) la data aplicării semnăturii electronice, în cazul actului emis în formă electronică.

(6) în termen de, cel mult, 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului, Serviciul Fiscal de Stat trebuie să inițieze acțiunile pentru comunicarea actului conform prevederilor art. 129¹.

Articolul 275². Opozabilitatea și nulitatea actului Serviciului Fiscal de Stat

(1) Actul Serviciului Fiscal de Stat produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul comunicat.

(2) Actul Serviciului Fiscal de Stat care nu a fost comunicat potrivit art. 129¹ și 275¹ nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic.

(3) Actul Serviciului Fiscal de Stat este nul în următoarele situații:

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului sau a semnăturii persoanei împuternicite a Serviciului Fiscal de Stat, cu excepția aducerii la cunoștință prin publicare, precum și denumirea organului emitent;
- c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul Serviciului Fiscal de Stat este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci, când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate, încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea lui.

(4) Nulitatea se poate constata de Serviciul Fiscal de Stat sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu, în situația în care nulitatea se constată de Serviciul Fiscal de Stat, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului. Actele Serviciului Fiscal de Stat care urmează a fi publicate, dar nepublicate în modul stabilit, sunt inexistente. Inexistența actului Serviciului Fiscal de Stat poate fi contestată de orice persoană interesată.

(5) Actele Serviciului Fiscal de Stat, prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (3) sunt anulabile. Prevederile art. 275³ sunt aplicabile în mod corespunzător.

Articolul 275³. Anularea, revocarea sau modificarea actului Serviciului Fiscal de Stat

(1) Actul Serviciului Fiscal de Stat poate fi anulat, revocat sau modificat de către autoritatea competentă în condițiile prezentului cod și ale legislației în vigoare.

(2) Anularea ori revocarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, a actelor Serviciului Fiscal de Stat, prin care s-au stabilit obligații fiscale principale, atrage anularea, revocarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor prin care s-au stabilit obligații fiscale, accesorii aferente obligațiilor fiscale principale, individualizate în actele Serviciului Fiscal de Stat anulate, revocate ori modificate, cât și a actelor Serviciului Fiscal de Stat subsecvente, emise în baza actelor anulate, revocate sau modificate. Prevederile sunt aplicabile, chiar dacă actele Serviciului Fiscal de Stat, prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii, sau actele subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare, ori nu au fost contestate.

(3) În cazurile prevăzute la alin. (2), Serviciul Fiscal de Stat, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele prin care s-au stabilit obligații fiscale accesorii sau actele subsecvente.

Articolul 275⁴. Efectele anulării actului Serviciului Fiscal de Stat

(1) Ori de câte ori se anulează un act al Serviciului Fiscal de Stat, este emis un alt act, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.

(2) Emiterea unui alt act al Serviciului Fiscal de Stat nu mai este posibilă în următoarele situații:

- a) s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege;
- b) viciile care au condus la anularea actului Serviciului Fiscal de Stat privesc fondul actului.

Articolul 275⁵. Îndreptarea erorilor materiale din actul Serviciului Fiscal de Stat

(1) Serviciul Fiscal de Stat poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.

(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeală de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele Serviciului Fiscal de Stat, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului sau care privesc fondul actului Serviciului Fiscal de Stat.

(3) În cazul în care, după comunicarea actului Serviciului Fiscal de Stat, Serviciul Fiscal de Stat constată, din oficiu, că există erori materiale în cuprinsul său, acesta comunică contribuabilului/plătitorului un act de îndreptare a erorii materiale.

(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil/plătitor, Serviciul Fiscal de Stat procedează după cum urmează:

- a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;
- b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(5) Actul de îndreptare a erorii materiale și decizia de respingere a cererii de îndreptare a erorii materiale urmează regimul juridic al actului inițial și pot fi contestate în condițiile legii în care putea fi contestat actul inițial.

Articolul 275⁶. Prevederi aplicabile actelor de executare și altor acte emise de Serviciul Fiscal de Stat

Dispozițiile art. 275¹ alin. (4) și (6), art. 275² alin. (1) și (2) și art. 275⁵ se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel”.

6. La articolul 298, alineatul (3) se exclude.

PREȘEDINTELE PARLAMENTULUI

BIBLIOGRAFIE

I. Surse în limba română, engleză, franceză și electronice

1. ALBUȚ, C., DIACONU, C. *Drept financiar*. Iași: Editura Fundației «Chemarea», 1998. 256 p.
2. ANDRONIC, M. *Descentralizarea fiscală și eficiența cheltuielilor publice*. Brașov: Editura Universității Transilvania, 2015. 322 p. ISBN: 978-606-19-0503-4.
3. ARMEANIC, A. Analiza juridică financiar-fiscală privind reintegrarea statalității Republicii Moldova. În: *Probleme actuale ale istoriei, teoriei dreptului și științelor administrației publice*, Chișinău: ASEM, 2010, pp. 76-78. ISBN: 978-9975-75-513-9.
4. ARMEANIC, A. *Fiscalitatea în statele contemporane*. Note de curs. Chișinău: CEP USM, 2003. 167 p. ISBN: 9975-70-257-0.
5. ARMEANIC, A., ROTARU, A, PALADI, I. *Drept fiscal: Manual pentru Facultățile de Drept*, Chișinău: Museum, 2001. 198 p. ISBN: 9975-906-44-3.
6. ARMEANIC, A., VOLCINSCHI, V. *Drept fiscal: Teoria generală privind impunerea. Administrarea fiscală. Reglementarea juridică a impozitului pe venit*. Chișinău: ASEM, 2001. 160 p. ISBN: 9975-75-127-X.
7. ARMEANIC, A. Sistemul fiscal în Norvegia. În: *Revista Națională de Drept*. 2004, nr. 1, pp. 13-16. ISSN: 1811-0770.
8. ARSENI, A. *Drept constituțional și instituții politice*. Tratat. Vol. I. Ediția a 3-a revăzută. Chișinău: CEP USM, 2021. 428 p. ISBN: 978-9975-158-53-4.
9. ARSENI, A. *Drept constituțional și instituții politice*. Tratat. Vol. II. Ediția a 3-a completată și revăzută. Chișinău: CEP USM, 2022. 281 p. ISBN: 978-9975-159-25-8.
10. BABOV, B. Serviciul Fiscal ca Istorie. În: *Serviciul Fiscal de Stat: un deceniu de activitate*, 2000, pp. 12-16. ISBN: 9975-944-37-X.
11. BĂLAN, E. *Drept financiar*. București: ed. ALL BECK, 1999. 260 p.
12. BERLIBA, V. Noțiunea și formele de manifestare a delictului fiscal. În: *Criminalistica în serviciul justiției: constatări, tendințe și realizări*, Materialele simpozionului internațional de criminalistică, Chișinău: ULIM, 2009, pp. 56-60. ISBN 978-9975-934-62-6
13. BERLIBA, V. *Delictul fiscal: concept și manifestări*. Chișinău, 2010. 200 p. ISBN 978-9975-4080-8-0.

14. BLAȘCU, O. Regimul juridic al contenciosului fiscal în Republica – metodologia cercetării. În: *Materiale ale Conferinței științifice internaționale „Perspectivele și problemele integrării în Spațiul European al cercetării și educației”, Vol. 1, Cahul, 2015, pp. 115-122. ISSN: 2587-3563*
15. BOBIȚAN, N. *Procedura fiscală: metodologie și aplicare*. Timișoara: Mirton, 2017. 230 p. ISBN 978-973-52-1703-7.
16. BOSTAN, I. *Controlul fiscal*. Iași: Polirom, 2003. 208 p. ISBN: 973-681-187-5
17. BRAIBANT, G. *Le droit administratif français*. 3-e édition. Paris: Dalloz, 1992. 640 p.
18. BULGAC, C. Controlul fiscal - relație între contribuabil și autoritățile fiscale. În: *Materiale ale Conferinței Științifice Internaționale „60 de ani de învățământ economic superior în Republica Moldova: Prin inovare și competitivitate spre progres economic”, Chișinău, 2013, pp. 151-154.*
19. CATANA, E. *Drept administrativ*. București: Editura C.H.Beck, 2017. 472 p. ISBN/ISSN: 978-606-18-1114-4
20. Carta Europeană a Autonomiei Locale, nr. 15 din 15 octombrie 1985. În: *Tratate internaționale*. 30.12.1999. Nr. 14; Hotărârea Parlamentului nr. 1253-XIII din 16 iulie 1997 „Privind ratificarea Cartei Europene pentru Autoadministrarea Locală”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.07.1997. Nr. 48.
21. CÂRNAȚ, T., ERHAN, I. Locul și rolul organelor vamale în cadrul sistemului de organe statale. În: *Revista Națională de Drept*. 2010, nr. 11, pp. 11-17. ISSN: 1811-0770.
22. CHAPUS, R. *Droit administratif général*. Tome 1 (9-e édition). Paris: Montchrestien, 1995. 1251 p.
23. CHAPUS, R. *Droit administratif général*. Tome 2 (8-e édition). Paris: Montchrestien, 1995. 711 p.
24. CIOBANU, O. *Fundamente teoretico-practice în controlul vamal*. Teza de doctor în drept (552.03), Chișinău, 2015. 176 p.
25. CIOBANU, O. Aspecte teoretice privind delimitarea formelor controlului vamal. În: *Materialele Conferinței științifice cu participare internațională „Creșterea impactului cercetării și dezvoltarea capacității de inovare” consacrată aniversării 65 de la fondarea Universității de Stat din Moldova*. 21-22 septembrie 2011. Rezumatele comunicărilor. Științe Sociale. Volumul I. Chișinău: CEP USM, 2011, pp. 104-107. ISBN: 978-9975-71-145-6.

26. CIOBANU, O. Caracteristica principiilor de realizare a controlului vamal. În: *Revista Națională de Drept*, 2015, nr.4, pp.73-76. ISSN: 1811-0770.
27. CIOBANU, O. Controlul documentar al mărfurilor trecute peste frontiera vamală a Republicii Moldova. În: *Legea și viața*, aprilie 2015, pp. 46-51. ISSN: 1810-309X.
28. CIOBANU, O. Dimensiuni teoretico-practice de realizare a controlului ulterior. În: *Revista Națională de Drept*, 2015, nr.5, pp. 61-65. ISSN: 1811-0770.
29. CIOBANU, O. Reglementarea controlului corporal în legislația vamală a Republicii Moldova. În: *Conferință Științifică Integrare prin cercetare și inovare, 26-28 septembrie 2013*. Rezumate ale comunicărilor. Științe Juridice. Științe economice. Chișinău: CEP USM, 2013, pp. 100-102. ISBN: 978-9975-71-417.
30. CIOBANU, O., CÂRNAȚ, T. Controlul vamal al mărfurilor și mijloacelor de transport. În: *Revista Națională de Drept*, 2015, nr.5, pp. 11-15. ISSN: 1811-0770
31. CIOBANU, O., ERHAN, I. Supravegherea vamală-etapă specifică a controlului vamal. În: *Analele științifice ale USM, Științe juridice*, USM, Nr.8, Chișinău, 2005, pp. 90-96. ISSN: 1857-3665.
32. COBĂNEANU, S., RUSU, V. The correlation of competences in tax area between the local public administration authorities and other public administration authorities in the Republic of Moldova. În: *12th LUMEN International Scientific Conference RSACVP 2019*, Iași, 15-17 mai, 2019, pp. 62 – 64. Disponibil: http://conferinta.info/wp-content/uploads/2019/04/Frist-Draft_Working-papers_LUMEN_RSACVP2019.pdf [citat 10.06.2019].
33. COBĂNEANU, S., MOCANU, V., RUSU, V., BOBEICA, E. *Administrația publică locală* (în scheme). Chișinău: CEP USM, 2013. 60 p. ISBN: 978-9975-71-445-7.
34. COBĂNEANU, S., BOBEICA, E., RUSU, V. *Drept administrativ*. Note de curs. Chișinău: CEP USM, 2012. 308 p. ISBN: 978-9975-71-297-2.
35. COBĂNEANU, S., RUSU, V. Rolul practicii Curții Constituționale. Actualitate și tendințe. În: *Revista Justiția Constituțională*, Nr. 8. Chișinău 2004, pp. 10-13.
36. COBZARI, L., KUZMINA, O., MORARU, T. *Administrarea fiscală: Curs universitar*. Chișinău: A.S.E.M. 478 p. ISBN: 978-9975-75-228-2
37. Codul administrativ al Republicii Moldova, nr. 116 din 19 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018. Nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.
38. Codul contravențional al Republicii Moldova nr. 218-XVI din 24 octombrie 2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 16.01.2009. Nr. 3-6. ISSN: 2587-389X.

39. Codul penal al Republicii Moldova nr. 985-XV din 18 aprilie 2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 14.04.2009. Nr. 72-74. ISSN: 2587-389X.
40. Codul de executare al Republicii Moldova nr. 443 – XV din 24 decembrie 2004. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 05.11.2010. Nr. 214-220. ISSN: 2587-389X.
41. Codul de procedură civilă al Republicii Moldova nr. 225-XV din 30 mai 2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 03.08.2018. Nr. 285-294. ISSN: 2587-389X.
42. Codul muncii al Republicii Moldova nr. 154-XV din 28 martie 2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.07.2003. Nr. 159-162. ISSN: 2587-389X.
43. Codul de procedură penală al Republicii Moldova nr. 122-XV din 14 martie 2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 05.11.2013. Nr. 248-251. ISSN: 2587-389X.
44. Codul civil al Republicii Moldova nr. 1107-XV din 6 iunie 2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 22.06.2002. Nr. 82-86. ISSN: 2587-389X.
45. Codul vamal al Republicii Moldova nr. 95 din 24 august 2021. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.09.2021. Nr. 219-225. ISSN: 2587-389X.
46. Codul vamal al Republicii Moldova nr. 1149-XIV din 20 iulie 2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială din 01 ianuarie 2007. ISSN: 2587-389X.
47. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, ediție specială din 08.02.2007. ISSN: 2587-389X.
48. Codul electoral din 21 noiembrie 1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.12.2017. Nr. 451-463. Codul electoral, nr. 325 din 8 decembrie 2022. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 23.12.2022. Nr. 426-427. ISSN: 2587-389X.
49. Codul vamal din 9 martie 1993. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1993. Nr. 10 (I).
50. Codul de conduită al funcționarului fiscal, aprobat prin Ordinul Inspectoratului Fiscal Principal de Stat nr. 357 din 28 mai 2012 Disponibil: <http://www.fisc.md/CodulEtic.aspx> [vizitat 28.09.2017]; <https://sfs.md/uploads/files/Docs/integritate-institutionala/COD%20ETIC%C4%82.pdf> [vizitat 01.07.2022].
51. Codul de procedură fiscală a României Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_2016.htm#_RefHeading_3245_1651101228 [vizitat 03.10.2021].
52. Concepția reformei fiscale aprobată prin Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova, nr. 1165-XIII din 24 aprilie 1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.07.1997. Nr. 46-47. ISSN: 2587-389X.

53. CONDOR, I, CONDOR, S. C. *Drept vamal și fiscal*, București: Lumina Lex, 2002. 308 p. ISBN: 973-588-447-X.
54. Constituția Republicii Moldova adoptată la 29 iulie 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 12.08.1994. Nr. 1. ISSN: 2587-389X.
55. COJOCARU, Gh. A fi, dar ... cum? În: *Serviciul Fiscal de Stat: un deceniu de activitate*, 2000, pp. 22-26. ISBN: 9975-944-37-X.
56. CONDOR, I., CONDOR, S.C. *Drept vamal și fiscal*. București: Lumina Lex, 2002. 308 p. ISBN: 973-588-447-X.
57. CRAIG, P. *Administrative Law*. London: Sweet & Maxwell, 1989. 529 p.
58. CREANGĂ, I. *Curs de drept administrativ: pentru studenții facultății de drept*. Chișinău: Editura EPIGRAF. 2003, 2004. Vol. I. 333 p, Vol. II. 352 p.
59. DAVEY, K. *Autonomia și eficiență fiscală*. Chișinău: Tehnica-INFO, 2004. 136 p. ISBN: 9975-63-237-8.
60. Decretul Președintelui Republicii Moldova nr. 77 din 1 aprilie 1991v „Cu privire la unele înlesniri la impozitul pe desfacere” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova/Veștile*. 30.06.1991. Nr. 3-6. ISSN: 2587-389X.
61. DERUEL, F. *Finances publiques: Droit fiscal*. Paris, 1991. 256 p.
62. DOUAY, D., JACOB M., DEFRENNE J. *Comunitățile locale în sistemul administrativ francez*. / Traducere de Vasile Savin. Galați: Societatea Comercială – Editură și Imprimerie „Porto - Franco” S.A., 1994. 121 p. ISBN: 973-557-357-1.
63. DRĂCEA, M., FLOREA, N. *Fiscalitate și armonizare fiscală*. Craiova: Universitaria, 2013. 256 p. ISBN: 978-606-14-0587-9.
64. DROȘU-ȘAGUNA, D. *Drept financiar și fiscal*. În 2 volume. București: Oscar - Print, 1997, 2003. 1160 p. ISBN: 973-9264-14-X.
65. DUPLACHI, R. Modernizarea serviciilor fiscale prin digitizare. În: *Teoria și practica administrării publice*. Chișinău: S.C. „Garamont-Studio” S.R.L, 2016, pp. 531-533. ISBN: 978-9975-3019-6-1.
66. ERHAN, I. *Statutul juridic al organelor vamale în Republica Moldova*. Monografie. Chișinău: Print-Caro SRL, 2015. 217 p. ISBN: 978-9975-56-217-1.
67. ERHAN, I. *Statutul juridic al organelor vamale în Republica Moldova: probleme și soluții*. Teza de doctor în drept (12.00.02), Chișinău, 2013. 214 p.
68. ERHAN, I. Organele vamale – aspecte conceptuale: noțiuni, competențe legale și principii de activitate. Atribuțiile organelor vamale în domeniul implementării politicii

- vamale a statului. În: *Revista Națională de Drept*, 2012, nr.9, pp.37-43; nr. 10, pp. 40-49. ISSN: 1811-0770.
69. ERHAN, I. Dezvoltarea sistemului vamal al Republicii Moldova prin acordarea unor noi atribuții și competențe. În: *Materialele Conferinței științifice cu participare internațională „Creșterea impactului cercetării și dezvoltarea capacității de inovare”* consacrată aniversării 65 de la fondarea Universității de Stat din Moldova. 21-22 septembrie 2011. Rezumatele comunicărilor. Științe Sociale. Volumul I. Chișinău: CEP USM, 2011, pp. 126-130. ISBN: 978-9975-71-145-6.
70. ERHAN, I. Integrarea sistemului vamal al Republicii Moldova în spațiul vamal comunitar. În: *Materialele Conferinței științifice cu participare internațională „Creșterea impactului cercetării și dezvoltarea capacității de inovare”*, consacrată aniversării 65 de la fondarea Universității de Stat din Moldova. 21-22 septembrie 2011. Rezumatele comunicărilor. Științe Sociale. Volumul I. Chișinău: CEP USM, 2011, pp. 122-126. ISBN: 978-9975-71-145-6,
71. ERHAN, I., CÂRNAȚ, T. *Drept vamal comunitar*. Chișinău: Print-Caro SRL, 2011. 469 p. ISBN: 978-9975-4187-7-5.
72. FRIER, P-L. *Précis de droit administratif*. Paris: Montchrestien, 2001. 525 p.
73. FUIOR, E., ILIADI, Gh. Evoluția sistemului fiscal în țările dezvoltate la începutul mileniului trei În: *Totalurile activității științifice a corpului profesoral-didactic*, Chișinău, 2004, pp. 263-266.
74. FURDUI, V. OSADCI, A. RUSU, V. *Situația democrației locale și gradului de implementare a documentelor de politici în domeniul descentralizării din Republica Moldova*. Raport de monitorizare. Chișinău, 2018. 80 p. ISBN: 978-9975-3227-0-6.
75. GARMANDIR, M., NEDELEA, V. Examinarea actelor administrative ale Serviciului Fiscal de Stat în instanța de contencios administrativ. În: *Monitorul fiscal. FISC.md*, Chișinău, 2017, ediție specială, pp. 68-71.
76. GEOROCIANU, A. *Drept fiscal*. Cluj-Napoca: Argonaut, 2012. 343 p. ISBN: 978-973-109-323-9.
77. GLIGA, I. *Drept financiar*. Cluj-Napoca: Argonaut, 1996. 564 p.
78. GORCEA, C. *Lexicon fiscal și bugetar*. Pitești, 1996. 320 p. ISBN: 973-9198-28-7.
79. GOROBIEVSCHI, S. Administrația fiscală - funcție importantă de combatere a evaziunii fiscale și corupției. În: *Materiale ale Conferinței internaționale științifico - practice*, Chișinău, 2006, pp. 200-2002.

80. GRICIUC, P. Sancțiunile fiscale aplicabile ca urmare a instituirii postului fiscal. În: *Contabilitate și Audit*, 2017, nr. 11, pp. 46-52.
81. GUBENCO, A. Descentralizarea fiscală a Republicii Moldova: modernizarea întru respectarea drepturilor colectivităților locale. În: *Materiale ale conferinței cu participare internațională, consacrate Zilei internaționale a drepturilor omului*. Chișinău, 2015, pp. 355-364.
82. GUCEAC, I. *Tratat elementar de drept constituțional*. Vol. I. Chișinău: ÎS FEP „Tipografia Centrală”, 2020. 472 p. ISBN: 978-9975-151-78-8.
83. GUCEAC, I. *Tratat elementar de drept constituțional*. Vol. II. Chișinău: ÎS FEP „Tipografia Centrală”, 2022. 574 p. ISBN: 978-9975-151-78-8.
84. GUETTIER, Ch. *Droit administratif*. Paris: Montchrestien, 1998. 216 p.
85. GULCA, L. Formele și metodele de desfășurare a controlului fiscal. În: *Legea și viața*, 2018, nr.2 , p. 24-29. ISSN: 1810-309X.
86. GULCA, L. *Drept fiscal*. Chișinău, 2017. 372 p. ISBN: 978-9975-108-14-0.
87. GULCA, L. Taxele locale ca formă și conținut de impunere fiscală. În: *Legea și viața*, 2017, nr. 9, pp. 37-41. ISSN: 1810-309X.
88. GULCA, L. Dreptul fiscal și impactul fiscal pe teritoriul Republicii Moldova. În: *Legea și viața*, 2017, nr. 8, pp. 10-15. ISSN: 1810-309X.
89. GUȚULEAC, V. *Drept administrativ*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2013. 598 p. ISBN: 9975531520, 9789975531528.
90. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 1 din 15 ianuarie 2015 «Cu privire la aprobarea Raportului privind exercitarea jurisdicției constituționale în anul 2014». În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 20.03.2015. Nr. 69-73. ISSN: 2587-389X.
91. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 13 din 22 mai 2014 „Pentru controlul constituționalității pct.72 din Art. IX al Legii nr. 324 din 23 decembrie 2013 pentru modificarea și completarea unor acte legislative (evidența fiscală a unor persoane care desfășoară activități liberale) (Sesizarea nr. 12a/2014). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 08.08.2014, nr. 223-230. ISSN: 2587-389X.
92. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 7 din 13 februarie 2014 „Pentru controlul constituționalității alineatului (7) al articolului 88 din Codul fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 18.04.2014, nr. 92-98. ISSN: 2587-389X.

93. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 2 din 28 ianuarie 2014 „Pentru controlul constituționalității unor prevederi fiscale referitoare la taxele locale (Sesizarea nr. 2a/2014)” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 04.04.2014. Nr. 80-85; Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 27 din 14 septembrie 2021 „Pentru controlul constituționalității unor prevederi din Legea nr. 257 din 16 decembrie 2020 cu privire la modificarea unor acte normative (prerogativa de a stabili cuantumul taxelor locale) (sesizarea nr. 220a/2020)” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.10.2021. Nr. 230-237. ISSN: 2587-389X.
94. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 5 din 18 februarie 2011 „Pentru controlul constituționalității unor prevederi din Legea nr.175 din 9 iulie 2010 „Pentru modificarea și completarea Legii nr.440-XV din 27 iulie 2001 cu privire la zonele economice libere”, din Legea nr.176 din 15 iulie 2010 „Pentru modificarea și completarea Legii nr.451-XV din 30 iulie 2001 privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător” și a Legii nr.193 din 15 iulie 2010 „Pentru modificarea și completarea unor acte legislative”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 04.03.2011.Nr. 7. ISSN: 2587-389X.
95. Hotărârea Curții Constituționale a Republicii Moldova nr. 29 din 22 mai 2001 „Privind interpretarea prevederilor art. 131 alin. (4) din Constituția Republicii Moldova” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 07.06.2001. Nr. 59. ISSN: 2587-389X.
96. Hotărârea Curții Constituționale nr. 19 din 29 aprilie 1999 „Privind controlul constituționalității prevederilor art. 2 alin (2) și art. 52 din Legea bugetului pe anul 1999 nr. 216-XIV din 12 decembrie 1998” din 29 aprilie 1999. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 13.05.1999. Nr. 48-49. ISSN: 2587-389X.
97. Hotărârea Băncii Naționale a Moldovei „Privind modul de stabilire a ratelor de bază ale Băncii Naționale a Moldovei” din 25 noiembrie 1998. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 14.01.1999. Nr. 3-4. ISSN: 2587-389X.
98. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 948 din 03 octombrie 2018 „Cu privire la aprobarea Nomenclatorului funcțiilor publice cu statut special din cadrul Serviciului Fiscal de Stat și al gradelor speciale corespunzătoare acestora” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 05.10.2018. Nr. 377-383. ISSN: 2587-389X.
99. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 695 din 30 august 2017 „Cu privire la organizarea și funcționarea Ministerului Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.09.2017. Nr. 322-328. ISSN: 2587-389X.

100. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 690 din 30 august 2017 „Cu privire la organizarea și funcționarea Ministerului Economiei și Infrastructurii”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.09.2017. Nr. 322-328. ISSN: 2587-389X.
101. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 395 din 05 iunie 2017 „Cu privire la aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea Serviciului Fiscal de Stat”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 09.06.2017. Nr. 181-189. ISSN: 2587-389X.
102. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 966 din 09 august 2016 „Pentru aprobarea Planului de acțiuni privind reforma de modernizare a serviciilor publice pentru anii 2017-2021”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 19.08.2016. Nr. 265-276. ISSN: 2587-389X.
103. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 810 din 29 iunie 2016 «Cu privire la prelungirea moratoriului asupra controlului de stat». În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.07.2016. Nr. 184-192. ISSN: 2587-389X.
104. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 266 din 09 martie 2016 «Cu privire la lista serviciilor publice desconcentrate administrate în mod direct/din subordinea ministerelor și altor autorități administrative centrale». În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 18.03.2016. Nr. 59-67. ISSN: 2587-389X.
105. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 134 din 22 februarie 2013 „Privind stabilirea valorii admise a cadourilor simbolice, a celor oferite din politețe sau cu prilejul anumitor acțiuni de protocol și aprobarea Regulamentului cu privire la evidența, evaluarea, păstrarea, utilizarea și răscumpărarea cadourilor simbolice, a celor oferite din politețe sau cu prilejul anumitor acțiuni de protocol” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01. 03.2013. Nr. 42-47; Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 116 din 26 februarie 2020 „Privind regimul juridic al cadourilor”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 06.03.2020. Nr. 70-74. ISSN: 2587-389X.
106. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1001 din 26 decembrie 2011 „Privind punerea în aplicare a unor acte legislative” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 30.12.2011. Nr. 238-242. ISSN: 2587-389X.
107. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 96 din 16 februarie 2010 „Cu privire la acțiunile de implementare a Legii nr. 239-XVI din 13 noiembrie 2008 privind transparența în procesul decizional”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 26.02.2010. Nr. 30-31. ISSN: 2587-389X.

108. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 845 din 18 decembrie 2009 „Cu privire la oficiile teritoriale ale Cancelariei de Stat” În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 22.12.2009. Nr. 189-190. ISSN: 2587-389X.
109. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 695 din 18 noiembrie 2009 „Cu privire la aprobarea Regulamentului, structurii și efectivului-limită ale Ministerului Transporturilor și Infrastructurii Drumurilor”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.11.2009, nr.169-170. ISSN: 2587-389X.
110. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 657 din 6 noiembrie 2009 „Pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și funcționarea, structurii și efectivului – limită ale Cancelariei de Stat”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 10.11.2009. Nr. 162. ISSN: 2587-389X.
111. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 201 din 11 martie 2009 Privind punerea în aplicare a prevederilor Legii nr. 158-XVI din 4 iulie 2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public (Regulamentul cu privire la ocuparea funcției publice vacante prin concurs. Regulament cu privire la perioada de probă pentru funcționarul public debutant, etc.)”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.03.2009. Nr. 55-56. ISSN: 2587-389X.
112. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 4 din 2 ianuarie 2007 «Cu privire la aprobarea structurii, efectivului-limită și a Regulamentului Serviciului Vamal”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 12.01.2007. Nr. 3-5. ISSN: 2587-389X.
113. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 998 din 20 august 2003 „Privind activitatea serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale din cadrul primăriei”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 05.09 2003. Nr. 191-195. ISSN: 2587-389X.
114. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 786 din 30 iunie 2003 „Privind aprobarea structurii organizatorice a Serviciului Fiscal de Stat și abrogarea unor hotărâri ale Guvernului Republicii Moldova”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 08.07.2003, nr.138-140. ISSN: 2587-389X.
115. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1736 din 31 decembrie 2002 „Cu privire la reglementarea activității organelor Serviciului Fiscal de Stat”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 31.12.2002, nr.190-197. ISSN: 2587-389X.
116. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 38 din 17 ianuarie 2002 „Cu privire la aprobarea Regulamentului, structurii și efectivului-limită ale Ministerului

Transporturilor și Comunicațiilor”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.01.2002, nr.13-15. ISSN: 2587-389X.

117. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 808 din 9 august 2000 „Cu privire la interacțiunea serviciilor, reglementarea perceperii plăților și automatizarea sistemului de evidență la efectuarea controlului în punctele de trecere a frontierei de stat a Republicii Moldova”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2000. Nr. 102-105. ISSN: 2587-389X.
118. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 612 din 30 iunie 1999 „Cu privire la structura organizatorică a Serviciului Fiscal de Stat”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 22.07.1999. Nr.78-79. ISSN: 2587-389X.
119. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 362 din 27 aprilie 1999 „Cu privire la posturile fiscale comune interne de control”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 06.05.1999. Nr. 45-47. ISSN: 2587-389X.
120. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1188 din 8 decembrie 1998 „Despre măsurile extraordinare privind reglementarea de către stat a importului, fabricării, stocării și comercializării producției alcoolice, importului și comercializării articolelor din tutun”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 15.10.1998. Nr.94-95. ISSN: 2587-389X.
121. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1104 din 28 noiembrie 1997 „Cu privire la modul de efectuare a expertizei juridice și înregistrării de stat a actelor normative departamentale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.01.1998. Nr. 6-7. ISSN: 2587-389X.
122. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1014 din 30 septembrie 1998 „Cu privire la reorganizarea controlului financiar și fiscal”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 15.10.1998. Nr.94-95. ISSN: 2587-389X.
123. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 739 din 6 iulie 1998 „Cu privire la aprobarea funcțiilor de bază și a structurii Ministerului Transporturilor și Comunicațiilor”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 25.07. 1998. Nr.70. ISSN: 2587-389X.
124. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 486 din 4 mai 1998 „Cu privire la Registrul Fiscal de Stat”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 09.07.1998. Nr. 62-65. ISSN: 2587-389X.
125. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 294 din 17 martie 1998 „Cu privire la executarea Decretului Președintelui Republicii Moldova nr. 406-II din 23 decembrie

- 1997". În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 09.04.1998. Nr. 30-33. ISSN: 2587-389X.
126. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 128 din 5 februarie 1998 „Pentru aprobarea Regulilor cu privire la elaborarea actelor normative departamentale”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 26.03.1998. Nr.26-27. ISSN: 2587-389X.
 127. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 383 din 6 iunie 1994 „Cu privire la aprobarea structurii, personalului scriptic și Regulamentului Departamentului Controlului vamal al Republicii Moldova”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 30.06.1994. Nr.6. ISSN: 2587-389X.
 128. Hotărârea Guvernului României Nr. 520 din 24 iulie 2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În: *Monitorul Oficial al României*. 30.07. 2013, nr. 473. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/HG_520_2013.pdf [vizitat 01.10.2021].
 129. Instrucțiunea privind modul de percepere de la populație și transferare în buget a impozitelor și taxelor locale de către primăriile, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova, nr. 4 din 7 decembrie 1999. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 03.02.2000. Nr. 12-13. ISSN: 2587-389X.
 130. Instrucțiuni cu privire la ordinea de întocmire, depunere și recepție a declarațiilor în scopul atribuirii codului fiscal și eliberării certificatelor despre atribuirea codului fiscal, aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor, nr. 18-4-05 din 22 august 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.09.1994. Nr.1. ISSN: 2587-389X.
 131. IORGOVAN, A. *Tratat de drept administrativ*. Volumul 1. 648 p. Volumul 2. 640 p. București: All Beck, 2002, 2005. ISBN: 9736551458, 9789736551451.
 132. IOVĂNAȘ, I. *Dreptul administrativ*. Arad: Servo-Sat, 1997. 278 p.
 133. *Istoria Serviciului Vamal*. Disponibil: <http://www.customs.gov.md/ro/content/istoria-serviciului-vamal> [vizitat la 10.08.2018]; <https://customs.gov.md/ro/articles/istoria-serviciului-vamal> [vizitat la 05.07.2022]
 134. KNAPP, B. *Précis de droit administratif*. Quatrième édition largement remaniée. Francfort-sur-le-Main, 1991. 748 p.
 135. LANE, F. *Probleme actuale de administrație publică*. Chișinău: Epigraf, 2006. 560 p. ISBN: 978-9975-924-75-7.
 136. LAPTEACRU, I. *Soluții practice pentru descentralizarea fiscală*. Chișinău: TISH, 2002. 20 p. ISBN: 9975-947-22-0.

137. Legea pentru modificarea Codului fiscal nr.1163/1997, nr. 70 din 24 martie 2022.
În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 15.04.2022, nr.106-114. ISSN: 2587-389X.
138. Legea pentru modificarea unor acte normative, nr. 204 din 24 decembrie 2021. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 31.12.2021, nr.325-333. ISSN: 2587-389X.
139. Legea pentru modificarea unor acte normative, nr. 122 din 23 septembrie 2021. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.10.2021, nr.230-237. ISSN: 2587-389X.
140. Legea cu privire la modificarea unor acte normative, nr. 257 din 16 decembrie 2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 22.12.2020, nr.353-357. ISSN: 2587-389X.
141. Legea pentru modificarea unor acte normative, nr. 188 din 11 septembrie 2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 09.10.2020, nr.259-266. ISSN: 2587-389X.
142. Legea privind instituirea unor măsuri de susținere a activității de întreprinzător și modificarea unor acte normative, nr. 60 din 23 aprilie 2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 25.04.2020, nr.108-109. ISSN: 2587-389X.
143. Legea cu privire la modificarea unor acte legislative, nr. 171 din 19 decembrie 2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 27.12.2019, nr.393-399. ISSN: 2587-389X.
144. Legea cu privire la modificarea unor acte legislative, nr. 229 din 01 noiembrie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 30.11.2018, nr.441-447. ISSN: 2587-389X.
145. Legea pentru modificarea unor acte legislative, nr. 191 din 27 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.08.2018, nr.321-332. ISSN: 2587-389X.
146. Legea privind declararea voluntară și stimularea fiscală, nr. 180 din 26 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018, nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.
147. Legea cu privire la modificarea unor acte legislative, nr. 179 din 26 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018, nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.
148. Legea cu privire la modificarea unor acte legislative, nr. 178 din 26 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018, nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.
149. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 141 din 19 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018, nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.

150. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 140 din 27 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 17.08.2018, nr. 309-320. ISSN: 2587-389X.
151. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 118 din 05 iulie 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 20.07.2018, nr. 276. ISSN: 2587-389X.
152. Legea cu privire la Serviciul Vamal, nr. 302 din 21 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 02.03.2018, nr. 68-76. ISSN: 2587-389X.
153. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 295 din 21 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 12.01.2018, nr.7-17. ISSN: 2587-389X.
154. Legea bugetului de stat pe anul 2018, nr. 289 din 15 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.12.2017, nr. 464-470; Legea bugetului de stat pe anul 2022, nr. 205 din 06 decembrie 2021. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.12.2021, nr. 315-324. ISSN: 2587-389X.
155. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 288 din 15 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.12.2017, nr. 464-470. ISSN: 2587-389X.
156. Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2018, nr. 281 din 15 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.12.2017, nr. 464-470; Comparativ cu Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2022, nr. 206 din 06 decembrie 2021. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 24.12.2021, nr. 315-324. ISSN: 2587-389X.
157. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 185 din 21 septembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 27.10.2017, nr. 371-382. ISSN: 2587-389X.
158. Legea cu privire la Guvern, nr. 136 din 07 iulie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 19.07.2017, nr. 252. ISSN: 2587-389X.
159. Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 123 din 07 iulie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 19.07.2017, nr. 252. ISSN: 2587-389X.
160. Legea cu privire la actele normative, nr. 100 din 22 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 12.01.2018, nr. 7-17. ISSN: 2587-389X.

161. Legea cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative nr. 281 din 16 decembrie 2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 27.12.2016, nr.472-477. ISSN: 2587-389X.
162. Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016, nr. 156 din 01 iulie 2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 26.07.2016, nr. 230-231. ISSN: 2587-389X.
163. Legea bugetului de stat pe anul 2016, nr. 154 din 01 iulie 2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 26.07.2016, nr. 230-231. ISSN: 2587-389X.
164. Legea cu privire la modificarea și completarea unor acte legislative, nr. 138 din 17 iunie 2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.07.2016, nr. 184-192. ISSN: 2587-389X.
165. Legea privind moratoriul asupra controlului de stat, nr. 18 din 04 martie 2016. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.04.2016. Nr. 79-89. ISSN: 2587-389X.
166. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale, nr. 181 din 25 iulie 2014. În *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. din 08.08.2014, nr. 223-230. ISSN: 2587-389X.
167. Legea privind aprobarea Nomenclurii combinate a mărfurilor, nr. 172 din 25 iulie 2014. În *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 08.08.2014, nr. 231-237. ISSN: 2587-389X.
168. Legea privind administrația publică centrală de specialitate, nr. 98 din 4 mai 2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 03.08.2012, nr. 160-164. ISSN: 2587-389X.
169. Lege pentru aprobarea Strategiei naționale de descentralizare și a Planului de acțiuni privind implementarea Strategiei naționale de descentralizare pentru anii 2012–2018, nr. 68 din 5 aprilie 2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 13.07.2012.Nr. 143-148. ISSN: 2587-389X.
170. Legea pentru aprobarea Clasificatorului unic al funcțiilor publice, nr. 155 din 21 iulie 2011. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* din 4 octombrie 2011, nr. 164-165. ISSN: 2587-389X.
171. Legea privind transparența în procesul decizional, nr.239-XVI din 13 noiembrie 2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 05.12.2008.Nr. 215-217. ISSN: 2587-389X.

172. Legea cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public, nr.158-XVI din 4 iulie 2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 23.12. 2008. Nr. 230-232. ISSN: 2587-389X.
173. Lege privind administrația publică locală, nr. 436-XVI din 28 decembrie 2006. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 09.03.2007.Nr. 32-35. ISSN: 2587-389X.
174. Lege privind descentralizarea administrativă, nr. 435-XVI din 28 decembrie 2006.În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 02.03.2007.Nr. 29-31. ISSN: 2587-389X.
175. Legea privind procedura publicării și republicării actelor normative și a rectificărilor operate în ele,nr. 92-XV din 1 aprilie 2004. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. din 23 aprilie 2004, nr. 64-66, art. 352. ISSN: 2587-389X.
176. Legea privind finanțele publice locale, nr. 397-XV din 16 octombrie 2003. Republicată în: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 12.10.2018. Nr.384-395. ISSN: 2587-389X.
177. Lege privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități ale administrației publice centrale și locale, nr.317-XV din 18 iulie 2003. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 03.10.2003. Nr. 208-210. ISSN: 2587-389X.
178. Legea cu privire la mărimea, modul și termenele de achitare a primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală, nr. 1593-XV din 26 decembrie 2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 08.02.2003.Nr. 18-19. ISSN: 2587-389X.
179. Lege privind organizarea administrativ-teritorială a Republicii Moldova, nr.764-XV din 27 decembrie 2001. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 29.01.2002. Nr. 16. ISSN: 2587-389X.
180. Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2000, nr. 920-XIV din 12.04.2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.06.2000, nr. 63-64. ISSN: 2587-389X.
181. Legea bugetului pe anul 2000, nr. 918-XIV din 11 aprilie 2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 01.05.2000, nr. 50-52. ISSN: 2587-389X.
182. Legea contenciosului administrativ, nr. 793-XIV din 10 februarie 2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. Ediție specială din 3 octombrie 2006. ISSN: 2587-389X.
183. Legea privind finanțele publice locale, nr. 491-XIV din 9 iulie 1999. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 16.09.1999. Nr.101. ISSN: 2587-389X.

184. Legea privind sistemul public de asigurări sociale, nr. 489-XIV din 8 iulie 1999.
În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 06.01.2000. Nr.1-4. ISSN: 2587-389X.
185. Legea privind administrația publică locală, nr. 186-XIV din 6 noiembrie 1998. În:
Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 12.02.1999. Nr.14-15. ISSN: 2587-389X.
186. Legea cu privire la patenta de întreprinzător, nr. 93-XIV din 15 iulie 1998. În:
Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 06.08.1998. Nr.72-73. ISSN: 2587-389X.
187. Legea cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală nr. 1585 din 27
februarie 1998. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 30.04.1998. Nr. 38-39.
ISSN: 2587-389X.
188. Legea privind plata pentru poluarea mediului, nr.1540-XIII din 25 februarie 1998.
În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 18.06.1998. Nr. 54-55. ISSN: 2587-389X.
189. Legea cu privire la tariful vamal, nr.1380-XIII din 20 noiembrie 1997. În:
Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 07.05.1998. Nr. 40-41. ISSN: 2587-389X.
190. Legea cu privire la administrarea impozitului pe venit și pentru punerea în aplicare
a titlurilor I și II ale Codului fiscal, nr.1164-XIII din 24 aprilie 1997. În: *Monitorul
Oficial al Republicii Moldova*. 18.09.1997. Nr.62. ISSN: 2587-389X.
191. Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar, nr. 847-XIII din 24 mai 1996.
În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 30.05.2003. Nr. 91. ISSN: 2587-389X.
192. Legea fondului rutier, nr. 720-XIII din 2 februarie 1996. În: *Monitorul Oficial al
Republicii Moldova*. 07.12.2010. Nr. 247-251. ISSN: 2587-389X.
193. Legea privind declararea veniturilor de către persoanele fizice, nr. 662-XIII din 23
noiembrie 1995. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 11.01.1996. Nr.2-3.
ISSN: 2587-389X.
194. Legea cu privire la modul de urmărire a impozitelor, taxelor și altor plăți, 633-XIII
din 10 noiembrie 1995. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 08.02.1996. Nr.
8-9. ISSN: 2587-389X.
195. Legea privind impozitarea beneficiului băncilor și al altor instituții de credit, nr.
490-XIII din 8 iunie 1995. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 03.08.1995.
Nr.43. ISSN: 2587-389X.
196. Legea cu privire la accize, nr. 347-XIII din 27 decembrie 1994. În: *Monitorul
Oficial al Republicii Moldova*. 17.02.1995. Nr.10. ISSN: 2587-389X.
197. Legea privind statutul juridic special al Găgăuziei (Găgăuz-Yeri), nr. 344-XIII din
23 decembrie 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 14.01.1995. Nr.3-4.
ISSN: 2587-389X.

198. Legea privind taxele locale, nr. 186-XIII din 19 iulie 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 06.10.1994. Nr. 8. ISSN: 2587-389X.
199. Legea privind modul de publicare și intrare în vigoare a actelor oficiale, nr. 173-XIII din 6 iulie 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, din 12 august 1994, nr. 1. ISSN: 2587-389X.
200. Legea privind impozitul funciar și modul de impozitare, nr.1245-XII din 22 decembrie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1993. Nr.2.
201. Legea privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice, nr.1218-XII din 3 decembrie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1992. Nr. 12.
202. Legea taxei de stat, nr. 1216-XII din 3 decembrie 1992. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 02.04.2004. Nr.53-55. ISSN: 2587-389X.
203. Legea privind impozitul pe beneficiul întreprinderilor, nr. 1214-XII din 2 decembrie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1993. Nr. 1.
204. Legea privind bazele sistemului fiscal, nr. 1198-XII din 17 noiembrie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1992. Nr. 11; republicată în *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 02.12.1999. Nr. 133-134. ISSN: 2587-389X.
205. Legea cu privire la Serviciul fiscal de stat, 876-XII din 22 ianuarie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1992. Nr.1.
206. Legea cu privire la Guvern, nr. 64-XII din 31 mai 1990. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* din 26.09.2002, nr. 131-133. ISSN: 2587-389X.
207. Legea despre modul de aplicare pe teritoriul R.S.S. Moldova a Legii U.R.S.S. "Cu privire la impozitul perceput pe veniturile cetățenilor U.R.S.S., cetățenilor străini și persoanelor fără cetățenie", nr. 439-XII din 01 ianuarie 1990 În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. /Veștile. 01.01.1991. Nr.5. ISSN: 2587-389X.
208. LEYLAND, P., WOODS, T. *Administrative Law*. 4th edition. Oxford: University Press, 581 p.
209. LUCHIAN, I. Armonizarea versus competiție fiscală în Uniunea Europeană. În: *Analele Institutului Național de cercetări Economice*. Vol. 2, Chișinău, 2014, pp. 76-79. ISBN: 978-9975-4326-6-5.
210. LUPAȘCO, O. Unele aspecte privind interacțiunea Serviciului Fiscal de Stat cu executorii judecătorești în procesul de executare silită. În: *Monitorul fiscal. FISC. md*, Chișinău, 2017, nr. 5, pp. 59-63.

211. LUPAȘCU, Z. Organizarea și activitatea vamală în Moldova și Țara Românească în epoca de tranziție spre perioada modernă. În: *Revista Națională de Drept*, 2011, nr.10-11, pp.53-57. ISSN: 1811-0770.
212. MATA, D. *Drept administrativ*. Vol. II. București: Univers juridic, 2018. 248 p. ISBN/ISSN: 978-606-39-0295-6.
213. MOCANU, V., ȚURCAN L., RUSU, V., BOBEICA, E. *Drept administrativ: în scheme*. Chișinău: CEP USM. 2013. 103 p. ISBN: 978-9975-71-333-7.
214. MINEA, M. *Dreptul finanțelor publice*. Cluj-Napoca: Accent, 1999. 340 p. ISBN: 973-96684-5-3.
215. MUNTEAN, S. Trăsăturile caracteristice ale implementării strategiei e-guvernare în activitatea inspectoratului fiscal principal de stat. În: *Teoria și practica administrării publice*. Materiale ale Conferinței științifico-practice cu participare internațională. Chișinău: S.C. „Garamont-Studio” S.R.L., 2012, pp. 289-291. ISBN: 978-9975-4107-8-6.
216. NICOLAE, D. *Managementul în domeniul sistemului fiscal*. Teza de doctor în economie (08.00.05), Chișinău, 2003. 155 p.
217. *Organigrama SFS*. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 14.09.2018]; <https://sfs.md/ro/organigrama> [vizitat 01.07.2022].
218. *Organigrama IFPS*. Disponibil: <http://www.fisc.md/Organigrama.aspx> [vizitat 15.01.2017] și <http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Reorganizarea%2009.03.2017.pdf> [vizitat 27.09.2018].
219. *Organigrama IFS pe mun. Chișinău*. Pagina web oficială a SFS Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Chisinau.aspx [vizitat 15.01.2017].
220. *Organigrama IFS pe mun. Bălți*. Pagina web oficială a SFS. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Balti.aspx [vizitat 15.01.2017].
221. *Organigrama IFS pe raioane*. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_pe_raioane.aspx [vizitat 15.01.2017] și <http://www.fisc.md/Upload/LinkedPDF/Reorganizarea%2009.03.2017.pdf> [vizitat 27.09.2018].
222. *Organigrama IFS pe U.T.A. Găgăuzia*. Pagina web oficială a SFS. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Gagauzia.aspx [vizitat 15.01.2017]
223. ORLOV, M., BELECCIU, Ș. *Drept administrativ*. Chișinău: Elena. V.I., 2005. 270 p. ISBN: 9975-935-88-5.

224. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.19 din 14 februarie 2011 cu privire la Regulamentul Consiliului consultativ al IFPS. Disponibil: <http://www.fisc.md/Regulamente.aspx?file=4058> [vizitat 10.09.2018].
225. Pagina web oficială a Departamentului Veniturilor și Vămile din Marea Britanie. Disponibil: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs> [vizitat 02.10.2018].
226. Pagina web oficială a Serviciului Fiscal Federal din Federația Rusă. Disponibil: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/ [vizitat 01.10.2018].
227. PASAT, A. *Drept vamal al Republicii Moldova*. Note de curs. Galați: Editura Zigotto, 2013. 256 p. ISBN: 978-606-669-048-5.
228. PREDA, M. *Drept administrativ. Partea generală*. Ediția a IV-a. București: Lumina LEX, 2006, 400 p. ISBN: 973-588-764-9.
229. PREDA, M. *Drept administrativ. Partea specială*. Ediția a IV-a. București: Lumina LEX, 2007, 480 p. ISBN: 973-588-286-8.
230. PREDA, M. *Tratat elementar de drept administrativ român*. București: Lumina LEX, 1999, 736 p. ISBN: 9739186831, 9789739186834.
231. PRISĂCARU, V. *Tratat de drept administrativ român. Partea generală*. Ediția a III-a revăzută și adăugită. București: Lumina LEX, 2002. 915 p. ISBN: 9735884704, 9789735884703.
232. Proiectul Legii privind Serviciul Fiscal de Stat. Disponibil: <http://parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/3223/language/ro-RO/Default.aspx>; <http://www.particip.gov.md/proiectview.php?l=ro&idd=2554> [vizitat 10.08.2016].
233. Proiectul Legii cu privire la Serviciul Vamal. Disponibil: <http://www.parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/3123/language/ro-RO/Default.aspx> [vizitat 20.09.2016].
234. Regulamentul de funcționare a Serviciului fiscal de stat, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 1 octombrie 1992. În: *Monitorul Parlamentului Republicii Moldova*. 1992. Nr.10.
235. Regulamentul privind modul de evaluare a bunurilor imobiliare impozabile, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 7 iulie 1999. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 15.07.1999. Nr.73-77. ISSN: 2587-389X.
236. Regulamentul privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărârea Guvernului „Cu privire la reglementarea activității Ministerului

- Finanțelor”, nr. 1265 din 14.11.2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 21.11.2008. Nr. 208-209. ISSN: 2587-389X.
237. Regulamentul Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova din 19 decembrie 1994. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 14.01.1995. Nr. 3-4. ISSN: 2587-389X.
238. **RUSU, V.** Regimul de integritate în serviciul public în condițiile noii legislații. Realități și provocări. În: *Statul, securitatea și drepturile omului în era digitală / Materialele conferinței științifico-practice internaționale*, Chișinău – 2022, pp.379-385. ISBN: 978-9975-159-32-6.
239. **RUSU, V.** Agenții constatatori din legislația contravențională și respectarea principiilor descentralizării administrative și subsidiarității. În: *Realități și perspective ale învățământului juridic național / Materialele Conferinței științifice naționale cu participare internațională (dedicate aniversării a 60 de ani de la fondarea Facultății de Drept a USM)*, USM, 01-02 octombrie 2019, Chișinău: CEP USM, 2019, pp. 302-305. ISBN: 78-9975-149-79-2; 978-9975-149-80-8.
240. **RUSU, V.** Autoritățile publice cu atribuții în domeniul fiscal. Cooperare și delimitare a competențelor. În: *Studia Universitatis Moldaviae (seria Științe sociale)*, 2019, nr. 8 (128), pp. 83-88. ISSN: 1814-3199.
241. **RUSU, V.** Principiile administrării fiscale în contextul tendințelor legislației în vigoare. În: *Materialele Conferinței Științifice „Statul și dreptul: între tradiție și modernitate. In honorem prof. univ. dr. hab., om emerit Elena Aramă”*, Chișinău, 28 martie 2019. 7 p.
242. **RUSU, V.** Salarizarea în sectorul bugetar: sistem centralizat sau descentralizat? În: *Bugete fără secrete*. 2017, Nr. 11. Chișinău, pp. 13-14.
243. **RUSU, V.** Consolidarea descentralizării prin prisma politicii fiscal-vamale În: *Bugete fără secrete*, 2017, Nr. 10. Chișinău, pp. 7-9.
244. **RUSU, V.** Strategie de descentralizare și legi care încalcă autonomia locală. În: *Bugete fără secrete*, 2017, Nr.3. Chișinău, pp.15-19.
245. **RUSU, V.** Transferurile generale la bugetele locale. Aspirații și realitate. În: *Bugete fără secrete*, 2016, Nr. 2, Chișinău, pp. 14-15.
246. **RUSU, V. et al.** Capacity Building and Improving Environment for Municipal practice in Land Management and Taxation. În: *NALAS Task Force on Urban Planning*. Report. Skopje, Macedonia, 2015. 40 p.

247. **RUSU, V. et al.** Amenziile și penalitățile fiscale – un stimulent pentru conformarea benevolă sau barieră pentru întreprinzătorii din Republica Moldova? În: *Sinteza audierii publice. Raport de sinteză.* / IDIS „Viitorul” cu suportul CIPE (Center for International Private Enterprise). Chișinău, 2014. 11 p.
248. **RUSU, V.** Locul și rolul autorităților administrației publice locale în domeniul fiscal În: *Conferința științifico-practică internațională „Teoria și practica administrării publice (TPAP - 2014)”*. Chișinău, 2014, pp. 277-280.
249. **RUSU, V.** Comerțul cu ridicata: perspective dictate de noua legislație. În: *Contabilitate și Audit*, 2013, nr. 2. 2013. 2 p.
250. **RUSU, V.** Aspecte de fiscalitate ca obiect a referendumului. Limitele problemelor supuse referendumului. În: *Teze pentru conferința științifică internațională „Evoluția constituționalismului în Republica Moldova”* Chișinău, 7-8 mai 2012, Facultatea de Drept USM. 5 p. Disponibil: http://constitutia.md/?page_id=302 [vizitat 12.11 2013]
251. **RUSU, V.** Aspecte legale privind interpretarea și/sau aplicarea legislației fiscale. În: *Monitorul fiscal. FISC.md*, Chișinău, 2012, nr. 2. 3 p.
252. **RUSU, V.** Opinie privind impozitarea indemnizațiilor de concediere. În: *Monitorul fiscal. FISC.md*. Chișinău, 2011, nr. 1. 2 p.
253. **RUSU, V. et al.** *Evaluarea potențialului fiscal al teritoriilor*. Elaborat în cadrul programului Institution Building Partnership Programme (IBPP), finanțat de Comisia Europeană. Chișinău, 2006. 223 p.
254. **RUSU, V.** Unele aspecte privind specificul competenței și gradul de interacțiune dintre diferite autorități ale administrației publice cu atribuții fiscale. În: *Analele științifice USM. Științe juridice*. Nr.8. Chișinău, 2005. pp. 65-71. ISBN: 978-9975-70-633-9.
255. **RUSU, V.** Aspecte legale privind asigurarea activității autorităților administrației publice locale în condițiile descentralizării și autonomiei locale. În: *Conferința internațională științifico-practică „Administrația publică: aspecte practico-științifice, probleme și perspective”*. Chișinău: CEP USM. 2004, pp. 75-84.
256. **RUSU, V.** Rolul organelor fiscale în exercitarea administrării fiscale În: *Conferința corpului didactico-științific „Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 2000-2002”* . Vol. I. Chișinău: U.S.M, 2003, pp. 143-144.
257. **RUSU, V.** Aspecte generale privind evaziunea fiscală și unele probleme de reglementare, conform legislației Republicii Moldova În: *Conferința practico-*

- științifică „Evaziunea fiscală: cauze, consecințe și măsuri de combatere”. Chișinău: I.F.P.S. 2001, pp. 33-40.
258. **RUSU, V.** Autoritățile administrației publice ce exercită atribuții de administrare fiscală În: *Conferința corpului didactico-științific „Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 1998/99”*. Chișinău, USM, 2000. pp. 109-110.
259. **RUSU, V. et al.** Raportul privind implementarea Acordului de Parteneriat și cooperare dintre Uniunea Europeană și Republica Moldova. Studii Comparative privind domeniile: mediul antreprenorial, sectorul serviciilor, sectorul bancar, politica concurențială, impozitele, contabilitatea. Chișinău: Tacis din cadrul DG IA Comisia Europeană, 1999. pp. 221-257.
260. **RUSU, V.** Tendințele de dezvoltare pe baze descentralizate a administrației publice în Republica Moldova. În: *Conferința corpului didactico-științific „Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 1993-1994”*. Chișinău: U.S.M.. 1995. p. 98.
261. *Serviciul Fiscal de Stat, un deceniu de activitate = Государственной налоговой службе - 10 лет.* Chișinău: Presa, 2000. p. 82. ISBN: 9975-944-37-X.
262. **STAHL, T.** Răspunderea patrimonială în dreptul fiscal. În: *Legea și viața*, 2018, nr.5. P. 14-18. ISSN: 1810-309X.
263. **STANOVSCI, A.** Rolul și importanța administrării publice și fiscale în sistemul financiar al statului. În: *Consolidarea administrației publice locale: instrumente și mecanisme / Conferința Internațională științifico-practică*. Chișinău, 2015, pp. 133-141. ISBN: 978-9975-115-86-5.
264. **STOICA, C.** *Dezvoltarea managementului impozitelor și taxelor în administrarea fiscală a agenților economici din România după aderare la Uniunea Europeană*. Teză de doctor (521.03). Chișinău. 2016. 153 p.
265. Strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice 2013-2022, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 573 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 09.08.2013. Nr. 173-176 (Notă: continuată prin Strategia de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023-2030. aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 71 din 25 februarie 2023. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 0703.2023. Nr. 75-78). ISSN: 2587-389X.
266. Strategia privind reforma administrației publice pentru anii 2016-2020, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 911 din 25 iulie 2016. În: Mon. Of. al RM. 12.08.2016. Nr. 256-264; Strategia de reformă a administrației publice din

- Republica Moldova pentru anii 2023-2030, aprobată prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 126 din 15 martie 2023. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 18.04.2023. Nr. 130-133. ISSN: 2587-389X.
267. ȘAGUNA, D., ȘOVA, D., ILIESCU, S. *Procedura fiscală în România*, București: Oscar Print, 1996. 526 p. ISBN: 973-97573-3-2.
268. ȚURCAN, P., ERHAN, I., CIOBANU, O., ROTUNDU, E. *Drept vamal*. Chișinău: USM, 2016. 251 p. ISBN: 978-9975-56-313-0.
269. ULIAN, G. *Administrarea fiscală*. Chișinău: CEP USM, 2007. 137 p. ISBN: 978-9975-70-137-2.
270. ULIAN, G. *Controlul financiar-fiscal în Republica Moldova*. Chișinău: INCE, 2013. 254 p. ISBN: 978-9975-4185-6-0.
271. VEDINAȘ, V. *Drept administrativ*. București: Universul juridic, 2017. 616 p. ISBN/ISSN: 978-606-673-919-1
272. VLAICU, V. Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale - organ cu atribuții de administrare fiscală. În: *Materialele Conferinței științifice naționale cu participare internațională „Integrare prin cercetare și inovare”*. Chișinău, 2014, pp. 75-77. ISBN: 978-9975-71-415-0.
273. VLAICU, V., ROTARU, A., BOAGHI, V., VIDAICU, D. *Drept fiscal*. Suport de curs. Chișinău: CEP USM, 2014. 300 p. ISBN: 978-9975-71-523-2.
274. VLAICU, V. Evaziunea fiscală - aspecte teoretico-juridice. În: *Conferința științifică internațională: Promovarea drepturilor omului și securității umane prin prisma integrării europene (Parteneriatul Estic)*, Chișinău: USEM, 2013, pp. 63-79. ISBN: 978-9975-4166-1-0.
275. VLAICU, V. Organele cu atribuții de administrare fiscală. În: *Revista Națională de Drept*. 2011. Nr. 10-11, pp. 26-28. ISSN: 1811-0770.
276. VRAGALEVA, V., STRATAN, A. Modernizarea proceselor de administrare fiscală în Republica Moldova prin implementarea restituirilor automatizate. În: *Materiale ale conferinței internaționale științifico-practică „Teoria și practica administrării publice”*. Chișinău, 2011, pp. 183-186.

II. Surse în limba rusă

277. Административное право. / под ред. КОЗЛОВА, Ю.М., ПОПОВА, Л.Л. Москва: Юрист, 1999. 728 с./ КОЗЛОВ, Ю.М. *Административное право*. Москва: Юрист, 2001. 320 с. ISBN: 5-7975-0197-X.
278. АЛЕХИН, А.П., КАРМОЛИЦКИЙ, А.А., КОЗЛОВ, Ю.М. *Административное право Российской Федерации*. / 2 издание, исправленное и дополненное. Москва: ЗЕРЦАЛО, 2003. 608 с.
279. БАГЛАЙ, М. В. *Конституционное право зарубежных стран*. Москва: Норма, 2007. 784 с.
280. БАХРАХ, Д. Н. *Административное право России. Особенная часть*. Москва: Издательство БЕК, 1997. 320 с.
281. ГАБРИЧИДЗЕ, Б.Н. *Таможенное право*. Москва: издательство БЕК, 1995. 480 с.
282. ГОРБУНОВА, О.Н. *Финансовое право*. Москва: Юрист, 1996. 400 с.
283. ГУЦУЛЯК, В. *Административное право Республики Молдова*. Кишинэу: Elena-V.I., 2007. 464 с. ISBN: 978-9975-9779-5-1.
284. Налоговый кодекс Российской Федерации / Министерство юстиции Российской Федерации. В: *Полный сборник кодексов Российской Федерации «ОМЕГА-ЭЛ»*, 2000. 776 с.
285. ИЛЬИН, А. В. О состоянии налогового контроля в России. В: *Экономика. Налоги. Право*. Москва, № 5. 2014. С. 135-139.
286. КОНДРАТЬЕВ, С. В. Система юридической ответственности в области налогов и сборов. В: *Экономика. Налоги. Право*. Москва, № 1. 2015. С. 158-162.
287. МАКЛАКОВ, В.В. *Конституции зарубежных стран*. Москва: БЕК, 2000. 592 с.
288. МАЛЬКО, А. В. *Конституционное право зарубежных стран*. Москва: Норма, 2004. 320 с.
289. МАТВЕЙЧУК, Л. А. Налоговый сервис в Украине: практический аспект. În: *Buletinul Științific al Universității de Stat „Bogdan Petriceicu Hașdeu” din Cahul*. 2014, Nr. 1. pp. 118-124. ISSN: 1857-2723.
290. МИШУСТИН, М. В. Совершенствование инструментов налогового администрирования по обеспечению стабильных доходов государственного бюджета. В: *Экономика. Налоги. Право*. Москва, № 4. 2014. С. 135-139.
291. *Налоги* / Под ред. проф. ЧЕРНИКА, Д. Г. Москва: «Финансы и статистика», 1999. 542 с.

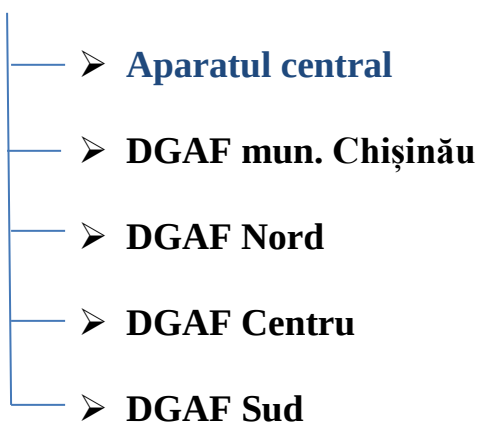
292. *Налоговые системы зарубежных стран.* / Под ред. проф. КНЯЗЕВА, В.Г., проф. ЧЕРНИКА, Д.Г.. / Второе издание, переработанное и дополненное. Москва: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с.
293. РОМАНОВА, Е.В. *Таможенное право.* Санкт-Петербург: Изд-Питер, 2005. 219 с.
294. *Российское таможенное право* / Учебник для вузов. Под редакцией ГАБРИЧИДЗЕ, Б.Н. Москва: НОРМА-ИНФРА, 1999. 520 с.
295. ПЕПЕЛЯЕВ, С. Г. *Основы налогового права.* Москва: ИнвестФонд, 1995. 493 с.
296. ТЕМРИН, С. Tax ruling в Молдове: не преждевременно ли? В: *Бухгалтерские и налоговые консультации*, № 3, 4. Кишинев, 2017. С. 60-65; 46-50.
297. ХИМИЧЕВА, Н.И. *Финансовое право.* Москва: Юристъ, 1999. 600 с.

Organigrama precedentă a SFS¹

¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. SFS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 15.01.17].

Organigrama ulterioară a SFS¹

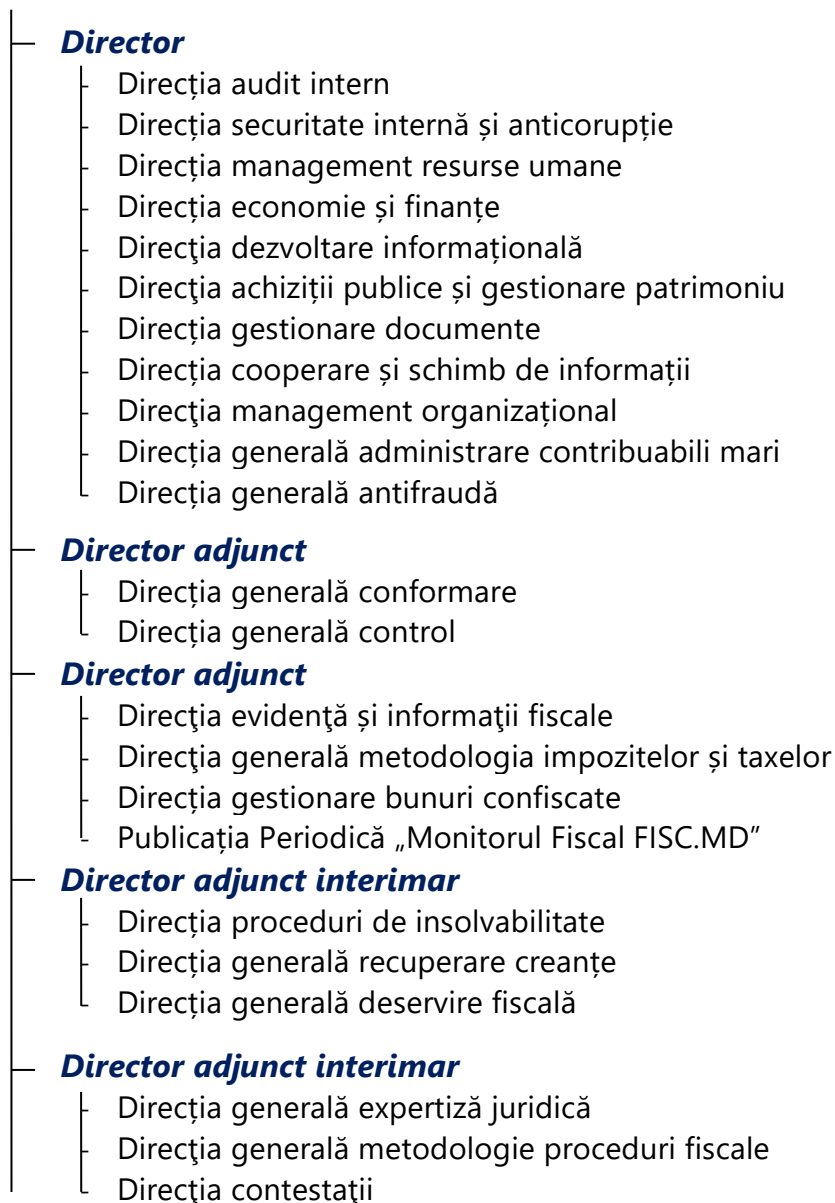
✓ Serviciul Fiscal de Stat



¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. SFS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 14.09.18]

Organigrama actuală a SFS¹

Serviciul Fiscal de Stat

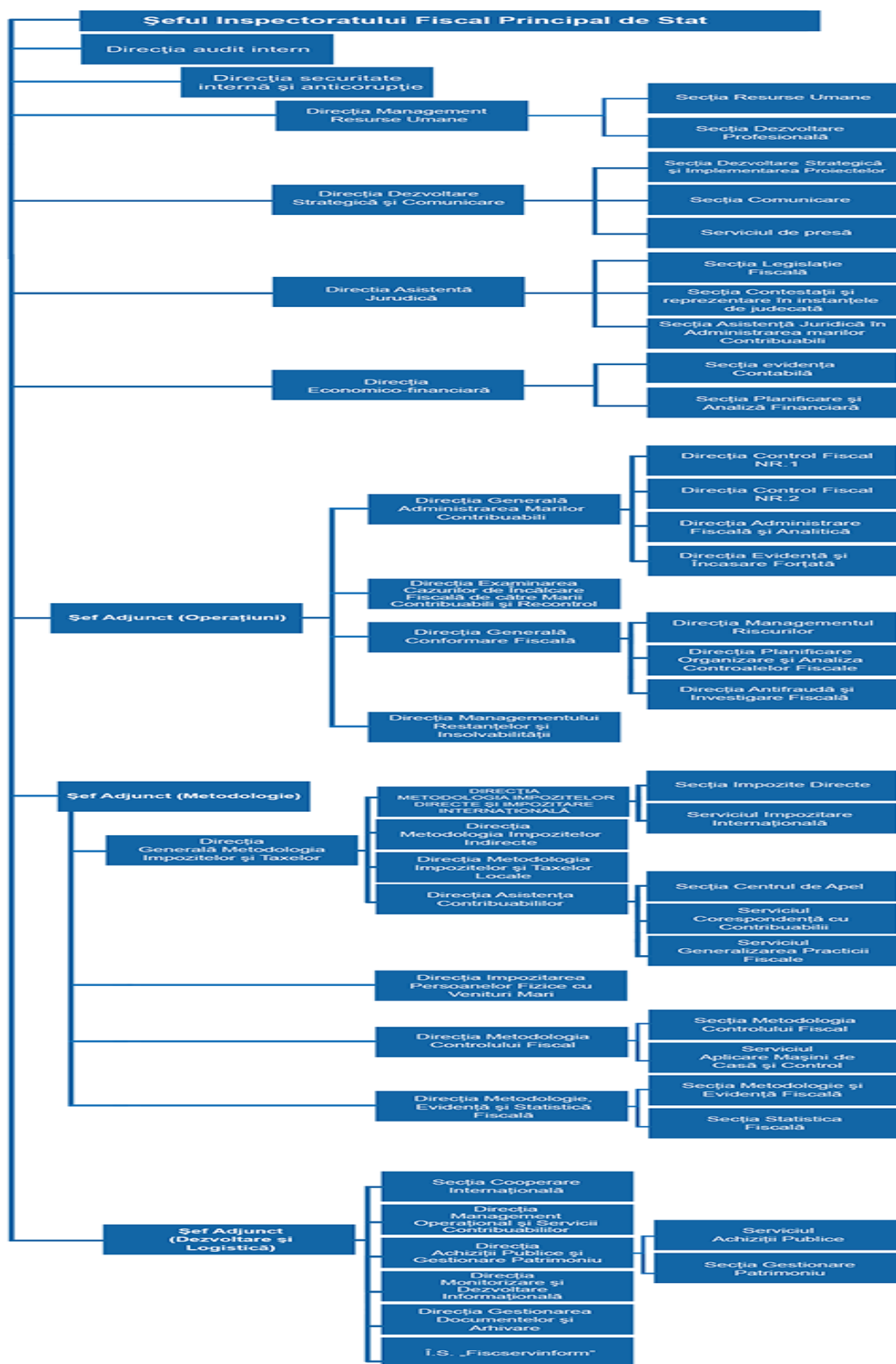


¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat al RM”. Disponibil: <https://sfs.md/ro/organigrama#> [vizitat 14.07.22]

