

**POSTUL FISCAL – METODA ALTERNATIVĂ DE VERIFICARE A MODULUI DE
CONFORMARE BENEVOLĂ A CONTRIBUABILULUI LA RESPECTAREA
CADRULUI LEGAL**

NEVMERJIȚCHI ILIE,

Președintele Camerei Consultanților Fiscali din Moldova

LEGAL AUDIT, membrul fondator CCFM

Fiecare contribuabil trebuie să-și cunoască drepturile, obligațiile și consecințele care vor rezulta din acțiunile de nerespectare a legislației fiscale în vigoare. Este important ca contribuabilul să înțeleagă sarcinile sale fiscale, să conștientizeze importanța declarării corecte și achitării integrale a impozitelor și taxelor datorate Bugetului public național pentru ca statul, la rândul său, să poată oferi cetățenilor servicii de calitate.

Sistemului guvernamental, sistemului fiscal și părților sale constituente îi revine un rol important în buna funcționare a proceselor guvernamentale generale. Pe de o parte, este asigurată colectarea fondurilor necesare nu doar acoperirii necesităților curente a funcționării aparatului birocratic guvernamental, dar și dezvoltării economice generale prin finanțarea investițiilor capitale și dezvoltarea unor servicii calitative destinate populației și mediului de afaceri. Pe de altă parte, „severitatea” și netransparența legislației și administrării fiscale duc la creșterea gradului de neîncredere a contribuabililor și a întregii societăți civile în capacitățile guvernelor de a gestiona eficient banii încredințați, creând bariere invizibile între guverne și principalii subiecți interesați – cetățenii și mediul de afaceri.

În sistemul fiscal, un rol important îi revine administrării fiscale și mecanismelor sale, pornind de la faptul că anume prin intermediul acestor componente se asigură colectarea resurselor financiare de la societatea civilă, tehnicile și atitudinea în procesul de colectare având o importanță majoră în cadrul acestui proces.

Actualitatea studiului reiese din importanța pe care o are administrarea fiscală funcțională și cu o performanță comparabilă la nivel internațional atât pentru cetățeni cât și pentru mediul antreprenorial, pentru respectarea drepturilor și intereselor economice ale acestora, dat fiind faptul că un astfel de sistem ar asigura colectarea resurselor necesare unei dezvoltări durabile, ceea ce va crește gradul de încredere a populației și mediului de afaceri în politicile și acțiunile organelor de administrare fiscală.

În urma unei analize a situației în domeniul de cercetare se constată faptul că, domeniul de cercetare fiscală a fost unul mai puțin atractiv pentru practicienii autohtoni, punându-se mai mult accentul pe reglementările generale de politici în domeniul fiscalității și mai puțin pe aspectele de administrare fiscală, iar reglementările în domeniul de administrare fiscală au fost în mare parte fragmentate, fără a se face o evaluare generală, fapt ce se confirmă și prin lipsa unui act normativ, Cod, ce ar cuprinde întreaga procedură fiscală. Lipsa unei abordări sistemice a acestei probleme devine mai vizibilă în multiplele procese inițiate în instanțele judecătorești.

Administrarea fiscală prevede o metodă suplimentară de verificare a agenților economici sub aspectul respectării legislației fiscale și raportării juste a veniturilor și datelor reflectate în dările de seamă obligatorii. Acest procedeu este numit – Post Fiscal.

Dreptul de instituire a posturilor fiscale conform prevederilor art. 133 alin. (2) pct. 13) îi revine Serviciului Fiscal de Stat. Totodată, modalitatea de instituire și funcționare a postului fiscal este reglementată la art.146 din Codul fiscal și Regulamentul privind funcționarea posturilor fiscale.

Scopul instituirii postului fiscal este bine determinat și constituie:

- 1) prevenirea și depistarea cazurilor de încălcare fiscală;
- 2) prevenirea și depistarea cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale;
- 3) prevenirea și stoparea activității desfășurate cu scop fraudulos;
- 4) identificarea tranzacțiilor fictive, documentarea și probarea acestora;
- 5) asigurarea calculării, declarării și achitării integrale (depline) a obligațiilor fiscale;
- 6) estimarea obligațiilor fiscale în conformitate cu art. 225¹ din Codul fiscal;
- 7) exercitarea altor atribuții de administrare fiscală.