Organigrama Aparatului central SFS (IFPS) (în aspect evolutiv)

Anexa 2

Organigrama IFPS (precedentă)¹



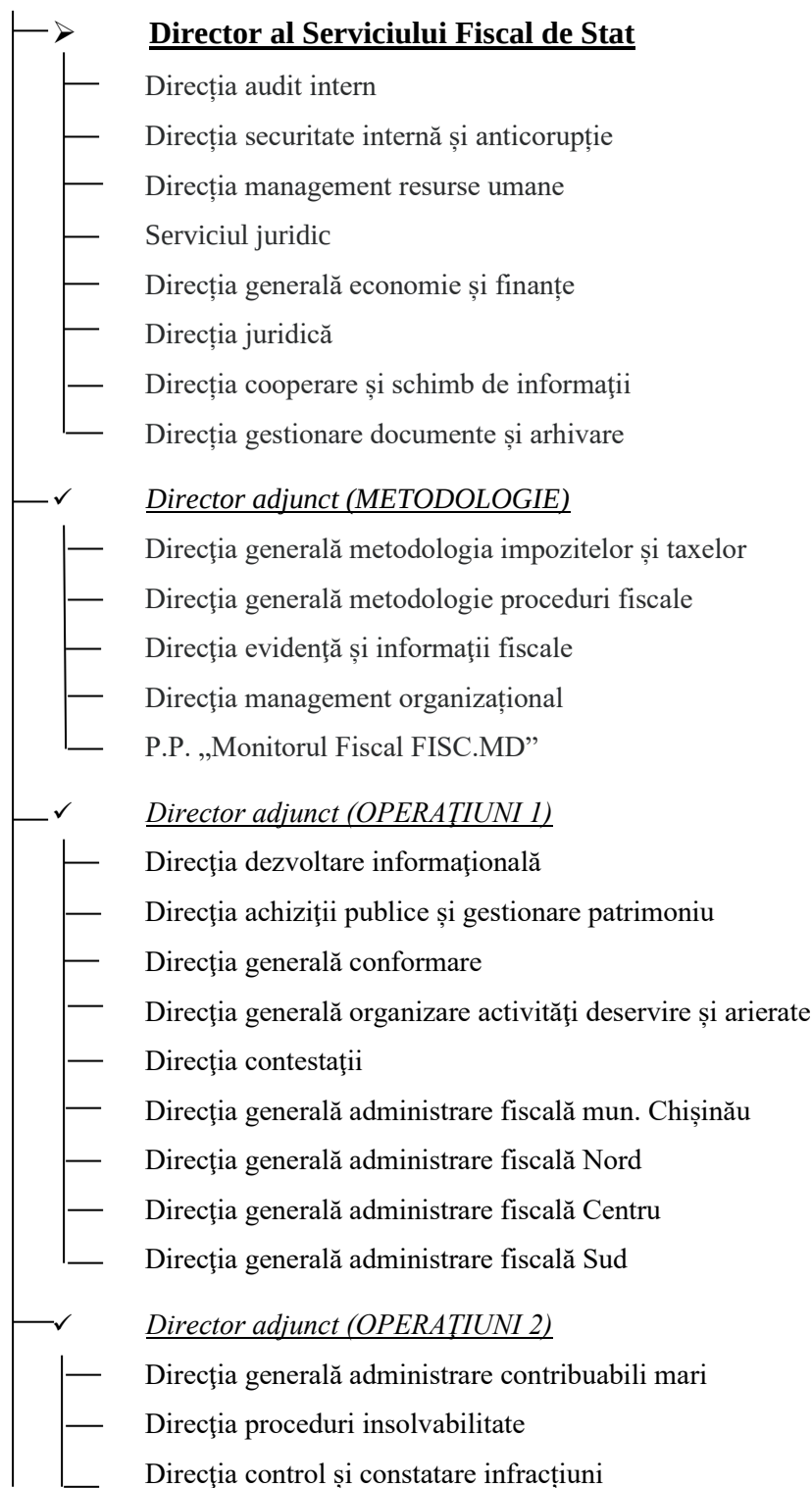
* Î.S. „Fiscservinform” – Întreprindere de Stat care asigură suportul IT al SFS

¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. IFPS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/Organigrama.aspx> [vizitat 15.01.17].

Organigrama ulterioară a Aparatului central al SFS¹

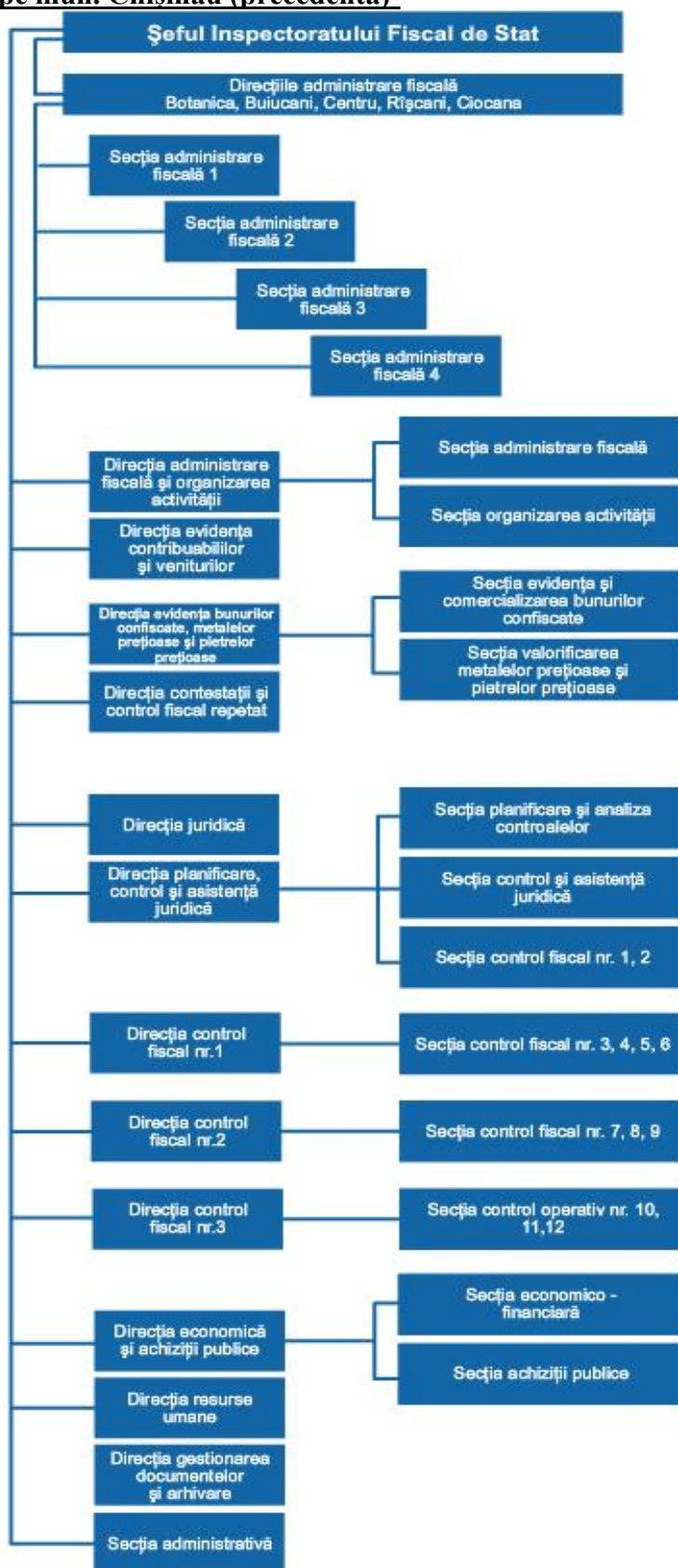
✓ **Serviciul Fiscal de Stat**

➤ **Aparatul central**



¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. SFS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 14.09.18).

Organigrama IFS pe mun. Chișinău (precedentă)¹

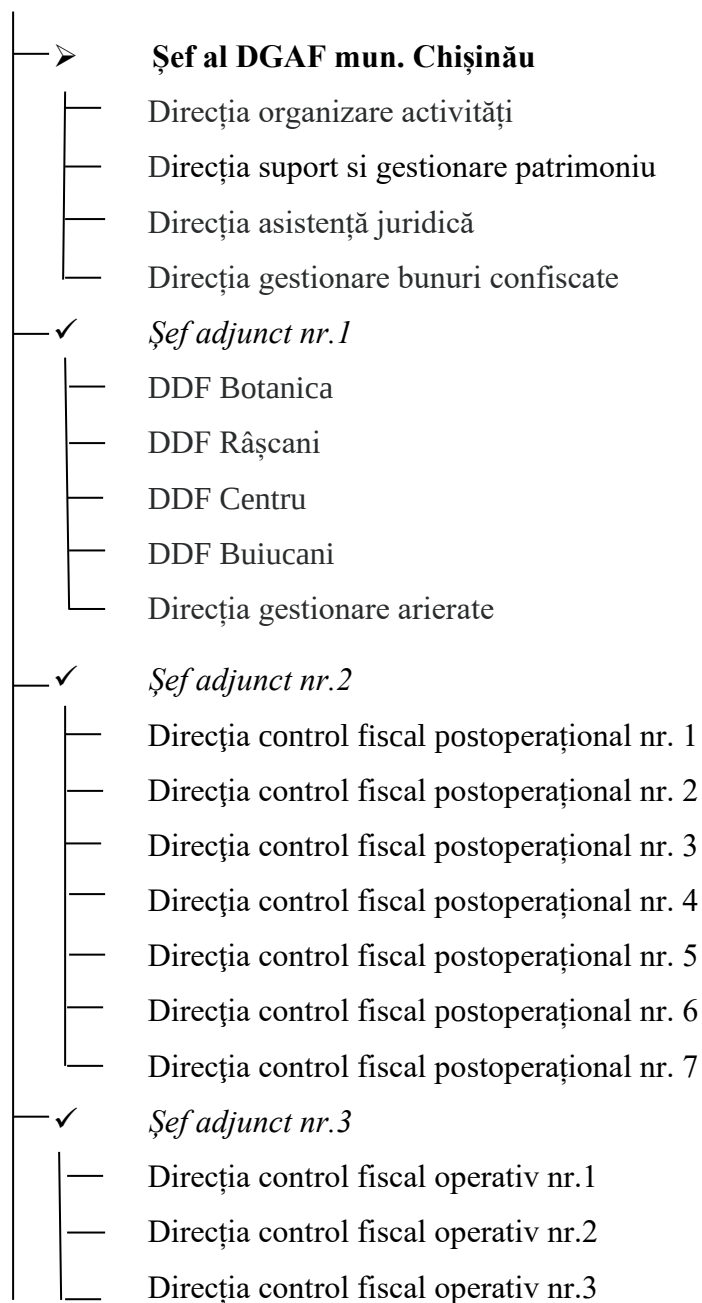


¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. IFS teritoriale”. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Chisinau.aspx [vizitat 15.01.17].

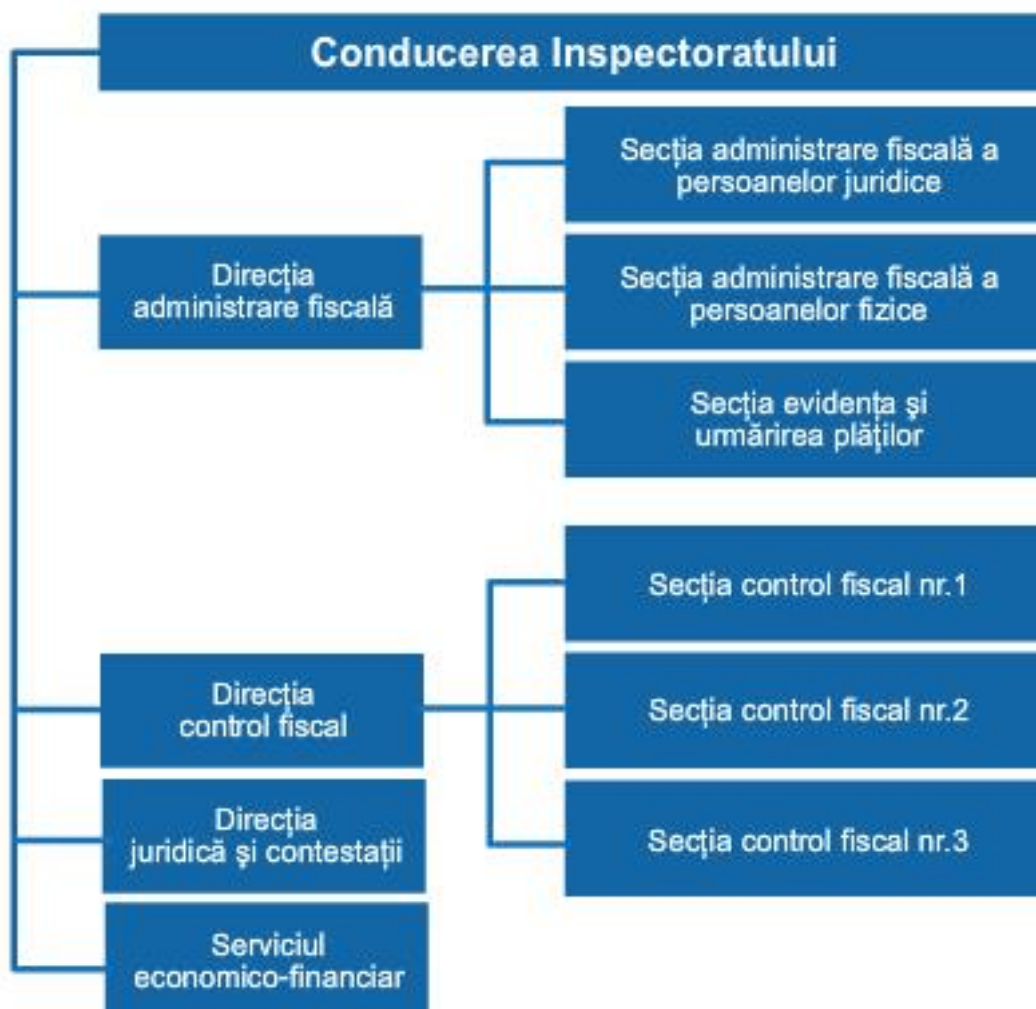
Organigrama ulterioară a DGAF pe mun. Chișinău¹

✓ Serviciul Fiscal de Stat

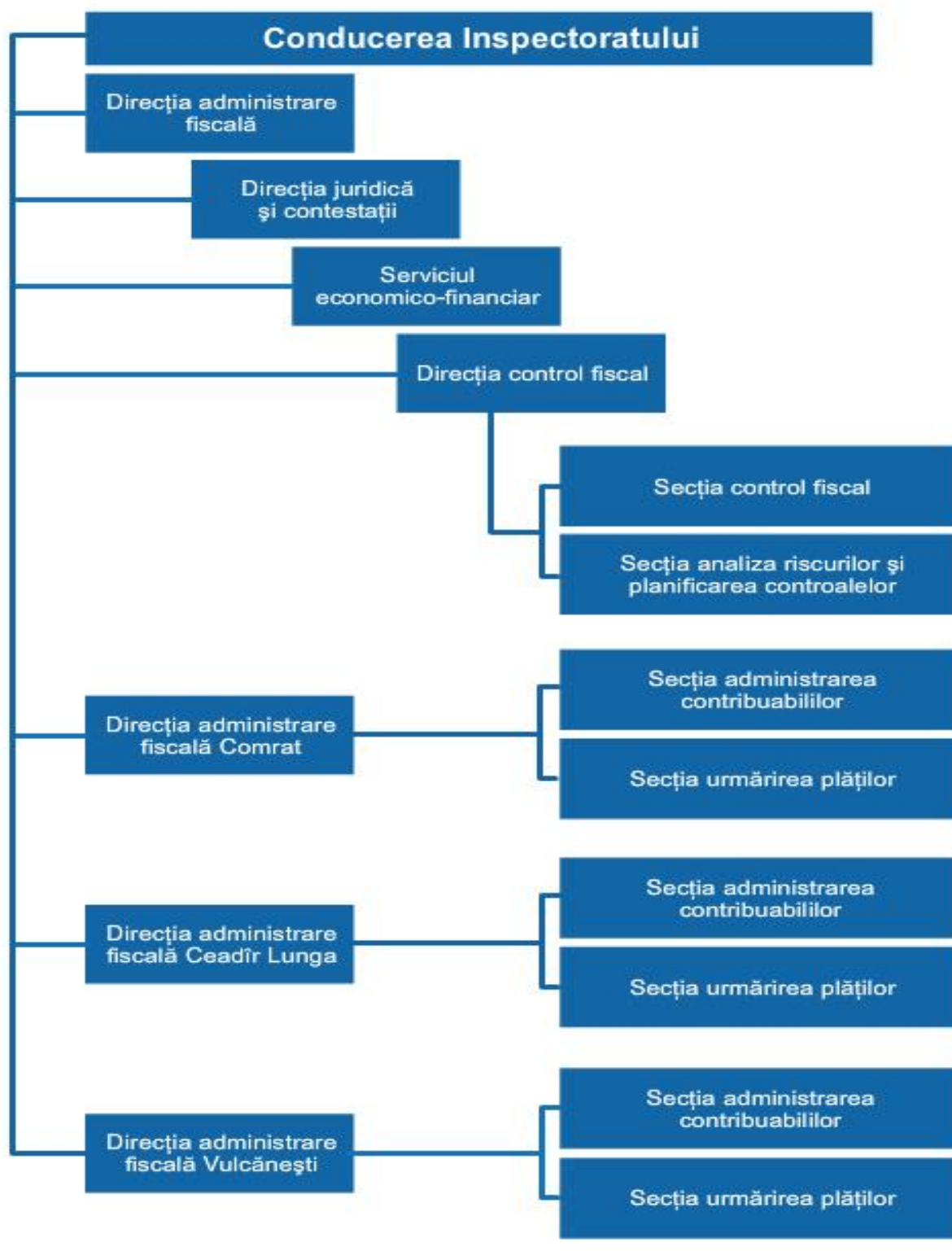
➤ DGAF mun. Chișinău



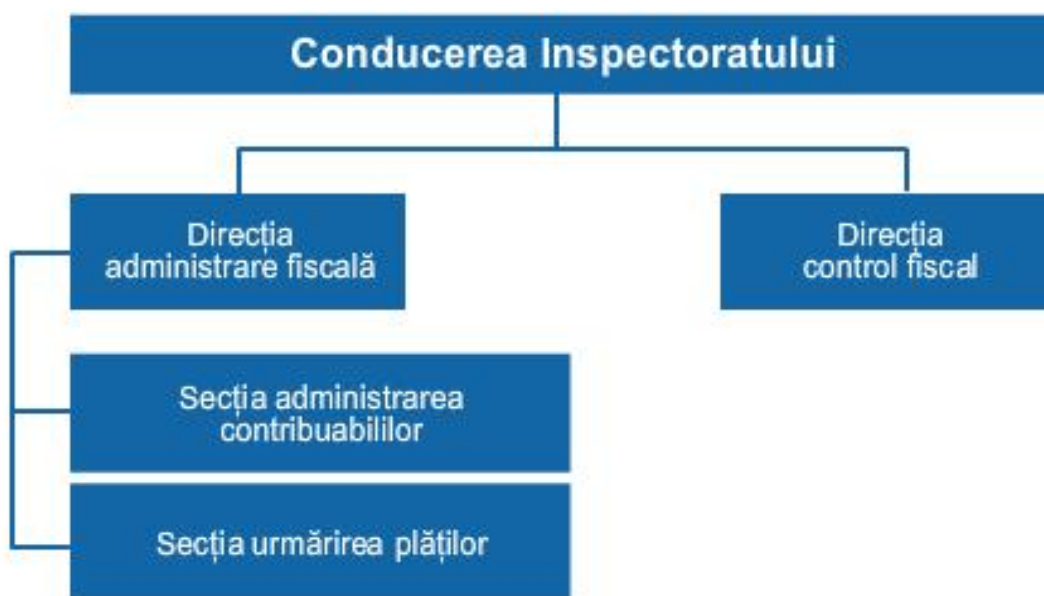
¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. SFS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 14.09.18].

Organigrama IFS pe mun. Bălți (precedentă)¹

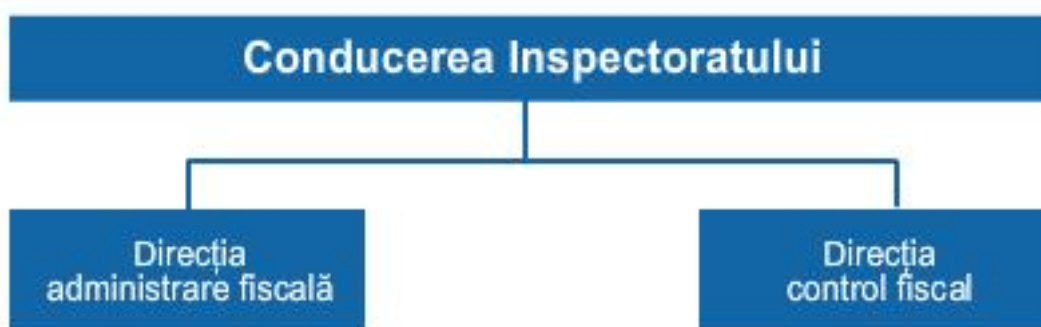
¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. IFS teritoriale”. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Chisinau.aspx [vizitat 15.01.17].

Organigrama IFS pe U.T.A. Găgăuzia (precedentă)¹

¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. IFS teritoriale”. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Chisinau.aspx [vizitat 15.01.17].

Organigrama IFS pe raioane (precedentă)¹

Anenii Noi, Briceni, Cahul, Cantemir, Călărași, Căușeni, Cimișlia, Criuleni, Dondușeni, Drochia, Edineț, Fălești, Florești, Glodeni, Hîncești, Ialoveni, Leova, Nisporeni, Ocnița, Orhei, Rezina, Rîșcani, Sîngerei, Soroca, Strășeni, Șoldănești, Ștefan Vodă, Taraclia, Telenești și Ungheni

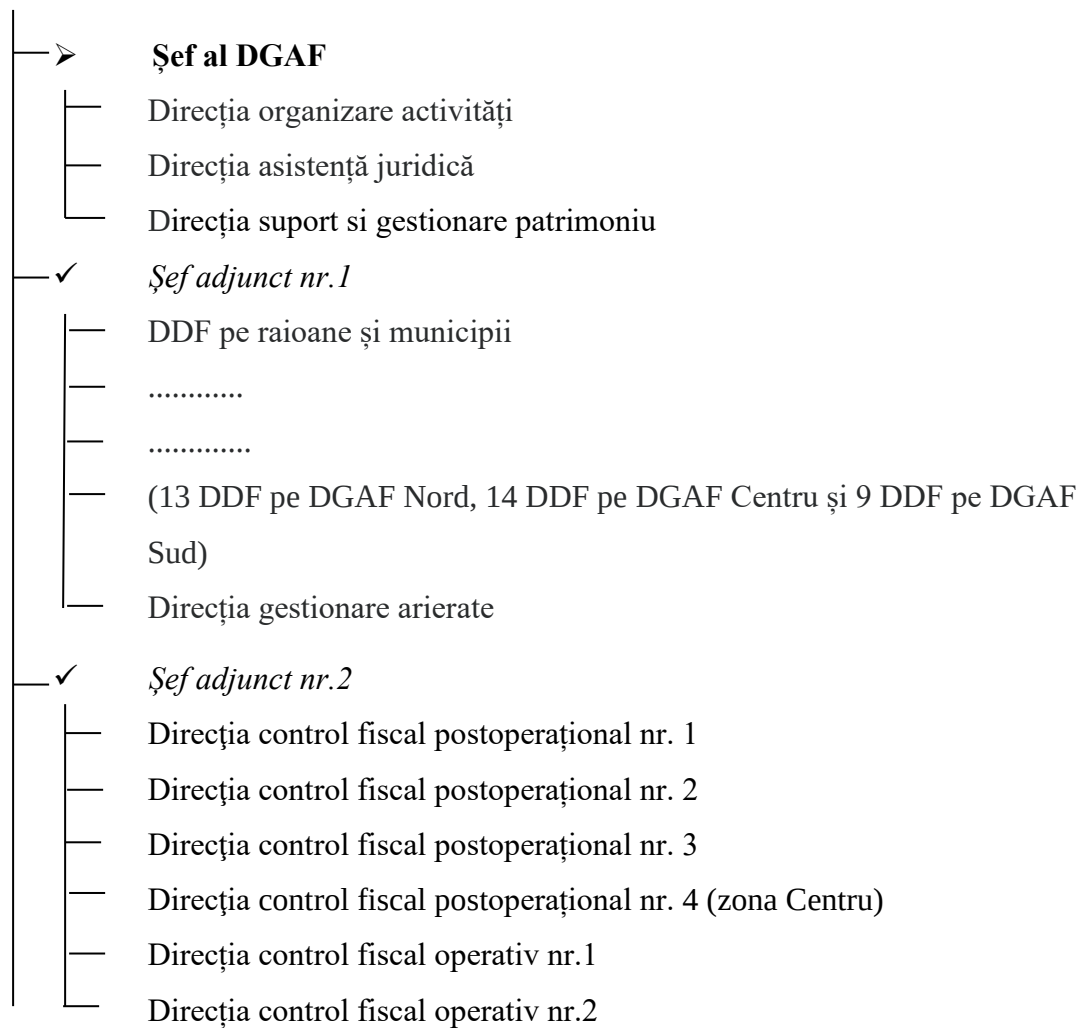
Organigrama IFS pe raioanele Basarabeasca și Dubăsari

¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. IFS teritoriale”. Disponibil: http://www.fisc.md/IFS_Chisinau.aspx [vizitat 15.01.17].

Organigrama ulterioară a DGAF zonală (Nord, Centru și Sud)¹

✓ Serviciul Fiscal de Stat

➤ DGAF zonală (Nord, Centru și Sud)



¹Pagina WEB a SFS. „Serviciul Fiscal de Stat. SFS”. Disponibil: <http://www.fisc.md/OrganigramaSFS.aspx> [vizitat 14.09.18].

Proiectul de Lege privind Serviciul Fiscal de Stat ¹



PARLAMENTUL REPUBLICII MOLDOVA

L E G E

privind Serviciul Fiscal de Stat

În temeiul art.72 alin. (3) lit. r) din Constituția Republicii Moldova,
Parlamentul adoptă prezenta lege organică cu norme speciale.

Secțiunea I

Dispoziții generale

Articolul 1. Obiectul, scopul și sfera de aplicare

(1) Prezenta lege stabilește cadrul juridic și principiile de activitate, organizarea și funcționarea, atribuțiile, drepturile și obligațiile Serviciului Fiscal de Stat, finanțarea și asigurarea tehnico-materială a acestuia, precum și statutul funcționarului fiscal.

(2) Scopul prezentei legi constă în asigurarea unui caracter democratic, legal, eficient și transparent de organizare și funcționare a Serviciului Fiscal de Stat, precum și determinarea activităților specifice ale acestuia.

(3) Sub incidența prezentei legi cade Serviciul Fiscal de Stat, precum și persoanele care sunt parte a raporturilor fiscale.

(4) Prevederile prezentei legi se aplică funcționarilor fiscali și persoanelor angajate în cadrul Serviciului Fiscal de Stat, investite cu drepturi și obligații pentru exercitarea atribuțiilor Serviciului Fiscal de Stat.

Articolul 2. Cadrul juridic

Serviciul Fiscal de Stat activează în conformitate cu Constituția Republicii Moldova, actele Curții Constituționale, Codul fiscal, legislația penală, prezenta lege, decretele Președintelui Republicii Moldova, actele normative ale Guvernului, Ministerului Finanțelor, deciziile autorităților publice centrale și locale emise în limita cadrului legal, cu alte acte legislative, normative în vigoare, precum și cu tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte.

¹ Disponibil:

<http://parlament.md/ProcesulLegislativ/Proiectedeactelegislative/tabid/61/LegislativId/3223/language/ro-RO/Default.aspx>; <http://www.particip.gov.md/proiectview.php?l=ro&idd=2554> [vizitat 10.08.2016]

Articolul 3. Principiile de funcționare și organizare

Serviciul Fiscal de Stat își desfășoară activitatea conform următoarelor principii:

- 1) legalității;
- 2) echității fiscale;
- 3) respectării drepturilor și libertăților fundamentale ale omului;
- 4) eficacității în atingerea obiectivelor și realizarea sarcinilor stabilite;
- 5) transparenței;
- 6) respectării secretului de stat și al altor informații oficiale cu accesibilitate limitată, precum și al datelor cu caracter personal;
- 7) coerenței, stabilității și predictibilității.

Articolul 4. Transparența activității Serviciului Fiscal de Stat

(1) Serviciul Fiscal de Stat, fără a prejudicia interesele legitime ale contribuabililor și în modul și limitele prevăzute de legislație, va informa autoritățile administrației publice centrale și locale, precum și populația, despre activitățile sale.

(2) Se interzice dezvăluirea către alte persoane a informațiilor cu caracter personal, conținute în registrele instituționale, în sistemele informaționale și în bazele de date deținute de Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția cazurilor prevăzute de Codul fiscal.

(3) Serviciul Fiscal de Stat nu poate oferi sau face publice informații ce sunt atribuite la secretul de stat sau fiscal, cu excepția cazurilor prevăzute de lege.

(4) Serviciul Fiscal de Stat nu furnizează informații ce ar încălca prezumția de nevinovăție, normele de etică profesională, interesele de securitate ale persoanei, ale publicului sau ale statului.

(5) Serviciul Fiscal de Stat furnizează gratuit oricăror autorități/instituții bugetare și contribuabilului informația în limitele prevederilor legale, în formatul disponibil Serviciului Fiscal de Stat.

(6) Serviciul Fiscal de Stat este în drept să furnizeze doar informația primită de la contribuabil. În cazul în care informația a fost furnizată organului fiscal de alte instituții sau persoane juridice care au colectat-o, organul fiscal nu este obligat să o furnizeze, aceasta urmând să fie prezentată doar de furnizorul primar al informației.

(7) Schimbul automatizat de informații cu alte instituții publice sau cu autorități fiscale din alte țări se efectuează în baza acordurilor bilaterale sau prin intermediul platformei de interoperabilitate M-Conect a Instituției publice Centrul de Guvernare Electronică.

Articolul 5. Colaborarea Serviciului Fiscal de Stat

(1) În scopul exercitării atribuțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat colaborează cu alte autorități publice, în conformitate cu legislația, și, în caz de necesitate, prin încheierea acordurilor.

(2) Serviciul Fiscal de Stat colaborează cu asociațiile obștești, organizațiile neguvernamentale, cu mass-media, precum și cu persoanele fizice și juridice prin implicarea acestora în structuri de coordonare și consultare, asigurarea accesului la informație în limitele legale, publicarea datelor cu caracter public și asigurând transparența procesului decizional, în modul stabilit de actele normative.

(3) Pentru îndeplinirea sarcinilor care îi revin, Serviciul Fiscal de Stat colaborează cu autorități din alte state în baza tratatelor internaționale și participă la activitățile organizațiilor internaționale de specialitate al căror membru este.

(4) În procesul administrării fiscale Serviciul Fiscal de Stat poate contracta sau antrena specialiști, experți, interpreți calificați în domeniul solicitat, pentru a acorda asistența respectivă și a contribui la clarificarea unor constatări. În aceste cazuri, pe perioada antrenării, persoanele enumerate au statut de funcționar fiscal cu toate obligațiile și drepturile care derivă din acest statut. Achitarea serviciilor specialiștilor, experților, interpreților, cu excepția celor din sectorul public, se va efectua în bază de contract din bugetul Serviciului Fiscal de Stat.

(5) Autoritățile publice sunt obligate să prezinte gratuit, la solicitarea Serviciului Fiscal de Stat, datele și materialele necesare îndeplinirii atribuțiilor lui.

(6) Autoritățile administrației publice centrale și locale deleagă persoane cu funcție de răspundere pentru a acorda asistență Serviciului Fiscal de Stat în îndeplinirea atribuțiilor lui. Decizia privind delegarea persoanei cu funcție de răspundere se adoptă în termen de 5 zile lucrătoare de la data depunerii cererii de către Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția cazurilor de urgență.

(7) Serviciul Fiscal de Stat, în limita atribuțiilor prevăzute de legislația fiscală, elaborează indicații metodice în domeniul administrării impozitelor și taxelor locale, conform legislației în vigoare.

(8) Serviciul Fiscal de Stat decide în mod autonom asupra programului de activitate. Controalele și alte acțiuni ale Serviciului Fiscal de Stat nu pot fi impuse sau sistate decât de organele abilitate cu acest drept în temeiul legislației.

Articolul 6. Petițiile/contestațiile împotriva acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunilor funcționarilor fiscali

(1) Persoanele au dreptul să conteste acțiunile Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunile funcționarilor fiscali în conformitate cu procedura stabilită de Codul fiscal.

(2) Petițiile/contestațiile împotriva acțiunilor Serviciului Fiscal de Stat sau acțiunilor funcționarilor fiscali, depuse la Serviciul Fiscal de Stat, sunt examinate și soluționate de subdiviziunile competente ale Serviciului Fiscal de Stat.

Secțiunea II

Organizarea și funcționarea Serviciului Fiscal de Stat

Articolul 7. Sarcina de bază

Sarcina de bază a Serviciului Fiscal de Stat constă în asigurarea administrării fiscale, prin crearea de condiții contribuabililor pentru conformare la respectarea legislației, aplicarea uniformă a politicii și reglementărilor în domeniul fiscal.

Articolul 8. Aspecte generale de organizare a Serviciului Fiscal de Stat

(1) Serviciul Fiscal de Stat este autoritate publică în subordinea Ministerului Finanțelor și este succesorul de drepturi și obligații ale Inspectoratului Fiscal Principal de Stat și inspectoratelor fiscale de stat teritoriale.

(2) Serviciul Fiscal de Stat este o structură organizațional separată în sistemul administrativ al Ministerului Finanțelor, constituită pentru prestarea serviciilor publice administrative contribuabililor, de supraveghere, control în domeniul fiscal și de constatare a infracțiunilor în cazurile prevăzute de legislație.

(3) Serviciul Fiscal de Stat este persoană juridică de drept public, dispune de ștampilă cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova.

(4) Subdiviziunile fiscale de stat teritoriale și specializate ale Serviciului Fiscal de Stat fără statut de persoană juridică utilizează ștampile cu imaginea Stemei de Stat a Republicii Moldova și denumirea proprie.

(5) Ministerul Finanțelor stabilește obiectivele Serviciului Fiscal de Stat, indicatorii de rezultate, examinează rapoartele privind impozitarea și administrarea fiscală, evaluează performanța directorului și contrasemnează fișa de evaluare a directorilor adjuncți, aprobă bugetul Serviciului Fiscal de Stat.

(6) Serviciul Fiscal de Stat este în drept să dispună de simboluri corporative – stemă, drapel, insignă de apartenență, embleme vizuale sau auditive cu caracter de identificare a persoanei juridice, aprobate prin hotărâre de Guvern, în baza deciziei Comisiei Naționale de Heraldică.

(7) Modificarea denumirii Serviciului Fiscal de Stat nu se consideră reorganizarea acestuia.

(8) În vederea realizării sarcinilor, Serviciul Fiscal de Stat dispune de autonomie administrativă și decizională, cu respectarea prevederilor legislației în vigoare.

Articolul 9. Funcțiile de bază ale Serviciului Fiscal de Stat

Serviciul Fiscal de Stat îndeplinește următoarele funcții:

- 1) elaborarea strategiilor și organizarea sistemului de management în domeniul administrării fiscale;
- 2) administrarea impozitelor, taxelor și a altor venituri la bugetul public național, date în competența sa, conform legii, inclusiv expunerea poziției oficiale de aplicare a acestora;
- 3) controlul fiscal;
- 4) constatarea infracțiunilor;
- 5) colectarea veniturilor la bugetele componente ale bugetului public național, în conformitate cu competențele prevăzute de legislație;
- 6) acordarea de servicii pentru contribuabili;
- 7) executarea silită a restanțelor și a altor plăți neachitate în termen la bugetul public național;
- 8) prevenirea și combaterea încălcărilor fiscale, inclusiv a evaziunii fiscale;
- 9) examinarea contestațiilor;
- 10) emiterea actelor normative care reglementează aplicarea legislației fiscale;
- 11) coordonarea, îndrumarea și controlul aplicării reglementărilor legale în domeniul de activitate, precum și funcționarea structurilor care își desfășoară activitatea în subordinea sa;
- 12) managementul resurselor umane, financiare și materiale, susținerea activităților specifice prin intermediul tehnologiei informațiilor și comunicațiilor, reprezentarea juridică, de audit public intern, precum și comunicarea internă și externă;
- 13) cooperarea internațională în domeniul de administrare fiscală.

Articolul 10. Atribuțiile Serviciului Fiscal de Stat

(1) În realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are, în principal, următoarele atribuții generale:

1) contribuie în domeniul său de activitate la implementarea programului de guvernare și a altor politici publice prin elaborarea și aplicarea de strategii de dezvoltare pe termen mediu și lung, generale sau sectoriale;

2) urmărește organizarea unui management eficient și coerent al administrării fiscale;

3) îndrumază și controlează activitatea serviciilor de colectare a impozitelor și taxelor locale;

4) implementează modelul de management al riscurilor interne și externe ale instituției;

5) asigură managementul resurselor umane ale instituției;

6) dezvoltă și implementează strategii unitare de comunicare internă și externă;

7) întocmește avize cu privire la proiectele de acte normative, elaborate de alte autorități publice, care cuprind măsuri referitoare la domeniul său de activitate;

8) participă la elaborarea modificărilor și completărilor la legislația fiscală, a proiectelor de norme metodologice, precum și a altor acte normative, care conțin prevederi referitoare la administrarea fiscală;

9) emite proiecte de acte cu caracter normativ, inclusiv expune poziția oficială și procedurile de aplicare a prevederilor referitoare la administrarea veniturilor bugetului public național, pentru care este competent, în condițiile legii;

10) inițiază măsuri pentru dezvoltarea și desfășurarea în bune condiții a relațiilor internaționale în domeniul său de activitate;

11) promovează integritatea în exercitarea funcțiilor publice la nivelul Serviciului Fiscal de Stat și întreprinde măsurile de prevenire și combatere a corupției în cadrul Serviciului;

12) propune soluții de reformă în domeniul administrării fiscale și implementează proiecte cu finanțare internă și/sau externă pentru domeniul său de activitate;

13) examinează acquis-ul comunitar și bunele practici în domeniul administrării fiscale și formulează propuneri sau, după caz, implementează măsuri administrative care decurg din acestea, în limitele competenței;

14) colaborează cu autoritățile și instituțiile publice sau cu orice alte entități cu atribuții în aplicarea legii ori interesate de realizarea prevederilor legislației fiscale în partea ce ține de administrare fiscală;

15) gestionează informațiile cu privire la colectarea veniturilor administrate; asigură datele și prelucrările acestora pentru raportări fiscale;

16) examinează contestațiile (cererile prelabile) formulate împotriva actelor emise în exercitarea atribuțiilor;

17) elaborează proceduri și norme metodologice în domeniul său de activitate, pentru structurile proprii, precum și pentru contribuabili;

18) elaborează studii, analize și sondaje privind organizarea activității proprii;

19) culege, verifică, prelucrează și arhivează date și informații fiscale necesare desfășurării activității sale; constituie baze proprii de date relevante și gestionează colaborarea cu autoritățile naționale competente privind informațiile deținute, în condițiile legii;

20) emite și implementează politici și planuri de acțiuni privind asigurarea securității informației;

21) dezvoltă sistemul informațional în domeniile sale de activitate;

22) reprezintă statul în instanțele de judecată și organele de urmărire penală, ca subiect de drepturi și obligații privind raporturile juridice fiscale, precum și orice alte raporturi juridice rezultate din activitatea Serviciului Fiscal de Stat;

23) organizează programe de perfecționare profesională a personalului din cadrul Serviciului Fiscal de Stat la nivel central și la nivelul structurilor subordonate;

24) organizează și asigură gestionarea patrimonului, inclusiv alocarea, mișcarea, evidența și controlul asupra lui;

25) emite și prezintă în modul stabilit propuneri de buget fundamentate pe programe;

26) inițiază și derulează, în condițiile legii, achizițiile publice pentru bunuri, servicii și lucrări aferente activităților proprii;

27) asigură cooperarea administrativă, inclusiv schimbul de informații, cu alte instituții din țară și cu administrațiile fiscale, organizații ale altor state sau organizații internaționale cu privire la obiectul său de activitate;

28) asigură aplicarea prevederilor cu caracter fiscal din tratatele internaționale la care Republica Moldova este parte;

29) încheie acorduri la nivel departamental și convenții cu administrații fiscale din alte state, cu organizații internaționale sau cu alte entități în domeniul său de activitate conform prevederilor legislației în vigoare;

30) acordă sau primește asistență tehnică în domeniul său de activitate și derulează proiecte și activități de cooperare cu administrații fiscale din alte state sau cu organizații internaționale sau alte entități;

31) participă, prin reprezentanți, la evenimente organizate de către alte administrații fiscale, organizații internaționale sau alte entități ori în colaborare cu acestea în domeniul său de activitate;

32) participă la elaborarea cadrului bugetar pe termen mediu și a proiectelor legilor bugetare anuale prin prezentarea propunerilor la obiectivele politicii de administrare fiscală și a estimărilor pe termen mediu privind veniturile administrate.

(2) În realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul administrării fiscale:

1) gestionează, actualizează registrul fiscal și dosarul contribuabilului, precum și efectuează înregistrarea unor categorii de contribuabili;

2) organizează și administrează evidența impozitelor, taxelor și a altor venituri bugetare, stabilite în competența Serviciului Fiscal de Stat;

3) elaborează și aplică procedurile privind evidența analitică pe contribuabili și stingerea obligațiilor fiscale prin conformare voluntară;

4) emite acte cu caracter normativ privind aplicarea prevederilor legislației fiscale și expune poziția oficială privind aplicarea legislației fiscale;

5) asigură aplicarea unitară, corectă și nediscriminatorie a reglementărilor privind impozitele, taxele și celelalte venituri ale bugetului public național, date prin lege în competența sa;

6) aplică, de sine stătător sau prin entitățile abilitate, modalitățile de executare silită și măsurile de asigurare a obligației fiscale și a altor plăți la bugetul public național potrivit legii;

7) definește, dezvoltă, implementează, furnizează și operează servicii specifice pentru contribuabili, precum și eliberează acte permissive persoanelor fizice și juridice;

8) promovează conformarea fiscală voluntară a contribuabililor, inclusiv prin modernizarea și furnizarea de servicii menite să le faciliteze îndeplinirea obligațiilor fiscale;

9) emite decizii asupra cazurilor de încălcare fiscală stabilite în urma aplicării metodelor și surselor indirecte de estimare a obligațiilor fiscale

10) gestionează riscurile de conformare fiscală și selectează contribuabilii cu risc sporit de conformare fiscală;

- 11) examinează contestații și emite decizii în rezultatul examinării acestora;
- 12) efectuează vizite fiscale și instituie posturi fiscale;
- 13) efectuează controlul fiscal, examinează cazurile de încălcare fiscală, aplică sancțiuni fiscale și emite acte administrative în scopul aplicării Codului fiscal;
- 14) organizează activitatea de valorificare a bunurilor sechestrate în cadrul procedurii de executare silită, potrivit legii;
- 15) introduce și promovează metode de înregistrare fiscală, declarare și plată a impozitelor, taxelor și altor venituri la buget, bazate pe utilizarea tehnologiei informației;
- 16) este în drept, în cazurile stabilite de legislație, să acorde amânări și/sau eșalonări la stingerea obligațiilor fiscale restante;
- 17) deține, administrează, analizează și evaluează informații și acționează, în condițiile legii, pentru obținerea de informații relevante pentru Serviciul Fiscal de Stat, din diverse surse, în vederea identificării atât a unor potențiale riscuri, cât și a contribuabililor care prezintă risc ridicat din punctul de vedere al administrării;
- 18) aplică metode directe și indirecte de estimare a obligațiilor fiscale;
- 19) stabilește și aplică metodologia de distribuire și stingere a obligației fiscale;
- 20) aplică mecanismul legal al insolvabilității față de contribuabilii care au ajuns în incapacitate de plată;
- 21) administrează procesul de utilizare a dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar;
- 22) efectuează restituirea sumelor plătite în plus și a celor a căror restituire este prevăzută de legislație;
- 23) participă la estimarea veniturilor bugetare, pe care le administrează, și face propuneri privind nivelul veniturilor ce pot fi colectate de la contribuabili;
- 24) repartizează la nivel teritorial programul de încasări și analizează permanent nivelul de realizare a veniturilor bugetare pentru care are competențe legale de administrare;
- 25) elaborează modelul și conținutul formularelor utilizate pentru administrarea fiscală, precum și instrucțiunile de completare a acestora;
- 26) asigură, potrivit legislației, tipărirea formularelor care sunt utilizate în domeniul său de activitate, precum și tipărirea centralizată și eliberarea seriei și diapazonului de numere pentru formularele tipizate de documente primare cu regim special;
- 27) organizează asigurarea gratuită a contribuabililor cu formulare tipizate de dări de seamă fiscale, iar contra plată – cu formulare de facturi fiscale și alte formulare de documente primare pe suport de hârtie, conform listei stabilite de Guvern;
- 28) popularizează legislația fiscală și expune, la solicitarea contribuabililor sau a altor persoane, poziția oficială privitor la aplicarea normelor fiscale conform prevederilor legislației;
- 29) îndrumă contribuabilii în aplicarea legislației fiscale și procedural-fiscale, precum și a prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri;
- 30) asigură aplicarea unitară, corectă și nediscriminatorie a prevederilor legislației fiscale privind impozitele, taxele și alte venituri la bugetul public național, în vederea aplicării unui tratament echitabil tuturor contribuabililor;
- 31) elaborează norme metodologice și proceduri privind competențele de exercitare, condițiile și modalitățile de efectuare și suspendare a controalelor fiscale;
- 32) asigură aplicarea legislației fiscale în domeniul impozitelor, taxelor și altor venituri la bugetul public național, atribuite în competență;
- 33) furnizează Ministerului Finanțelor și autorităților publice locale informațiile necesare fundamentării bugetelor respective;
- 34) sigilează mașinile de casă și de control ale contribuabililor, ține evidența lor, efectuează controale privind utilizarea mașinilor de casă și de control la decontările în numerar și privind asigurarea păstrării benzilor de control emise de acestea;

35) efectuează verificarea softurilor instalate în mașinile de casă și de control, ridicate de la contribuabili, a sistemelor informaționale de ținere a evidenței fiscale și contabile;

36) organizează și efectuează, după caz, executarea silită a obligațiilor fiscale, precum și verifică corectitudinea acțiunilor și procedurii de alăturare și raportare prevăzute la art.197 alin.(3¹) și la art.229 alin.(2²) din Codul fiscal, realizate de către executorul judecătoresc;

37) organizează diferite concursuri, cu stimularea din surse bugetare a contribuabililor care, direct sau indirect, și-au adus contribuția la îmbunătățirea procesului de administrare fiscală și/sau la majorarea încasărilor la bugetul public național. Organizarea concursurilor se efectuează în modul stabilit de Guvern;

38) stabilește criteriile de selectare a marilor contribuabili și aprobă lista acestora.