Respectiv, funcționarea postului fiscal se axează pe monitorizarea strictă a executării de către contribuabil a obligațiilor stabilite de legislația în vigoare.

Conform cadrului legal fiscal, posturile fiscale pot fi de trei tipuri, și anume: post fiscal staționar, post fiscal mobil și post fiscal electronic.

Serviciul Fiscal de Stat hotărăște asupra instituirii posturilor fiscale, stabilește tipul și locul de amplasare, iar, în cazul postului fiscal electronic și tehnologia de comunicare electronică.

Posturile fiscale sunt instituite în baza analizelor efectuate și prezentate conducerii SFS de către Direcția responsabilă din cadrul aparatului central al SFS.

Postul fiscal se instituie de SFS reieșind din impactul riscurilor ce persistă în activitatea contribuabilului, prioritizarea riscurilor ce persistă la un contribuabil concret și/sau la un eșantion analizat, reieșind din resursele disponibile.

Pentru aprecierea criteriilor de risc, evaluarea semnificației acestora, se examinează perioada de activitate a contribuabilului recomandabil pentru 3 ani, sau cel puțin un trimestru anterior perioadei actuale, cu excepția cazurilor identificării unor riscuri vădite de practicare a pseudoactivității de întreprinzător.

Riscurile în activitatea contribuabililor sunt împărțite în trei categorii, și anume:

- documentarea tranzacțiilor fictive,
- tănuirea veniturilor din vânzări real efectuate
- alte încălcări.

Riscurile sporite de documentare a tranzacțiilor fictive sunt:

1) contribuabilul documentează livrări/procurări cu întreprinderi cu semne de pseudoactivitate;

2) contribuabilul nu dispune de subdiviziuni și angajați, după caz, angajați calificați, pentru buna desfășurare a activității practicate;

3) contribuabilul înregistrează livrări de mărfuri/servicii la valori semnificative (cel puțin 500 mii lei lunar) fără a dispune de active materiale/umane pentru asigurarea desfășurării activității de întreprinzător, cum ar fi lipsa subdiviziunilor, înregistrând doar adresa juridică, nu dispune de angajați, toate tranzacțiile sunt tranzacții de intermediere, cu aplicarea unui adaos comercial nesemnificativ, sau chiar fără aplicarea acestuia. În mod special, la examinarea documentelor privind activitatea contribuabilului se vor analiza intrările și ieșirile de mărfuri, cu identificarea perioadei și locului depozitării/păstrării mărfurilor în cazul în care data procurării nu coincide cu data livrării și solicitarea explicațiilor corespunzătoare de la persoanele cu funcții de răspundere ale contribuabilului;

4) persoanele cu funcții de răspundere ale contribuabilului au deținut anterior funcții în întreprinderile în activitatea cărora au fost identificate posibili indici ai pseudo activității de întreprinzător;

5) contribuabilul înregistrează frecvent modificări în componența fondatorilor și/sau conducătorilor sau sunt identificate următoarele date despre aceștia – vârsta înaintată sau prea tineri pentru desfășurarea unei afaceri, este înrolat în rândurile armatei, își ispășește pedeapsa în locurile de detenție, se află la tratament pentru o perioadă îndelungată, capacitatea de exercițiu este limitată, nu este posibilă identificarea acestora conform datelor prezentate de Autoritatea publică responsabilă de domeniul înregistrării de stat al contribuabililor și altele;

6) documentarea procurărilor de la contribuabili care, în urma verificărilor, nu au confirmat livrarea de mărfuri. Semnificația indicatorului respectiv se va aprecia reieșind din valoarea procurărilor documentate în totalul procurărilor înregistrate de către agentul economic;

7) contribuabilul înregistrează restanță față de Bugetul Public Național (în continuare BPN), iar aplicarea altor măsuri de executare silită nu s-a soldat cu încasarea acesteia;

8) contribuabilul documentează tranzacții pentru efectuarea cărora legislația în vigoare stabilește obligațiunea de dispunere de licență, autorizație, notificare de comerț, în lipsa acestora;

9) contribuabilul documentează tranzacții semnificative (cel puțin 500 mii lei lunar) cu eliberarea unui număr mare de facturi fiscale cu valoarea sub 100 mii lei, fapt prin care se eschivează de la înregistrarea acestora în Registrul general electronic al facturilor fiscale (în continuare RGEFF);

10) alte suspiciuni de încălcare a legislației.