(3) În realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul prevenirii și constatării contravențiilor:

1) elaborează și întreprinde măsuri de prevenire și constatare a contravențiilor, atribuite Serviciului Fiscal de Stat, conform legii;

2) asigură reacționarea promptă la sesizările și comunicările despre contravenții, conform competenței sale de examinare;

3) constată cauzele și condițiile ce pot genera sau contribui la săvârșirea contravențiilor care sunt în competența Serviciului Fiscal de Stat, cu sesizarea, potrivit legii, a organului competent sau a persoanei cu funcții de răspundere cu privire la necesitatea de întreprindere a măsurilor de înlăturare a acestor cauze și condiții;

4) constată și sancționează faptele ce constituie contravenții potrivit reglementărilor în vigoare și reține, în vederea confiscării, mărfurile care fac obiectul contravenției.

(4) În realizarea funcțiilor sale, Serviciul Fiscal de Stat are următoarele atribuții în domeniul constatării infracțiunilor:

1) să rețină făptuitorul;

2) să ridice corpurile delictive;

3) să solicite informațiile și documentele necesare pentru constatarea infracțiunii;

4) să citeze persoane și să obțină de la ele declarații;

5) să procedeze la evaluarea pagubei;

6) să efectueze orice alte acțiuni care nu suferă amânare, cu întocmirea proceselor-verbale în care se vor consemna acțiunile efectuate și circumstanțele elucidate, în vederea constatării infracțiunilor în limitele normelor de procedură penală;

7) cooperează cu instituțiile cu atribuții similare din alte state, pe baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte sau pe bază de reciprocitate, precum și cu organisme internaționale, în scopul constatării infracțiunilor în limitele competenței sale;

8) verifică respectarea reglementărilor legale în partea ce ține de competența sa privind circulația mărfurilor pe drumurile publice, în porturi, căi ferate și fluviale, aeroporturi, în vecinătatea punctelor vamale, antrepozite, zone economice libere, precum și în alte locuri în care se desfășoară o asemenea activitate;

9) verifică legalitatea activităților desfășurate, existența și autenticitatea documentelor justificative în activitățile de producție și prestări de servicii ori pe timpul transportului, depozitării și comercializării bunurilor și aplică sigilii pentru asigurarea integrității bunurilor;

10) constituie și utilizează baze de date necesare pentru constatarea infracțiunilor economico-financiare și a altor fapte ilicite în domeniul fiscal;

11) primește și înregistrează declarații, comunicări și alte informații privind infracțiunile și le verifică în conformitate cu legislația;

12) solicită, în condițiile legii, date sau, după caz, documente, de la orice entitate privată și/sau publică, în scopul instrumentării și fundamentării constatărilor cu privire la săvârșirea unor fapte care contravin legislației în vigoare;

13) stabilește identitatea administratorilor unităților controlate, precum și a oricăror persoane implicate în săvârșirea infracțiunilor constatate și solicită acestora explicații scrise, după caz;

14) ridică documente, dispozitive și sisteme pentru înregistrarea operațiunilor în numerar, precum și sisteme informaționale/computerizate de evidență, în condițiile Codului fiscal și Codului de procedură penală, solicită copii certificate de pe documentele originale, prelevează probe, eșantioane, mostre și alte asemenea specimene, solicită efectuarea expertizelor tehnice, necesare finalizării acțiunilor de administrare fiscală;

15) participă, cu personal propriu sau în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere și instituții specializate, la acțiuni de constatare a activităților ilicite care generează fenomene de evitare a plăților către bugetul public național;

16) verifică îndeplinirea condițiilor legale cu privire la circulația mărfurilor supuse accizelor, verifică, în condițiile legii, pe timp de zi și de noapte, clădiri, depozite, terenuri, sedii și alte obiective și poate preleva, în condițiile legii, probe pe care le analizează în laboratoarele proprii sau agreate, în vederea identificării și expertizării mărfurilor supuse accizelor.

Articolul 11. Drepturile generale ale Serviciului Fiscal de Stat și ale funcționarului fiscal

(1) Serviciul Fiscal de Stat și funcționarul fiscal în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției au următoarele drepturi:

1) să efectueze controale asupra modului în care contribuabilii, serviciile de colectare a impozitelor și taxelor locale, alte persoane respectă legislația fiscală;

2) să efectueze cumpărătura de control;

3) să ceară și să primească gratuit de la orice persoană informații, date, documente necesare în exercitarea atribuțiilor, cu excepția informațiilor care constituie secret de stat, precum și copiile de pe ele, dacă acestea se anexează la actul de control, să ceară explicațiile și informațiile de rigoare asupra problemelor identificate în procesul exercitării atribuțiilor;

4) să efectueze vizite fiscale;

5) să deschidă și să examineze, să sigileze, după caz, indiferent de locul aflării lor, încăperile de producție, depozitele, spațiile comerciale și alte locuri, cu excepția domiciliului și reședinței, folosite pentru obținerea de venituri sau pentru întreținerea obiectelor impozabile, a altor obiecte, a documentelor;

6) să aibă acces la sistemul electronic/computerizat de evidență al contribuabilului și să ridice aceste sisteme, pentru a obține probe necesare constatării încălcărilor și infracțiunilor;

7) să controleze autenticitatea datelor din documentele de evidență contabilă și din dările de seamă fiscale ale contribuabilului;

8) să ridice de la contribuabil documente în cazurile și în modul prevăzut de Codul fiscal, precum și să ridice de la contribuabil mașinile de casă și de control utilizate la încasările în numerar, în scopul verificării softurilor instalate în acestea, întocmind un proces-verbal conform modului stabilit;

9) să constate încălcările legislației fiscale și să aplice măsurile de asigurare, executare silită a obligației fiscale și de răspundere prevăzute de legislație;

10) să creeze consiliul consultativ prin parteneriat public-privat, consiliul de conformare, comisii specializate, grupuri de lucru cu antrenarea reprezentanților altor ministere, ai altor autorități administrative centrale și autorități publice, ai autorităților administrației publice locale, reprezentanților mediului academic, reprezentanților societății civile și specialiștilor în domeniu;

11) să poarnească în instanțele judecătorești competente acțiuni contra contribuabililor privind:

a) anularea unor tranzacții și încasarea la buget a mijloacelor obținute din aceste tranzacții;

b) anularea înregistrării întreprinderii, organizației, în cazul încălcării modului stabilit de fondare a acestora sau al necorespunderii actelor de constituire prevederilor legislației, și încasarea veniturilor obținute de acestea;

c) lichidarea întreprinderii, organizației, în temeiurile stabilite de legislație, și încasarea veniturilor obținute de acestea;

d) alte acțiuni în conformitate cu legislația;

12) să ceară și să verifice lichidarea încălcării legislației fiscale, să aplice, după caz, măsuri de constrângere;

13) la estimarea obiectelor impozabile și la calcularea impozitelor și taxelor, să utilizeze metode și surse directe și indirecte;

14) să stingă în modul stabilit de Codul fiscal obligațiile fiscale ale contribuabililor și dreptul la restituirea impozitelor și taxelor;

15) să citeze la Serviciul Fiscal de Stat contribuabilul, persoana presupusă a fi subiectul impozitării, persoana cu funcție de răspundere a contribuabilului, inclusiv responsabilul de evidența documentelor referitoare la persoana presupusă a fi subiectul impozitării, pentru a depune mărturii, a prezenta documente și informații în problema de interes pentru Serviciul Fiscal de Stat, cu excepția documentelor și informațiilor care, potrivit legii, constituie secret de stat. Neprezentarea persoanei citate la data și ora stabilită în citație nu împiedică efectuarea de către Serviciul Fiscal de Stat a actelor procedurale fiscale;

16) să oprească și să controleze, în condițiile legii, mijloacele de transport încărcate sau susceptibile a fi încărcate cu mărfuri supuse accizelor sau de transport ilicit de mărfuri și pasageri, aflate în mișcare națională sau internațională;

17) în procesul exercitării atribuțiilor, să solicite de la instituțiile financiare (sucursalele sau filialele acestora) prezentarea documentelor referitoare la clienții acestora;

18) să solicite efectuarea și să efectueze controale fiscale în alte țări, în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte;

19) să solicite organelor competente din alte state informații despre activitatea contribuabililor, fără acordul acestora din urmă;

20) să prezinte organelor competente din alte state informații despre relațiile contribuabililor străini cu cei autohtoni, fără acordul sau înștiințarea acestora din urmă;

21) să utilizeze dări de seamă fiscale, corespondența cu contribuabilii și informații ale autorităților publice pe suport electronic și de alt fel, perfectat și protejat conform legislației în domeniu;

22) să folosească mijloace de informare în masă pentru popularizarea și respectarea legislației fiscale;

23) să efectueze imprimări audio și video, să fotografieze persoanele;

24) să utilizeze mijloacele speciale sonore și luminiscente instalate pe unitățile de transport conform normelor stabilite; să intre sau să pătrundă, în modul stabilit de lege, utilizând la necesitate mijloace speciale, în orice încăpere sau proprietate, în scop de constatare a infracțiunilor economico-financiare conform competenței, sau dacă, în baza unor date suficiente, se știe că în aceste localuri a fost comisă sau se comite o infracțiune economico-financiară;

25) să limiteze sau să interzică temporar circulația transportului și a pietonilor pe străzi și pe drumuri, precum și accesul persoanelor pe anumite porțiuni de teren sau spre anumite locuri, în scop de asigurare a efectuării unor acțiuni de constatare a infracțiunilor;

26) să efectueze filmarea și înregistrarea audio a persoanelor reținute penal sau contravențional, să le fotografieze, să le dactiloscopiaze și să colecteze alte mostre pentru cercetare comparativă sau identificare;

27) să întreprindă alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală.

(2) Serviciul Fiscal de Stat are dreptul să instituie posturi fiscale.

(3) Serviciul Fiscal de Stat este obligat să abroge, să modifice sau să suspende actele sale cu caracter normativ și cele cu caracter individual, dacă ele contravin legislației.

(4) Funcționarul fiscal își exercită atribuțiile privind controlul fiscal și vizita fiscală la fața locului sau privind executarea silită a obligației fiscale, în baza unor delegări emise în modul stabilit de Serviciul Fiscal de Stat.

Articolul 12. Obligațiile Serviciului Fiscal de Stat și ale funcționarului fiscal

Serviciul Fiscal de Stat și funcționarul fiscal, în cadrul acțiunilor de exercitare a funcției, au următoarele obligații:

1) să acționeze în strictă conformitate cu Constituția Republicii Moldova, Codul fiscal, prezenta lege și cu alte acte legislative și normative în vigoare;

2) să trateze cu respect și corectitudine contribuabilul, reprezentantul lui, alți participanți la raporturile fiscale;

3) să popularizeze legislația fiscală;

4) să informeze contribuabilul, în cazurile prevăzute de legislația fiscală sau la solicitarea acestuia, despre drepturile și obligațiile lui;

5) să informeze contribuabilul, la cerere, despre impozitele și taxele în vigoare, despre modul și termenele lor de achitare și despre actele normative respective;

6) să asigure gratuit contribuabilul cu formulare tipizate de dare de seamă fiscală;

7) să efectueze, la cererea contribuabilului, compensarea sau perfectarea materialelor pentru restituirea sumelor plătite în plus sau a sumelor care, conform legislației fiscale, urmează a fi restituite;

8) la cererea contribuabilului, în care se indică destinația certificatului, să elibereze, în cazurile reglementate de legislație sau la solicitarea organelor și autorităților publice abilitate legal, certificate privind lipsa sau existența restanțelor față de buget și certificate care confirmă înregistrarea în calitate de plătitor de TVA și accize. Formularul-tip al certificatelor menționate se elaborează de către Serviciul Fiscal de Stat;

9) la solicitarea nerezidentului sau a persoanei împuternicite de el (plătitorul venitului), să elibereze certificatul despre sumele veniturilor obținute în Republica Moldova și impozitele achitate (reținute). Formularul-tip al certificatului menționat se elaborează de către Guvern;

10) să primească și să înregistreze cereri, comunicări și alte informații despre încălcări fiscale și să le verifice, după caz;

11) să examineze petițiile, cererile și reclamațiile contribuabililor în modul stabilit de lege;

12) să țină evidența contribuabililor și a obligațiilor fiscale;

13) în cazul depistării unei încălcări fiscale și neîndeplinirii cerințelor legale ale funcționarului fiscal, să emită decizie privind aplicarea de sancțiuni;

14) să remită contribuabilului sau reprezentantului acestuia, în termenele prevăzute de legislația fiscală, decizia emisă;

15) să nu folosească situația de serviciu în interese personale;

16) să păstreze secretul de stat, alte secrete apărute de lege și să nu divulge informația care i-a parvenit în exercițiul funcțiunii, inclusiv informația referitoare la viața personală, la cinstea și la demnitatea persoanei;

17) să acționeze în scopul constatării infracțiunilor economico-financiare, a acțiunilor ilicite ale contribuabililor;

18) să întreprindă și alte acțiuni prevăzute de legislația fiscală.

Articolul 13. Structura Serviciului Fiscal de Stat

(1) Sistemul administrativ al Serviciului Fiscal de Stat se determină în raport cu importanța majoră, volumul, complexitatea și specificul funcțiilor pe care le realizează.

(2) Serviciul Fiscal de Stat este format din aparatul central și subdiviziuni fiscale de stat teritoriale și specializate.

(3) Structura Serviciului Fiscal de Stat, raza de activitate și atribuțiile de bază ale subdiviziunilor teritoriale și specializate se aprobă de către directorul Serviciului Fiscal de Stat.

(4) Efectivul-limită pentru Serviciul Fiscal de Stat se aprobă de Guvern.

(5) Repartizarea efectivului-limită pe aparatul central și pe subdiviziunile fiscale de stat teritoriale și specializate se face prin ordinul directorului, cu încadrarea în numărul efectivului-limită aprobat de Guvern.

(6) Atribuțiile, sarcinile și răspunderea individuală a personalului din Serviciul Fiscal de Stat se stabilesc prin fișa postului sau contractul individual de muncă, pe baza regulamentelor de organizare și funcționare a subdiviziunilor aprobate de directorul Serviciului Fiscal de Stat.

(7) Pe lângă Serviciul Fiscal de Stat activează un Consiliu consultativ, format din funcționari fiscali, specialiști calificați și savanți din domeniul fiscal, financiar-economic și juridic. Funcționarea Consiliului se stabilește printr-un regulament, aprobat de către directorul Serviciului Fiscal de Stat. Sarcina de bază a Consiliului constă în soluționarea chestiunilor de ordin metodologic și a disensiunilor apărute în aplicarea legislației fiscale, prin aplicarea prevederilor stipulate la art.11 alin. (1) din Codul fiscal.

(8) În scopul consultării acțiunilor privind conformarea contribuabililor și monitorizării procesului de conformare, pe lângă Serviciul Fiscal de Stat activează Consiliul de conformare, format din reprezentanții societății civile și ai contribuabililor. Funcționarea Consiliului se stabilește printr-un regulament, aprobat de către directorul Serviciului Fiscal de Stat.

(9) Prin ordin al directorului pot fi înființate consilii, comisii, grupuri sau alte colective temporare de lucru ori echipe de proiect pentru realizarea unor activități sau operațiuni în domeniile de competență ale Serviciului Fiscal de Stat.

Articolul 14. Conducerea Serviciului Fiscal de Stat

(1) Serviciul Fiscal de Stat este condus de un director, care este asistat în management de 3 directori adjuncți permanenți. Directorul este în drept să numească până la 2 adjuncți temporari ai directorului, responsabili pentru sarcini specifice pe o perioadă limitată de timp.

(2) Numirea în funcție a directorului se efectuează de către Ministrul finanțelor, în urma unui concurs public.

(3) Candidat la funcția de director poate fi persoana care:

1) este cetățean al Republicii Moldova;

2) are studii superioare în domeniul economic, financiar sau juridic și a cărei calificare profesională și experiență de lucru din ultimii 4 ani este corespunzătoare pentru exercitarea sarcinilor Serviciului Fiscal de Stat;

3) cunoaște limba de stat.

- (4) Directorul răspunde în fața Ministrului finanțelor pentru întreaga sa activitate.
- (5) În exercitarea atribuțiilor sale, directorul emite ordine, indicații, dispoziții în condițiile legii.
- (6) Răspunderea și atribuțiile directorilor adjuncți se stabilesc prin ordin al directorului.
- (7) Directorul reprezintă Serviciul Fiscal de Stat în relația cu terții sau acordă împuterniciri altor angajați ai Serviciului;
- (8) Directorul Serviciului Fiscal de Stat:
 - 1) asigură executarea actelor legislative, a decretelor Președintelui Republicii Moldova, a ordonanțelor, hotărârilor și dispozițiilor Guvernului;
 - 2) asigură realizarea sarcinilor și funcțiilor ce revin Serviciului Fiscal de Stat;
 - 3) asigură coordonarea și supravegherea activității aparatului central al Serviciului Fiscal de Stat, precum și monitorizarea activității structurilor organizaționale subordonate;
 - 4) organizează sistemul de management financiar și control, precum și funcția de audit intern;
 - 5) aprobă repartizarea alocațiilor bugetare conform clasificăției bugetare;
 - 6) asumă angajamente bugetare și efectuează cheltuieli în scopurile și limitele alocațiilor bugetare;
 - 7) asigură gestionarea alocațiilor bugetare și administrarea patrimoniului public, în corespundere cu principiile bunei guvernări;
 - 8) aprobă structura organizatorică a subdiviziunilor fiscale de stat teritoriale și specializate, efectuează remanieri și reduceri de personal în cadrul Serviciului Fiscal de Stat;
 - 9) aprobă statele de personal și schemele de încadrare ale Serviciului Fiscal de Stat;
 - 10) angajează, aplică sancțiuni disciplinare, stimulează și soluționează problemele ce țin de mișcarea de personal în cadrul Serviciului Fiscal de Stat și al unităților din subordine;
 - 11) soluționează problemele activității operative, organizatorice, economico-financiare și asigurării materiale și sociale;
 - 12) semnează actele normative, în limitele competenței Serviciului Fiscal de Stat;
 - 13) exercită alte atribuții specifice, stabilite prin alte acte normative.
- (9) Prin ordin al directorului unele atribuții pot fi delegate conducerii subdiviziunilor structurale ale Serviciului Fiscal de Stat. Prin actul de delegare se vor preciza limitele și condițiile delegării.
- (10) Directorul este independent în exercitarea mandatului și inamovibil. Pe durata mandatului, își sistează orice activitate politică, inclusiv în cadrul partidelor politice sau al altor organizații social-politice.
- (11) Mandatul de director al Serviciului Fiscal de Stat încetează în cazurile:
 - 1) expirării termenului pentru care a fost numit;
 - 2) revocării;
 - 3) demisiei din proprie inițiativă;
 - 4) decesului;
 - 5) destituirii.
- (12) Revocarea directorului se face în cazurile:
 - 1) pierderii cetățeniei Republicii Moldova;
 - 2) condamnării, în baza hotărârii definitive și irevocabile a instanței de judecată, pentru comiterea unei infracțiuni;

3) imposibilității, din motive de sănătate, de a-și exercita atribuțiile timp de mai mult de 4 luni consecutiv;

4) declarării dispariției fără urmă, în conformitate cu legea;

5) incompatibilității cu o altă activitate remunerată;

6) activității în cadrul unui partid sau al unei alte organizații social-politice.

(13) Activitatea directorului Serviciului Fiscal de Stat se suspendă:

1) din momentul punerii sub învinuire, când în privința acestuia a fost intentat un dosar penal;

2) în cazul înregistrării în calitate de candidat pentru ocuparea unei funcții electiv.

(14) Încetarea sau suspendarea mandatului directorului Serviciului Fiscal de Stat se dispune prin ordinul Ministrului finanțelor.

(15) În cazul absenței directorului, atribuțiile acestuia sunt exercitate de unul din directorii adjuncți.

(16) Semnăturile pe actele oficiale ale Serviciului Fiscal de Stat sunt aplicate de către directorul sau persoanele cu funcții de răspundere din cadrul Serviciului Fiscal de Stat, abilitate cu acest drept prin ordinul directorului în formă scrisă sau, în conformitate cu legislația, prin semnătură digitală.

.....

Secțiunea VII. Actele administrative

Articolul 39. Actele administrative ale Serviciului Fiscal de Stat

(1) În scopul realizării misiunii sale și îndeplinirii funcțiilor ce îi revin, Serviciul Fiscal de Stat emite acte administrative cu caracter normativ și individual în conformitate cu normele de drept material și procedural stabilite de legislație.

Secțiunea VIII. Dispoziții finale

Articolul 40. Intrarea în vigoare

Prezenta lege intră în vigoare de la 1 iulie 2017.

Articolul 41. Dispoziții finale

Guvernul în termen de 3 luni din momentul publicării prezentei legi:

1) va prezenta Parlamentului propuneri pentru aducerea legislației în vigoare în concordanță cu prezenta lege;

2) va aduce actele sale normative în concordanță cu prezenta lege;

3) va asigura revizuirea și abrogarea de către ministere și departamente a actelor lor normative care contravin prezentei legi.

PREȘEDINTELE PARLAMENTULUI

ANDRIAN CANDU

Acte ce atestă valorificarea unor rezultate ale cercetării



CONGRESUL AUTORITĂȚILOR LOCALE DIN MOLDOVA

Str. Columna 106 A, Chișinău, Republica Moldova (secretariat)
Tel: 22-35-09, Fax: 22-35-29, mob. 079588547, info@calm.md, www.calm.md

Nr. 92 din 27 iunie 2017

Prim ministrului Republicii Moldova,
dlui Pavel FILIP,

Ministrului Finanțelor al Republicii Moldova
Dlui Octavian ARMAȘU

Copie: Guvernului Republicii Moldova
Cancelaria de Stat
Membrilor CALM

PROPUNERI

la politica bugetar-fiscală pentru anul 2018

I Considerații generale

Prezentele propuneri la politica bugetar-fiscală pentru anul 2018 au la bază un număr larg de documente de politici și angajamente prevăzute în următoarele documente din domeniu. În special:

- Recomandarea 322 din 2012 al Consiliului Europei (CALRCE) și Foia de parcurs, privind implementarea Recomandării 322 și a altor angajamente ale Republicii Moldova în domeniul democrației locale și decentralizării, semnată de Guvernul Republicii Moldova, Consiliu Europei și CALM, la 8 iunie 2016 ;
- Legea privind Strategia Națională de Descentralizare 2012-2018 și Planul de acțiuni (prelungită în 2016)
- Strategia Reformei Administrației Publice 2016-2020 (aprobată prin HG nr. 911 din 25.07.2016) și planul său de acțiuni (HG. nr. 966 din 09.08.2016).

Toate aceste acte legislative, documente de politici și angajamente internaționale conțin acțiuni, angajamente și termene concrete din partea Republicii Moldova, inclusiv și în special în domeniul descentralizării financiare. Termenul de implementare a majorității din aceste obligații și angajamente fiind deja depășit. Totodată, o altă parte de angajamente urmând a fi realizate anume până în anul 2018 (a se vedea un extras a tuturor acestor documente cu obligațiile și acțiunile concrete care urmau să fie realizate).

În acest context, CALM, suplimentar la propunerile anterioare ce vizează consolidarea statutului municipiilor noi create, vine cu propuneri concrete în vederea recuperării restanțelor în domeniul descentralizării, consolidării bazei veniturilor locale și a autonomiei financiare reale.

II Recomandări și propuneri concrete:

În special se propune următoarele:

- 1) **Prelungirea acțiunii fondului de compensare pentru următorii ani (2018-2019), până la realizarea angajamentelor și măsurilor de consolidare a bazei fiscale locale, prevăzute de cadrul legal în vigoare.** Potrivit esenței și logicii strategiei de descentralizare (financiară), prelungită până în 2018, existența fondului de compensare este strâns legată de realizarea concomitentă (simultană) a măsurilor concrete privind consolidarea bazei fiscale. Însă, în condițiile în care termenul fondului a fost prelungi cu un an și foarte puține măsuri de consolidare a bazei fiscale au fost realizate, atunci cu siguranță urmează ca acțiunea acestui fond să fie prelungită în mod necondiționat.

- 2) **Introducerea și definirea expresă a noțiunii de „venituri ratate” ale bugetelor locale și stabilit mecanismul compensării lor, având în vedere că bugetele locale se aprobă fără deficit.** Însă pe parcursul anului pot crește prețurile, în unele cazuri salariile, sunt acordate prin lege scutiri și facilități care afectează veniturile bugetelor locale, încălcându-se astfel principiile echității și corespunderii resurselor cu competențele. De asemenea, în afara de impozitul pe imobil/funciar anumite categorii de persoane (fizice și juridice), sunt scutite și de unele taxe locale. De ex. persoanele fizice (pensionari, invalizii) sau gospodăriile țărănești, sunt scutiți de plata taxa pe amenajarea teritoriului. Conform sensului și literei principiilor constituționale/legale ale autonomiei locale, toate scutirile prin legi adoptate de către Parlament, Guvern și alte autorități centrale la plata tuturor plăților fiscale, nefiscale și taxelor locale, urmează a fi compensate APL respective prin transferuri calculate pentru anul curent în limita veniturilor ratate de APL pentru anul în care exercițiul bugetar este încheiat. Adică în rapoartele contabile să se instituie noțiunea de venituri ratate din cauza modificărilor la legislație care afectează bugetele locale și facilităților acordate de Parlament/Guvern în mod unilateral anumitor categorii de persoane. În mod normal, dacă autoritățile centrale (parlamentul sau guvernul) iau anumite decizii de acest gen, în rezultatul cărora se reduc (ratează) veniturile bugetelor locale, atunci ele sunt obligate să compenseze venitul respectiv ratat comunităților locale. Suma veniturilor ratate urmând să fie adăugată la transferurile cu destinație generală care se virează în bugetele locale respective. În caz contrar, suntem în situația unor abuzuri și încălcări ai Constituției și cadrului legal național/internațional, în vigoare pentru Republica Moldova.

Propuneri concrete:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 1 se completează în final cu un nou alineat cu următorul cuprins:

- „venituri ratate – venituri ale bugetelor unităților administrativ-teritoriale diminuate pe parcursul anului bugetar în rezultatul creșterii prețurilor, majorării cuantumului salariilor în sectorul bugetar, acordarea unor facilități și scutiri conform legislației, precum și alte măsuri rezultate din politicile autorităților publice centrale, care sunt calculate conform unei metodologii aprobate de Parlament.
- Articolul 3 va prevedea expres principiul compensării veniturilor ratate de către bugetele locale în urma acordării prin deciziile Parlamentului/Guvernului/Autorităților centrale a unor scutiri de la plata impozitelor/taxelor și altor plăți, în rezultatul cărora au fost diminuate bugetele locale.
- Articolul 12 se completează cu un nou alineat (2¹) cu următorul cuprins:

„(2¹) În caz de apariție a unor venituri ratate la bugetele locale acestea sunt acoperite în termen de cel mult 60 de zile din fondul de compensare a pierderilor bugetelor unităților administrativ-teritoriale ca compartiment al fondului de rezervă al Guvernului.”.

- 3) **Creșterea veniturilor din impozitul pe imobil/funciar.** Impozitul pe imobil/funciar, în majoritatea țărilor UE cu un sistem de administrație publică locală dezvoltat și consolidat, reprezintă una din sursele principale ale bugetelor locale. Mai mult ca atât impozitul dat este o sursă exclusivă și integrală de venit propriu al bugetelor locale. Însă, în Republica Moldova, această sursă este nesemnificativă și absolut neimportantă. În același timp, acesta sursă de venit, posedă un potențial destul de mare de creștere. Printre cauzele principale a acestei situații pot fi considerate târăgănarea de mai mult timp a unei evaluări obiective/de piață a bunurilor imobile (în special la nivelul localităților rurale); lipsa unor mecanisme simplificate de a evalua bunurile imobile direct de către APL; plafoanele minimale la nivel foarte scăzut și existența unor plafoane maxime, care nu permit APL o mai mare libertate/flexibilitate de a discuta cu comunitate și de a crește mărimea impozitului pe imobil în proporții mai semnificative și corespunzător cererii/calității serviciilor solicitate de cetățeni. De asemenea, cu referire la impozitul funciar, menționăm că acest impozit local NU a fost ajustat/corelat/indexat încă din anul 1999, prin ce s-au adus prejudicii și pierderi enorme bugetelor locale.

Propuneri concrete:

- a) *Acordarea dreptului APL de a stabili cota maximală a impozitului funciar, în dependență de situația din teritoriile respective. Plus, asigurarea indexării anuale obligatorii a acestui și altor impozite locale în conformitate cu inflația.*
- b) *Anularea/revizuirea modului de acordare a tuturor facilităților/scutirilor la impozitul pe imobil/funciar precum și taxele locale prin compensarea venitului ratat de către bugetele locale și/sau transferarea competenței respective integrale către APL, care va decide independent categoriile care pot fi scutite, precum și formele, mărimile scutirilor. Sistemul actual de facilități/scutiri stabilite unilateral de către Parlament, este unul neconstituțional și contrar intereselor comunităților locale, deoarece afectează direct bugetele locale care sunt lipsite de surse de venit care aparțin în exclusivitate APL și fără a li se compensa pierderile din contul bugetului de stat.*

Propunere concretă:

„Codul fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 8 februarie 2007), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 283:

la alineatul (1) cuvântul „sînt” se substituie prin cuvintele „pot fi”;

alineatele (2) și (2¹) se exclud;

la alineatul (4) cuvântul „sînt” se substituie prin cuvintele „pot fi”;

articolul se completează cu un nou alineat (4¹) cu următorul cuprins:

„(4¹) Categoriile prevăzute de prezentul articol sunt scutite în baza deciziei autorității deliberative și reprezentative a administrației publice locale, cu consultarea prealabilă a entităților și colectivității locale. În cazul în care pierderile de la acordarea scutirilor sunt compensate de la bugetul de stat, autoritatea respectivă este obligată să ia decizia privind acordarea scutirilor în totalitate.”.

La articolul 295:

alineatul unic devine alineatul (1), iar cuvintele „Se scutesc” se substituie cu cuvintele „Pot fi scutite”;

articolul se completează cu alineatul (1¹) cu următorul cuprins:

„(1¹) Categoriile prevăzute de prezentul articol sunt scutite în baza deciziei autorității deliberative și reprezentative a administrației publice locale, cu consultarea prealabilă a entităților și colectivității locale. În cazul în care pierderile de la acordarea scutirilor sunt compensate de la bugetul de stat, autoritatea respectivă este obligată să ia decizia privind acordarea scutirilor în totalitate.”.

- c) *Se propune adoptarea/consolidarea/precizarea cadrului legal necesar pentru asigurarea unui mecanism simplificat de evaluare/impozitare a bunurilor imobile în mediul rural și urban, care ar asigura în regim de urgență (pe parcursul anului 2017), realizarea evaluării bunurilor imobile direct de către APL și creșterea esențială a veniturilor la bugetele locale din această sursă(circa 10 ori). Acest mecanism, ar putea fi unul provizoriu, până când va fi realizată în următorii 5 ani evaluarea masivă pe tot teritoriul Republicii Moldova.*

- 4) **Includerea în categoria veniturilor bugetelor locale/municipale a impozitului din venitul persoanelor juridice colectate în teritoriul respectiv, pentru a asigura creșterea motivației APL de a dezvolta mediul de afaceri local, atragerea investițiilor, precum și pentru a dezvolta legătura strânsă între mediul de afaceri și APL.** De asemenea, această măsură va permite apariția unei surse concrete pentru asigurarea componentei investiționale în bugetele locale, mărimea căreia deja va depinde de interesul și implicarea directă a APL. În acest sens, se propune revizuirea statutului impozitului pe venitul

persoane juridice astfel ca el să devină unul partajat și să rămână, total sau parțial, la APL de nivel I în calitate de sursă specială pentru finanțarea/cofinanțarea infrastructurii locale.

În prezent, marea majoritate a bugetelor locale NU dispun de componenta de dezvoltare. În cadrul primei etape de implementare a noului sistem de finanțe publice locale, nu se oferă posibilitate de planificare a componentei investiționale. Aceasta deoarece cu greu ajung resurse pentru cheltuieli curente. În acest sens, ar fi o soluție ca impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător să devină sursa de finanțare a acestor componente în proporție de 100%. Condiție care ar încuraja mediul de afaceri local să reflecte acest venit în scopul îmbunătățirii infrastructurii locale. Totodată, se propune ca redistribuirea lui să fie realizată după modelul impozitului pe venitul persoanelor fizice.

Propunere concretă:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 5 alineatul (1) se completează cu punctul 2¹) cu următorul cuprins:

„2¹) defalcări de la impozitul pe venitul persoanelor juridice pentru bugetele municipiilor, orașelor, satelor/comunelor cu excepția celor prevăzute la alin. (5) pct. 2) din prezentul articol - 100% din volumul total colectat pe teritoriul unității administrativ-teritoriale respective;”.

- 5) **Introducerea sistemului/mecanismului de colectare/virare a impozitului pe venitul persoanelor fizice la locul de domiciliu (resedință), cu compensarea veniturilor perdantilor din alte surse.** Această măsură va permite asigurarea unei dezvoltări rurale reale și echitabile. O astfel de măsură va reprezenta o creștere semnificativă a veniturilor bugetelor locale și un impuls de dezvoltare, în special pentru comunitățile rurale (dar și cele urbane), locuitorii cărora într-un număr mare desfășoară activități în centre urbane mari. În același timp, urmează a fi revizuite cotele actuale ale veniturilor care rămân la dispoziția bugetelor locale ale localităților urbane, în vederea creșterii lor. Acest sistem fiind unul destul de efectiv și pe larg răspândit în multe țări dezvoltate, inclusiv membrii noi ai UE precum: Polonia, Letonia, Slovacia etc.

Propunere concretă:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

La articolul 5:

la alineatul (1) punctul a) va avea următorul cuprins:

2) defalcări de la impozitul pe venitul persoanelor fizice conform locului de domiciliu, excepție făcând bugetele satelor (comunelor) și ale orașelor (municipiilor) din componenta unității teritoriale autonome cu statut juridic special – 80% din volumul total colectat pe teritoriul unității administrativ-teritoriale respective;

la alineatul (1) punctul b) cifra „20 %” se înlocuiește cu „50%”.

- 6) **Se propune ca contravențiile constatate de agenții constatați pe teritoriul UAT de nivelul I respective, să meargă expres la bugetele locale. În prezent, există lacune importante și confuzii privind statutul contravențiilor și bugetul la care urmează a fi virate. Aceasta în condițiile când APL au primit statut de agent constator în privința anumitor contravenții. De aceea, este logic și corect ca contravențiile constatate de agenții constatați să meargă pe conturile bugetelor locale cu destinație concretă (securitate rutieră, managementul deșeurilor, amenajare, etc).**

Propunere concretă:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 5:

alineatul (1) pct. 1) se completează cu litera e¹) cu următorul cuprins:

„e¹) amenzi pentru contravențiile comise pe teritoriul unității administrativ-teritoriale respective;

alineatul (5) pct. 1) se completează cu litera e¹) cu următorul cuprins:

„e¹) amenzi pentru contravențiile comise pe teritoriul municipiului (cu excepția unităților administrativ-teritoriale de nivelul întâi din componența municipiului);”.

- 7) **Revizuirea statutului, apartenenței și modului de repartizare a taxelor pe resursele naturale.** În opinia noastră, aceste taxe trebuie incluse în categoria taxelor locale fiind încă o sursă de venit care cel puțin o parte a acestora trebuie să fie virate la bugetele locale de nivelul I. APL au de asemenea de soluționat diverse probleme în domeniul mediului, protecției acestuia, întreprinderea de acțiuni de salubritate și înverzire, etc. Cu atât mai mult că aceste taxe deja conform Codului fiscal (art. 6 alin. (6)) fac parte din sistemul impozitelor și taxelor locale!? La fel înlesnirile la aceste taxe să fie acordate prin același mecanism ca impozitul pe bunurile imobiliare și taxele locale, menționat mai sus. Propunere concretă:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 5:

alineatul (1) pct. 1) se completează cu litera d¹) cu următorul cuprins:

„d¹) taxele pentru resursele naturale aplicate conform Codului fiscal;

alineatul (5) pct. 1) se completează cu litera d¹) cu următorul cuprins:

„e¹) taxele pentru resursele naturale aplicate conform Codului fiscal (cu excepția unităților administrativ-teritoriale de nivelul întâi din componența municipiului);”

- 8) **Este necesar de revăzut și perfecționat mecanismul de transferuri cu destinație specială pentru infrastructura drumurilor locale, inclusiv de avut în vedere perdanții din aplicarea mecanismului respectiv.** Conform art. 4 din Legea privind descentralizarea administrativă, nr. 435-XVI din 28.12.2006 domeniul respectiv este un domeniu propriu al APL, care nici cum nu poate fi finanțat din transferuri cu destinație specială, fiind o încălcare flagrantă autonomiei locale. În acest sens, transferurile trebuie să fie cu destinație generală. De asemenea se propune ca transferurile cu destinație specială să se lase instituțiilor, pentru că ei au diferite măsuri de optimizare (închiderea grupelor) ca să acumuleze mijloace pentru cheltuieli capitale. Propuneri concrete:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

La articolul 6 alineatul (5) va avea următorul cuprins:

„(5) Excedentele de mijloace speciale la finele anului bugetar sânt accesibile spre utilizare, în aceleași scopuri sau pentru cheltuieli capitale, pentru anul bugetar următor.”.

Articolul 10 se completează cu alineatele (7¹) și (7²) cu următorul cuprins:

„(7¹) Transferuri cu destinație generală de la bugetul de stat se alocă bugetelor unităților administrativ-teritoriale pentru finanțarea infrastructurii drumurilor publice locale.

(7²) Transferurile cu destinație generală stipulate la alin.(7¹) din prezentul articol pentru bugetele unităților administrativ-teritoriale de nivelul întâi, inclusiv pentru bugetele municipale Bălți și Chișinău, sânt calculate și distribuite proporțional numărului populației din teritoriul unității administrativ-teritoriale respective, în baza datelor oficiale existente la momentul calculării acestora, în cuantumul de 50% din volumul total al taxei pentru folosirea drumurilor de către autovehiculele înmatriculate în Republica Moldova, aprobat în legea anuală a bugetului de stat. În cazul municipiilor Bălți și Chișinău transferurile respective nu pot fi mai mici decât sumele care ar fi provenit din cel puțin 50 % din taxa pentru folosirea drumurilor, percepută de la posesorii mijloacelor de transport înmatriculate în Republica

Moldova, conform mecanismului anterior de defalcări de la veniturile generale de stat. Mijloacele aferente bugetelor satelor (comunelor) și ale orașelor (municipiilor) din componența unității teritoriale autonome cu statut juridic special vor fi virate la bugetul central al unității teritoriale autonome cu statut juridic special.

Pentru bugetele unităților administrativ-teritoriale de nivelul al doilea și al unității teritoriale autonome cu statut juridic special, transferurile cu destinație generală pentru finanțarea infrastructurii drumurilor publice locale sânt calculate și distribuite în funcție de numărul de kilometri echivalenți administrați, conform legislației privind fondul rutier.”.

La articolul 11:

la alineatul (1) litera a¹) se exclude;

alineatul (2¹) se exclude;

alineatul (3) se completează cu sintagma cu următorul cuprins:

„Transferurile cu destinație specială neutilizate până la sfârșitul anului bugetar sunt lăsate instituțiilor publice, pentru a fi utilizate în aceleași scopuri sau pentru cheltuieli capitale”.

- 9) **Este necesar de rezolvat situația instituțiilor sociale finanțate din bugetele locale: centre de zi, centre sociale etc., la fel și altele de la nivelul I** Nu este competența APL de nivelul I compensarea cheltuielilor pentru ele în forma de transferuri cu destinație specială de la bugetul de stat. Cu atât mai mult că în art. 6¹ din Legea nr. 435-XVI din 28.12.2006 privind descentralizarea administrativă prevede expres că „competențele autorităților publice centrale în domeniul asistenței sociale se delegă autorităților publice locale și se finanțează din contul transferurilor cu destinație specială de la bugetul de stat prevăzute în legea bugetară anuală.”. Propunere concretă:

„Legea nr.397/2003 privind finanțele publice locale (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2014, nr.397–399, art.703), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

Articolul 11 alineatul (1) se completează cu litera a²) cu următorul cuprins:

„a²) instituțiile sociale (centre sociale, de zi, etc.) și competențele în domeniul asistenței sociale delegate unităților administrativ – teritoriale de nivelul întâi;”.

- 10) **Este imperativ necesară consolidarea rolului serviciului de colectare a taxelor și impozitelor locale de pe lângă primării/municipii.** Pe de o parte, prin aceasta se asigură APL cu instrumente reale și concrete în scopul creșterii colectării impozitelor și taxelor locale, precum și de a le da dreptul de a avea întreg arsenalul de instrumente. Anume APL fiind cele mai interesate în colectarea cât mai bună a impozitelor și taxelor care rămân în bugetul local. De asemenea, aceasta este și în interes național, în cadrul luptei cu evaziunea fiscală, economia tenebră și plata salariilor în plic. Anume APL cunoscând bine situația în teritoriu și fiind interesați să combată aceste fenomene extrem de negative care afectează mediul de afaceri și colectarea veniturilor la bugetul de stat și cel local. În prezent, APL și structurile sale, nu au aceste pârghii/competențe și pot să se adreseze doar la Serviciul Fiscal de Stat, care de regulă nu are interesul și capacitățile necesare pentru a se ocupa efectiv de taxele și impozitele locale. De aceea, este necesar de examinat inclusiv posibilitatea APL/serviciului de colectare a taxelor și impozitelor locale de a executa silit anumite obligații a plătitorilor de taxe și impozite. Astăzi această competență o deține doar organul fiscal. Aceasta este important și în contextul luptei cu economia tenebră și plata salariilor în plic. Deoarece, mai bine decât APL nimeni nu știe situația din teritoriu și care oameni lucrează la negru, fără contracte de muncă etc. Prin urmare, domeniul administrării impozitelor și taxelor locale ar trebui decentralizat către APL.

Propunere concretă:

„Codul fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997 (republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 8 februarie 2007), cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

La articolul 133 alineatul (1) punctul 3) cuvintele „și controlează” se exclud.

La articolul 156, alineatul (2) va avea următorul cuprins:

„(2) Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale exercită, corespunzător domeniului de activitate stabilit la alin.(1), funcțiile și atribuțiile Serviciului Fiscal de Stat, prevăzute la art. 132⁴, 133 alin. (2) – (4), cu excepția emiterii actelor normative, cooperarea internațională în domeniul de

administrare fiscală, constatarea infracțiunilor prevăzute la art. 244¹, 250-253 din Codul penal, domeniului insolvabilității, a modului de utilizare a dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiilor cu numerar, a mașinilor de casă și control, precum și criteriile de selectare, lista contribuabililor mari. Autoritatea administrației publice locale reprezentativă și deliberativă poate lua decizia ca unele funcții și atribuții ale serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale să fie exercitate în comun cu Serviciul Fiscal de Stat, care se aduce la cunoștința Directorului Serviciului Fiscal de Stat. Directorul Serviciului Fiscal de Stat are obligația de a asigura procesul respectiv, similar funcțiilor ordinare ale Serviciului.”;

Articolul 157 va avea următorul cuprins:

„**Articolul 157.** Drepturile (împuternicirile) serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale

Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale este investit, corespunzător domeniului de activitate stabilit la art.156 alin.(1), cu drepturile (împuternicirile) Serviciului Fiscal de Stat prevăzute la art. 134, cu excepția atribuțiilor internaționale în domeniul de administrării fiscale, inițierea lichidării întreprinderii, organizației, precum și cazul când autoritatea administrației publice locale reprezentativă și deliberativă ia decizia ca unele funcții și atribuții ale serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale să fie exercitate în comun cu Serviciul Fiscal de Stat.”.

Articolul 158 va avea următorul cuprins:

„**Articolul 158.** Obligațiile serviciului de colectare a impozitelor și taxelor locale

Serviciul de colectare a impozitelor și taxelor locale, corespunzător domeniului de activitate stabilit la art.156 alin.(1), are obligațiile Serviciului Fiscal de Stat prevăzute la art. 136. Restituirea sumelor plătite în plus și eliberarea certificatelor privind lipsa sau existența restanțelor față de buget se exercită în colaborare cu Serviciul Fiscal de Stat.”.

La articolul 160 alineatul (2) se exclude”.

11) Examinarea și soluționarea problemei filialelor/reprezentanțelor care activează în localitățile urbane și rurale, alte decât locul aflării sediilor centrale/de bază.

Conform sistemului actual financiar, bugetele locale NU beneficiază de mai multe venituri din activitatea filialelor/reprezentanțelor. De ex. impozitul pe venitul persoanelor fizice se virează la locul aflării sediului de bază, nu și în bugetul localității unde este plasată filiala/reprezentanța sau chiar activitatea de bază/nemijlocită. Acesta în pofida faptului că în rezultatul activităților economice respective, deseori foarte intensive, este afectată enorm infrastructura locală și mediul înconjurător din cadrul localităților respective. Fără ca în bugetele locale să fie vărsate careva surse care să permită restabilirea/recuperarea/compensarea efectelor negative în rezultatul activităților economice respective. De aceea, soluționarea acestei probleme ar putea oferi o șansă și consolida baza de venituri a mai multor comunități locale, în special celor îndepărtate de centra urbană și cu capacități investiționale/financiare mai mici constituit

12) Modificarea modului/obiectului de aplicare a taxei locale pentru amenajarea teritoriului pentru gospodăriile agricole, în vederea achitării ei nu per angajate, dar per suprafață terenurilor lucrate/aflăte în administrare. Ceea ce va crește esențial veniturile la bugetele locale, va permite diminuarea fenomenului eschivării de la plata impozitelor, va permite asigurarea echității. Deoarece astăzi exista o practică, în care o gospodărie care detine un hectar de terenuri achita aceeași taxa, ca și o compania agricolă care deține 1000 de hectare și declara doar un angajat.

Propunere concretă:

Alineatul 1 lit. a) al art. 291 al Codului Fiscal se modifică și completează, având următoarea redacție:

”**Articolul 291.** Obiectele impunerii și baza impozabilă

(1) Obiectul impunerii îl constituie:

a) la taxa pentru amenajarea teritoriului – salarii și/sau fondatorii întreprinderilor care nu sînt incluși în efectivul trimestrial de salariați, **suprafața de teren în cazul posesorilor/gospodăriilor/întreprinderilor/societăților agricole și piscicole**; întreprinderile precum și persoanele ce desfășoară activitate profesională în sectorul justiției; ”

13) Se propune să fie modificată modalitatea de repartizare a transferurilor pentru cheltuieli capitale conform unor criterii obiective (similar reglementărilor din cadrul UTA Găgăuzia, recent adoptate și implementate

– per capita/locuitor cu coeficienți de corelare). Ceea ce ar permite depolitizarea domeniului dat și asigurarea unei repartizări uniforme și echitabile a resurselor destinate dezvoltării pe tot teritoriul Republicii Moldova. În acest sens, se propune, adoptarea unei legi la nivel național (cu folosirea experienței UTA Găgăuzia), prin care să fie reglementat acest mecanism de repartizare echitabile și proporțională a resurselor destinate investițiilor capitale.