Riscurile sporite de tănuire a veniturilor din vânzări real înregistrate sunt următoarele:

1) contribuabilul înregistrează o pondere scăzută a impozitelor și taxelor achitate din volumul de vânzări realizat, comparativ cu contribuabilii care desfășoară activitate similară, și/sau comparativ cu indicatorii medii stabiliți pentru ramura economiei naționale (informația urmează a fi examinată prin prisma indicatorilor înregistrați în ultimii 3 ani);

2) contribuabilul înregistrează o pondere semnificativă a livrărilor efectuate cu achitarea în numerar – ponderea livrărilor documentate la adresa persoanelor fizice, deținătorilor patentei de întreprinzător, și/sau agenților economici neînregistrați în calitate de plătitori ai Taxei pe valoarea adăugată (în continuare TVA), constituie cel puțin 30% din totalul livrărilor efectuate în perioada examinată;

3) contribuabilul a fost supus verificărilor operative pe parcursul ultimilor 2 ani, și în 80% din acestea s-au constatat încălcări ale regulilor de utilizare a mașinilor de casă și control și/sau neprezentarea la prima cerere a documentelor de proveniență a mărfii;

4) în cadrul controlului fiscal prin metoda de verificare faptică a fost stabilită lipsa sau surplus de mărfuri, în valoare ce depășește 10% din valoarea livrărilor/procurărilor înregistrate conform datelor evidenței contabile la momentul inițierii inventarierii;

5) contribuabilul dispune de angajați, dar conform dărilor de seamă prezentate, valoarea salariului calculat este semnificativ mai mică decât valoarea salariului minim garantat pe economie, sau salariul mediu aferent genului de activitate practicat, și/sau numărul de angajați conform datelor din dările de seamă comparativ cu cifra de afaceri permite a presupune utilizarea de către contribuabil a muncii la negru;

6) contribuabilul declară pierderi din activitatea de întreprinzător pe parcursul a 2 perioade fiscale anterioare perioadei examinate;

7) alte riscuri sporite de tănuire a veniturilor din vânzări real efectuate.

Activitatea contribuabilului examinat poate fi catalogată ca fiind cu indici sporți de risc în cazul în care întrunește criteriile a cel puțin două riscuri enumerate mai sus. Totodată, la aplicarea măsurilor de administrare a contribuabililor, SFS nu se va limita doar la identificarea riscurilor menționate, care, reieșind din specificul activității contribuabililor examinați nemijlocit la fața locului pot fi diversificate.

Ținând cont de specificul și diversitatea activităților practicate de către unii contribuabili, SFS poate decide asupra instituirii concomitente a mai multor tipuri de posturi fiscale la un contribuabil.

Concomitent cu ordinul de desemnare a funcționarului fiscal, responsabil de monitorizarea postului fiscal, SFS emite o decizie de inițiere a controlului prin metoda de verificare faptică.

La instituirea postului fiscal, funcționarul fiscal aduce la cunoștința contribuabilului (reprezentantului acestuia sau persoanei cu funcție de răspundere) și/sau subdiviziunii (reprezentantului sau persoanei cu funcție de răspundere a acesteia) la care este instituit postul fiscal, amplasată în altă localitate decât sediul acestuia, despre instituirea postului fiscal, prin înmânarea ordinului SFS privind instituirea postului fiscal, ordinului privind desemnarea funcționarului fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal și a copiei deciziei privind

inițierea controlului fiscal, toate contra semnătură. După caz se perfectează și se înmânează contra semnătură citația privind necesitatea prezentării actelor necesare instituirii postului fiscal. În cazul în care subdiviziunea la care a fost instituit postul fiscal este amplasată în altă localitate decât sediul contribuabilului, persoanele cu funcții de răspundere ale entității sau reprezentanții acesteia sunt informate verbal la telefon sau alte mijloace tehnice de informare/comunicare disponibile, despre instituirea postului fiscal, cu remiterea, în ziua instituirii postului fiscal, a documentelor susmenționate.

După înștiințarea contribuabilului despre instituirea postului fiscal, funcționarul fiscal asigură:

1) verificarea stocului de blanchete de strictă evidență, cu ridicarea, după caz, a celor neutilizate la momentul instituirii postului fiscal și eliberarea acestora la solicitarea contribuabilului. În cadrul postului fiscal electronic blanchetele vor fi restituite imediat după finalizarea acțiunilor de inventariere. În cazul utilizării de către contribuabil a diapazonului de serie și număr, se va asigura inventarierea diapazonului disponibil și informarea contribuabilului despre obligativitatea înștiințării până la utilizarea acestuia, cu participarea funcționarului fiscal nemijlocit la efectuarea tranzacției;

2) solicitarea de la contribuabil a efectuării inventarierii totale sau, după caz, selective a stocului de mărfuri, materie primă, materiale, alte active, care urmează a fi efectuată în conformitate cu prevederile Regulamentului privind inventarierea, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. În cazul efectuării inventarierii selective, în mod obligatoriu în actul de control se va indica motivul care a determinat efectuarea selectivă a inventarierii. Dacă în cadrul inventarierii selective se vor stabili divergențe, va fi inițiată inventariere totală;

3) verificarea deținerii notificărilor de comerț, autorizațiilor, licențelor necesare pentru desfășurarea genului de activitate practicat;

4) verificarea listei actualizate a debitorilor și creditorilor contribuabilului;

5) verificarea obligațiilor contractuale (contracte de muncă, de antrepriză, cesiune a creanțelor etc.) care sunt în desfășurare sau urmează să fie aplicate în perioada de activitate a postului fiscal;

6) suspendarea, în cazul în care a fost dispusă prin Ordinul de instituire a postului fiscal, a serviciilor fiscale electronice „e-factura” și SI Comanda online a formularelor tipizate pe durata funcționării postului fiscal;

7) verificarea altor aspecte ce țin nemijlocit de activitatea contribuabilului monitorizat.

Aspecte specifice de funcționare a posturilor fiscale reieșind din tipul acestora:

Post fiscal staționar:

Conform prevederilor art.146 alin.(2) din Codul fiscal, postul fiscal staționar este amplasat într-un loc stabil și special amenajat, unde își exercită atribuțiile.

La instituirea postului fiscal, funcționarul fiscal urmează să examineze unitatea comercială, de producere, de prestări servicii, alte spații pasibile sigilării, inclusiv cu examinarea schemelor încăperilor/teritoriilor respective, astfel încât să fie identificate toate căile de acces, prin care ar putea fi retrase sau introduse active, după care funcționarul fiscal responsabil de monitorizare întocmește o notă către șeful subdiviziunii responsabile de monitorizarea postului fiscal, în care se prezintă propuneri privind căile de acces identificate, ce urmează a fi sigilate, care se contrasemnează de persoana responsabilă a contribuabilului, după care se aprobă de către șeful subdiviziunii din care funcționarul fiscal face parte. Nota respectivă se anexează la Dosarul postului fiscal. Funcționarea postului fiscal se desfășoară astfel încât să asigure monitorizarea tuturor căilor de acces. Pentru a nu admite introducerea și/sau retragerea mărfurilor/producției și altor valori materiale în/din încăperi în afara orelor de lucru, acestea urmează a fi sigilate, folosind mijloacele disponibile de sigilare, astfel încât deschiderea căii de acces să determine deteriorarea sigiliului.

În cazul apariției necesității de desigilare a căii de acces, sigiliul se înlătură doar de către funcționarul fiscal, cu participarea reprezentantului contribuabilului la care este instituit post

fiscal. În cazul în care se constată deteriorarea sigiliului aplicat, în absența funcționarului fiscal, acesta constată acest fapt printr-un act de control fiscal. În act se descrie încălcarea admisă, datele cu referire la aplicarea sigiliului, cu anexarea pozelor sigiliului/lor deteriorate. Concomitent, se solicită efectuarea inventarierii stocului de mărfuri, materiale, materii prime depozitate în subdiviziunea respectivă. Rezultatele inventarierii sunt contrapuse cu datele inventarierii efectuate la momentul instituirii postului fiscal și datele înregistrate zilnic, conform dărilor de seamă privind funcționarea postului fiscal.