14) Adoptarea unei legi/reglementări privind crearea și reglementarea activității unui fond național special, prin care să fie finanțate integral sau cea mai mare parte contribuțiile la proiecte investiționale câștigate de către autoritățile locale. Cel puțin pentru acele proiecte care corespund cu prioritățile stabilite de Guvern – drumuri, apă și sanitație, salubritate ș.a. (modelul României sau cel puțin modelul folosit din 2014 în UTA Găgăuzia). Conform acestui model, orice APL care câștiga un proiect de infrastructură, beneficiază de suport/ acoperire din partea fondului/bugetului național. Astfel, fiind stimulată efectiv și real atragerea de investiții și dezvoltarea locală, indiferent de mărimea localităților.

15) Revizuirea scutirii de la plata impozitelor, taxelor locale și a altor plăți (chirie) a unor astfel de agenți economici prosperi precum: Moldtelecom, Posta Moldovei, MoldSilva și altor agenți economici de stat, precum și a întreprinderilor Union Fenosa, MoldovaGaz etc.

În prezent toate acești agenți economici prosperi, folosesc bunurile proprietate a unităților administrativ-teritoriale, fiind scutiți absolut nemotivat și ilegal/neconstituțional de diverse taxe, impozite și plăți care urmau să ajungă în bugetele locale și care sunt în exclusivitate proprietatea unităților administrativ-teritoriale respective. O astfel de scutire din partea legislatorului, fără a compensa pierderile bugetelor locale, este total abuzivă și încalcă art. 127 alin 3 al Constituției, prin care se garantează dreptul de proprietate publică al unităților administrativ-teritoriale, distinct de cel al statului. Conform esenței acestui principiu constituțional, NIMENI decât proprietarul nu este în drept să decidă privind acordarea sau neacordarea unor scutiri.

Mai mult ca atât, situația actuală prin care acestor agenți economici prosperi li se acordă scutiri în mod unilateral și în detrimentul comunităților locale, este una total disproporțională, inequitabilă și contrară logii, deoarece acești agenți la rândul său, impun și percep plăți enorme din partea autorităților locale pentru orice serviciu prestat, fără ca cei din APL să poată negocia în interesul comunității locale.

Prin urmare, luând în considerație necesare unor acțiuni urgente, coordonate și calculate, CALM intervine cu propunerea de a convoca în regim de urgență Grupul de lucru creat între Ministerul Finanțelor și CALM, pentru a discuta toate propunerile menționate și a le definitiva.

Cu respect,




Viorel FURDUI
Director Executiv al CALM

Executor: V. Rusu, expert CALM
tel. 22 35 09

Anexă: Cadrul legal național și internațional, de politici din care rezultă angajamentele Republicii Moldova de a întreprinde acțiuni concrete și urgente pe dimensiunea descentralizării și consolidării autonomiei locale financiare

Anexa: Cadrul legal național și internațional, de politici din care rezultă angajamentele Republicii Moldova de a întreprinde acțiuni concrete și urgente pe dimensiunea descentralizării și consolidării autonomiei locale financiare

I. Strategia națională de descentralizare și Planul de acțiuni privind implementarea Strategiei naționale de descentralizare pentru anii 2012–2018, aprobate prin Legea nr. 68 din 05.04.2012 și modificată prin Legea nr. 168 din 15.07.2016.

„2.1. Consolidarea bazei de venituri locale proprii ale APL și a autonomiei de decizie asupra lor

(2.1.1. Revizuirea sistemului existent de impozite și taxe, astfel încât sumele încasate să urmeze funcția, pe niveluri (APC, APL de nivelul întâi, APL de nivelul al doilea ;

2.1.2. Revizuirea regimului existent al veniturilor locale pentru a reduce suprareglementarea de la centru a administrării lor ;

2.1.3. Identificarea și introducerea unor noi surse de venit local prin impozite și taxe fixate în legislația națională;

2.1.4. Identificarea posibilităților de a acorda autorităților APL de nivelul întâi și nivelul al doilea libertatea de a introduce impozite și taxe locale noi sau cote suplimentare la cele existente;

2.1.5. Revizuirea facilităților fiscale care afectează volumul încasărilor din impozitele și taxele locale, în vederea anulării sau reducerii lor. Identificarea posibilităților de a investi beneficiarul venitului cu dreptul de a acorda direct facilități).

2.2. Reformarea sistemului de transferuri și impozite partajate, statuarea acestuia pe baze obiective și previzibile, cu separarea bugetelor APL de nivelul întâi și nivelul al doilea, pentru a asigura un nivel cel puțin minim de servicii, cu condiția ca sistemul să nu descurajeze efortul fiscal propriu și utilizarea rațională a resurselor (2.2.1. Revizuirea actualului sistem de colectare și alocare a impozitelor partajate;

2.2.2. Revizuirea sistemului de partajare a veniturilor fiscale din impozitul pe venit în vederea stabilirii în legislație a unor cote fixe pentru autoritățile APC, autoritățile APL de nivelul întâi și nivelul al doilea

2.2.5. Proiectarea și implementarea unui sistem de transferuri condiționate pentru principalele funcții sociale delegate și partajate (educație, sănătate, asistență socială, cultură etc.), care să asigure un nivel cel puțin minim echitabil al prestațiilor;

2.2.6. Proiectarea și implementarea unui sistem de granturi pentru investiții, pe baze competitive, inclusiv a unui mecanism care să încurajeze cofinanțarea locală;

2.2.7. Crearea de mecanisme financiare pentru încurajarea, stimularea cooperării intermunicipale și consolidării teritoriale;

2.2.8. Perfecționarea mecanismului de angajare a împrumuturilor de către autoritățile APL;).

2.3. Consolidarea autonomiei și a managementului financiar la nivelul APL, cu garantarea disciplinei financiare, creșterea transparenței și participării publice (2.3.4. Perfecționarea și eficientizarea sistemului de achiziții publice la nivel local;

2.3.5. Consolidarea managementului financiar în APL, inclusiv introducerea bugetelor de performanță și a bugetării multianuale, cu creșterea transparenței și participării publice)

II. Strategia privind reforma administrației publice pentru anii 2016-2020, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 911 din 25.07.2016 și Planul de acțiuni la Strategia privind reforma administrației publice pentru anii 2016-2020, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1351 din 15.12.2016

„96. Impactul general scontat al modificărilor operate la Legea privind finanțele publice locale și Codul fiscal rezidă în (i) consolidarea, lărgirea și creșterea semnificativă a autonomiei locale în fundamentarea și administrarea sistemului de venituri proprii;

(ii) stimularea colectării veniturilor proprii de către autoritățile publice locale;

(iii) transparență, predictibilitate și stabilitate;

(iv) indicatori de autonomie financiară – îmbunătățire semnificativă.

108. În același timp, capacitatea administrativă a autorităților publice locale este serios afectată de lipsa unor mijloace și resurse umane, logistice, patrimoniale și financiare consistente pentru a asigura servicii publice locale calitative. Resursele financiare insuficiente și dimensiunea redusă a localităților afectează negativ capacitatea administrativă a autorităților publice locale de a-și îndeplini rolul în furnizarea de servicii.

114. Concomitent, se atestă o tergiversare a acțiunilor de reformă a finanțelor publice direcționate spre dezvoltarea autorităților publice locale:

a) Descentralizarea financiară nu este încă finalizată. Deși prin modificările operate la Legea privind finanțele publice locale și Codul fiscal a fost instituit un sistem nou de formare a bugetelor locale, fiind revizuit și modificat sistemul impozitelor partajate, din 3 blocuri de activități preconizate, au rămas nerealizate activitățile la capitolul (i) consolidarea bazei de generare a veniturilor locale și (ii) eficientizarea managementului financiar.

b) Sînt înregistrate restanțe considerabile privind descentralizarea patrimonială. Avansarea cu modificările la sistemul finanțelor publice locale a scos în evidență restanțe la capitolul delimitarea și gestionarea patrimoniului la nivel local. Tergiversarea procesului de descentralizare patrimonială poate influența negativ responsabilitatea autorităților administrației publice locale de a genera venituri proprii și a aplica un management eficient al proprietăților din gestiune. Lipsa delimitării clare și înregistrării proprietății publice, nealocarea surselor financiare pentru executarea lucrărilor de evaluare a bunurilor imobile proprietatea autorităților publice locale, diminuează baza impozabilă a instituțiilor administrației publice locale.

c) Legea nr.435-XVI din 28 decembrie 2006 privind descentralizarea administrativă a Republicii Moldova definește capacitatea administrativă ca raportul dintre cheltuielile generale de administrare și veniturile proprii ale autorităților publice locale. Conform legii, o autoritate publică locală este considerată viabilă dacă cheltuielile administrative nu depășesc 30% din totalul veniturilor locale. La moment, se constată că mai mult de 80% din autoritățile administrației publice locale nu întrunesc aceste condiții.”.

„33. Dezvoltarea și consolidarea bazei de venituri proprii ale autorităților publice locale și a autonomiei de decizie asupra lor”.

III.Recomandarea 322 al Congresului Autorităților Locale și Regionale al Consiliului Europei din 22.03.2012

„c. Să aloce autorităților locale resurse financiare care să fie proporționale cu competențele și responsabilitățile lor, astfel după cum se prevede la articolul 9 alineatul (2) din Carta Europeană a Autonomiei Locale, astfel încât acestea să fie în măsură să le exercite, în special, ținând cont de Recomandarea Congresului 313 (2011) privind alegerile locale din Republica Moldova (5 iunie 2011);

d. Să reducă supravegherea autorităților locale pentru a le permite să-și gestioneze treburile publice, în conformitate cu articolul 8 alineatul (3) din Carta Europeană a autonomiei locale;

e. Să permită autorităților locale să colecteze mai multe taxe și impozite locale, în plus față de impozitul pe proprietate și impozitele pe bunurile construite, ale căror rate ar putea fi stabilite de autoritățile locale în limitele stabilite de lege, în conformitate cu articolul 9 alineatul (3) din Carta Europeană a autonomiei locale. De asemenea, este necesar să se clarifice procedurile privind ponderea resurselor financiare alocate autorităților locale, astfel încât acestea să fie în măsură să își elaboreze propriul buget și să răspundă nevoilor cetățenilor lor;”.

IV.Foaia de parcurs privind implementarea recomandării 322 și a angajamentelor Republicii Moldova în domeniul democrației locale, semnată de către Consiliul Europei, Guvernul Republicii Moldova și CALM la 8 iulie 2016

„Raportorii consideră că Strategia Națională de descentralizare ar trebui pusă în aplicare în întregime până la sfârșitul anului 2018. Aceștia subliniază, de asemenea, importanța punerii sale în aplicare, prin consultarea cu reprezentanții asociațiilor locale ale Republicii Moldova.

Asigurarea unei monitorizări atente a punerii în aplicare a legii modificate privind finanțele publice locale.

Luarea în considerație a unui dialog cu colectivitățile locale și cu asociațiile care la reprezintă în toate domeniile care nu sunt acoperite de legea modificată, și a se vedea ce nu corespunde nevoilor colectivităților locale.

Eliminarea *de facto* a amestecului „raioanelor” în procesul de aprobare a bugetelor locale, pentru a îndeplini cerințele articolului 3 din Legea modificată privind finanțele publice locale și ale articolului 12 din Legea nr.435/2006 privind descentralizarea administrativă. În acest scop, ar putea fi prevăzut un program de formare, destinat cu precădere reprezentanților aleși și funcționarilor aparținând la cele două niveluri

Asigurarea alocării finanțelor publice pe baza unor criterii transparente pentru următorii ani fiscali 2016-2017.

Sfârșitul anului 2016 ar trebui să fie termenul limită pentru aceste acțiuni.

Elaborarea și implementarea unui nou sistem de colectare a impozitului pe venit pentru persoanele fizice.

Depășirea dificultăților de punere în aplicare a reformei de descentralizare financiară și fiscală.

Cronologie recomandată: sfârșitul anului 2016

Raportorii sunt de părere că art. 6 alin. (5) din Legea administrației publice locale ar trebui modificat pentru a face din el un principiu obligatoriu în formula sa normativă, și, prin urmare a-l face eficient.

Consultarea autorităților locale nu ar trebui să se limiteze la a cere un simplu avis. Pentru a asigura o consultare reală, legea ar trebui să se concentreze pe criteriile stabilite de Carta Europeană a autonomiei locale, adică a se prevedea o perioadă de timp rezonabilă pentru consultare, o procedură formală de consultare și care să se aplice tuturor problemelor abordate de către guvern care prezintă interes pentru colectivitățile locale. Procedura de consultare ar putea fi, de exemplu, coordonată de către Cancelaria de Stat

Cronologie recomandată: sfârșitul anului 2016

Raportorii recomandă interzicerea în practică a amestecului raioanelor sau a administrațiilor financiare în toate activitățile administrațiilor publice locale de primul nivel, în special în procesul de adoptare a bugetelor locale.

În mod similar, aceștia consideră că trebuie pus capăt definitiv amestecului din partea organelor de control administrativ sau de finanțe, în aspecte interne privind structura internă a colectivităților locale.

Este esențial să se revizuiască, în general, mecanismele de control al legalității, pentru a le reda echitabile și transparente (cu publicarea rapoartelor de control) pentru toate colectivitățile locale.

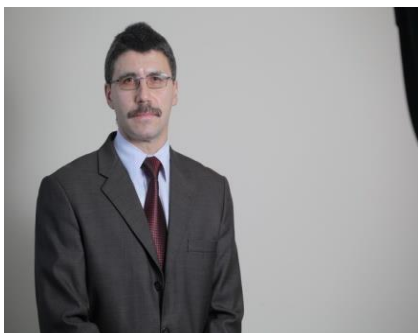
Cronologie recomandată: 1-ul semestru 2016”.

DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnatul, Viorel Rusu, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Viorel Rusu

Viorel RUSU



POSTUL DIDACTIC

Lector (superior) universitar

DATE DE CONTACT

E-mail: viorel_russu@yahoo.com; viorel.rusu0@gmail.com

DOMENII DE CERCETARE

Drept administrativ

Drept contravențional

Drept constituțional

Drept financiar și fiscal

DISCIPLINE PREDATE

Drept administrativ

Drept contravențional

Regimul juridic al actelor administrative

Dreptul achizițiilor publice; Reglementarea juridică și organizarea achizițiilor publice

STUDII

Magistru în drept, Universitatea de Stat din Moldova, 2000

Licență în drept, Universitatea de Stat din Moldova, 1993

ACTIVITATE PROFESIONALĂ

Lector stagiar; Lector; Lector superior - Universitatea de Stat din Moldova

1993 - prezent

Membriu al Uniunii Avocaților din Republica Moldova

1994 – prezent

Expert în domeniul dreptului public, inclusiv domeniul financiar-fiscal, administrația publică locală, reglementarea activității de întreprinzător, guvernarea electronică (consultanță prestată autorităților publice din Republica Moldova, organismelor internaționale ca Consiliul Europei, Banca Mondială, PNUD Moldova, USAID Moldova, etc.)

1995 - prezent

PUBLICAȚII

Regimul de integritate în serviciul public în condițiile noii legislații. Realități și provocări. În: Materialele conferinței științifico-practice internaționale „Statul, securitatea și drepturile omului în era digitală”, Chișinău, 2022 (7 p).

Agenții constatori din legislația contravențională și respectarea principiilor descentralizării administrative și subsidiarității. În: Materialele Conferinței științifice naționale cu participare internațională (dedicate aniversării a 60 de ani de la fondarea Facultății de Drept a USM) „Realități și perspective ale învățământului juridic național”, USM, 01-02 octombrie 2019, Chișinău (4 p).

Autoritățile publice cu atribuții în domeniul fiscal. Cooperare și delimitare a competențelor. În: Studia Universitatis Moldaviae, Seria „Științe sociale”, 2019, nr. 8 (128). (10 p).

The correlation of competences in tax area between the local public administration authorities and other public administration authorities in the Republic of Moldova. În: 12th LUMEN International Scientific Conference RSACVP 2019, Iași, 15-17 mai, 2019. (5 p.). Disponibil: http://conferinta.info/wp-content/uploads/2019/04/Frist-Draft_Working-papers_LUMEN_RSACVP2019.pdf. (în calitate de coautor).

Principiile administrării fiscale în contextul tendințelor legislației în vigoare. În: Materialele Conferinței științifice naționale cu participare internațională „Statul și dreptul între tradiție și modernitate. In honorem profesor universitar doctor habilitat Om Emerit Elena Aramă”, Chișinău: Cartea Juridică, 2019. (7 p).

Situația democrației locale și a gradului de implementare a documentelor de politici în domeniul descentralizării din Republica Moldova. Raport de monitorizare. Chișinău: CALM și IDIS „Viitorul” cu suportul Fundației Est-europene, 2018. 80 p. (în calitate de coautor).

Salarizarea în sectorul bugetar: sistem centralizat sau descentralizat? În: Broșură „Bugete fără secrete”. Nr. 11. Chișinău, 2017. P. 13-14 (2 p).

Consolidarea descentralizării prin prisma politicii fiscal-vamale. În: Broșură „Bugete fără secrete”. Nr. 10. Chișinău, 2017. P. 7-9 (4 p).

Strategie de descentralizare și legi care încalcă autonomia locală. În: Broșură (buletin) „Bugete fără secrete”. Chișinău, 2017. P. 15 (4 p).

Transferurile generale la bugetele locale. Aspirații și realitate. În: Broșură (buletin) „Bugete fără secrete”. Nr. 2, Chișinău, 2016, P. 14-15 (2 p).

Capacity Building and Improving Environment for Municipal practice in Land Management and Taxation. NALAS Task Force on Urban Planning. Report. Skopje. November 2015, 40 p. (as co-author).

Amenzile și penalitățile fiscale – un stimulent pentru conformarea benevolă sau barieră pentru întreprinzătorii din Republica Moldova? În: Broșura „Sinteza audierii publice. Raport de sinteză”. (coautor și membru al consiliului de experți). Produs al Agendei Naționale de Business, facilitat de IDIS „Viitorul”, cu suportul CIPE (Center for International Private Enterprise). Chișinău, iunie 2014. 11 p.

Locul și rolul autorităților administrației publice locale în domeniul fiscal. Conferința științifico-practică internațională „Teoria și practica administrării publice (TPAP -2014)” Chișinău, 23 mai 2014. Academia de Administrare Publică, materialele conferinței. Chișinău 2014, 6 p.

Comerțul cu ridicata: perspective dictate de noua legislație. Revista practico-științifică „Contabilitate și Audit”. Nr. 2. 2013, 2 p.

Administrația publică locală (în scheme), Chișinău: CEP USM. 2013, 60 p. (în calitate de coautor).

Drept administrativ (în scheme), Chișinău: CEP USM. 2013, 103 p. (în calitate de coautor).

Drept administrativ. Note de curs, Chișinău: CEP USM. 2012, 307 p. (în calitate de coautor).

Aspecte de fiscalitate ca obiect a referendumului. Limitele problemelor supuse referendumului Conferința științifică internațională „Evoluția constituționalismului în Republica Moldova”. Facultatea de Drept USM. Chișinău, 7-8 mai 2012, 5 p.

Aspecte legale privind interpretarea și/sau aplicarea legislației fiscale. În: Monitorul fiscal. FISC. md, Chișinău, 2012, nr. 2. 3 p.

Opinie privind impozitarea indemnizațiilor de concediere. În: Monitorul fiscal. FISC. md, Chișinău, 2011, nr. 1. 2 p.

Statutul Băncilor Centrale în sistemul organelor executive. Conferința științifică „Dezvoltarea cercetării științifice, promovarea și cultivarea creativității și inovării în procesul instruirii academice dedicată aniversării 64 de la fondarea USM” (în calitate de coautor). CEP USM. Chișinău, 5 mai 2010, 2 p.

Autoritățile administrative cu atribuții fiscale: conlucrare și delimitare a competențelor. Conferința jubiliară internațională științifico-practică „Academia de Administrare Publică – 15 ani de modernizare a serviciului public din Republica Moldova”. Chișinău, 2008.

„Aspecte privind constituționalitatea modificărilor articolului 6 al Legii privind prețul normativ și modul de vânzare-cumpărare a pământului” (în calitate de coautor). „Dreptul” – Săptămânal juridic. Chișinău. 16 februarie 2007, nr. 6. 5 p.

Evaluarea potențialului fiscal al teritoriilor (în calitate de coautor). Elaborat în cadrul programului Institution Building Partnership Programme (IBPP), finanțat de Comisia Europeană. Chișinău. 2006. 223 p.

Unele aspecte privind specificul competenței și gradul de interacțiune dintre diferite autorități ale administrației publice cu atribuții fiscale. Analele Științifice. Științe Juridice. Nr. 8. USM. 2005. 6 p.

Aspecte legale privind asigurarea activității autorităților administrației publice locale în condițiile descentralizării și autonomiei locale. Conferința internațională științifico-practică „Administrația publică: aspecte practico-științifice, probleme și perspective”. Materialele conferinței. CEP USM. Chișinău, 30 ianuarie 2004, 10 p.

Государство, поставщики и потребители: партнеры или стороны с противоположенными интересами. (în calitate de coautor) În: revista “Экономическое Обозрение”. Nr. 8. Chișinău, martie 2004, 4 p.

Rolul practicii Curții Constituționale. Actualitate și tendințe (coautor S. Cobaneanu). Revista Justiția Constituțională, 2004, nr. 8, p. 10-13 (7 p).

Rolul organelor fiscale în exercitarea administrării fiscale. Conferința corpului didactico-științific “Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 2000-2002”. 30 septembrie – 6 octombrie 2003. Rezumatele comunicărilor. Științe socio-umanistice. Vol. I. Chișinău: U.S.M. 2003. 2 p.

Aspecte generale privind evaziunea fiscală și unele probleme de reglementare, conform legislației Republicii Moldova. Conferința practico-științifică „Evaziunea fiscală: cauze, consecințe și măsuri de combatere” organizată de

Inspectoratul Fiscal Principal de Stat pe lângă Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova (27-28 septembrie 2001). Materialele conferinței. Chișinău: I.F.P.S., 2001. 8 p.

Autoritățile administrației publice ce exercită atribuții de administrare fiscală. Conferința corpului didactico-științific “Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 1998/99”. 27 septembrie – 2 octombrie 2000. Rezultatele comunicărilor. Științe socio-umane. Chișinău: U.S.M. 2000, 2 p.

Raportul privind implementarea Acordului de Parteneriat și cooperare dintre Uniunea Europeană și Republica Moldova. Studii Comparative privind domeniile: mediul antreprenorial, sectorul serviciilor, sectorul bancar, politica concurențială, impozitele, contabilitatea”. / coautor a compartimentului impozitelor. Elaborat de un colectiv de autori sub egida serviciilor Tacis din cadrul DG IA, Comisia Europeană. Chișinău, 1999, 40 p.

Tendențele de dezvoltare pe baze descentralizate a administrației publice în Republica Moldova/ Teze prezentate în cadrul conferinței corpului didactico-științific “Bilanțul activității științifice a U.S.M. pe anii 1993-1994”. - Chișinău: U.S.M., 1995, 1 p.

LIMBI STRĂINE CUNOSCUTE

Rusa – fluent

Engleza – bine

Franceza – mediu

PREMII / DISTINCȚII / DECORAȚII

Diplome de onoare ale Universității de Stat din Moldova (2002, 2009 etc.).