Funcționarii fiscali responsabili de postul fiscal asigură monitorizarea tuturor intrărilor/ieșirilor de active, mărfuri, valori materiale și/sau servicii, cu înregistrarea obligatorie a informației respective în dările de seamă. La verificarea livrării sau procurării, funcționarul fiscal urmează să verifice corectitudinea completării a documentelor primare și corespunderea informației înregistrate în acestea cu situația de fapt. Similar în cazul operațiunilor privind transportarea activelor în cadrul entității dezintegrate din punct de vedere teritorial sau în afara entității fără transmiterea dreptului de proprietate, se supune verificării corectitudinea reflectării tranzacțiilor respective în documentele primare.

În cazul instituirii posturilor fiscale staționare, la contribuabilii, care prestează servicii, se asigură prezența funcționarilor fiscali atât în încăperea unde are loc prestarea nemijlocită a serviciului, cât și în localul unde sunt încasate mijloacele bănești, depuse comenzile de către persoanele fizice și/sau juridice. Funcționarul fiscal asigură monitorizarea efectuării încasărilor bănești în numerar prin intermediul dispozitivelor și sistemelor pentru înregistrarea operațiunilor cu numerar.

Post fiscal mobil:

Conform prevederilor art.146 alin.(2) din Codul fiscal, postul fiscal mobil, asigurat cu mijloace tehnice, inclusiv de transport, se deplasează, după caz, în raza teritoriului controlat.

Postul fiscal mobil poate să asigure monitorizarea unui contribuabil, care dispune de subdiviziuni amplasate în diverse localități și/sau activitatea căruia se desfășoară în diverse localități, fără necesitatea dispunerii de subdiviziuni înregistrate (ex.: achiziția produselor agricole), sau poate să monitorizeze activitatea mai multor contribuabili, activitatea cărora se desfășoară în raza unui teritoriu controlat. Postul fiscal mobil se deplasează în raza de amplasare a subdiviziunilor contribuabilului și/sau în raza teritoriului controlat.

În cazul instituirii posturilor fiscale mobile, funcționarii fiscali, reieșind din volumul de muncă, organizează desfășurarea postului fiscal astfel încât să fie posibilă monitorizarea tuturor tranzacțiilor efectuate de către contribuabil, contractele noi încheiate, prestarea/procurarea de servicii, livrarea/procurarea de mărfuri, materiale, producție, inclusiv și agricolă, imobilizărilor corporale și necorporale, tranzacționarea cu alte active nespecificate supra.

În cadrul postului fiscal mobil, se asigură verificarea activității contribuabilului, periodic, în diferite momente ale zilei de muncă, la diferite subdiviziuni înregistrate. În perioada funcționării postului fiscal contribuabilul informează la poșta electronică a funcționarului fiscal responsabil de monitorizare, după caz, și prin alte mijloace disponibile, care confirmă recepționarea mesajului cu descrierea obiectului tranzacției, despre intenția de efectuare a livrărilor și/sau procurărilor de mărfuri/servicii materiale, producție, inclusiv și agricolă, imobilizărilor corporale și necorporale, tranzacționarea cu alte active nespecificate supra. Funcționarul fiscal, după ce a fost informat despre intenția de efectuare a unei tranzacții urmează să verifice obiectul acesteia, iar blancheta care se solicită pentru documentare se eliberează doar pentru tranzacții reale.

În cadrul posturilor fiscale mobile spațiile comerciale, destinate depozitării mărfii contribuabilului sunt sigilate.

Post fiscal electronic

Conform prevederilor art.146 alin.(2) din Codul fiscal, 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. Conform prevederilor art. 146 alin. (3) din Codul fiscal, 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. La funcționarea postului fiscal electronic, drept soluție tehnico-informațională sunt utilizate mijloacele disponibile în acest scop.

Funcționarul fiscal, responsabil de monitorizarea postului fiscal electronic, verifică informația prezentată de către contribuabil cu informația din Sistemul informațional al SFS. În cazul stabilirii divergențelor, funcționarul fiscal responsabil de monitorizare verifică documentele de evidență contabilă cu datele prezentate și tranzacțiile efectuate. Rezultatele constatate sunt consemnate în act de control fiscal.

Funcționarea postului fiscal are loc în conformitate cu regimul de lucru al contribuabilului și/sau al subdiviziunii la care a fost instituit postul fiscal, iar toată activitatea acestuia, atât în ansamblu, cât și în situații anumite, urmează să se producă fără a provoca deranjament contribuabilului și fără perturbarea activității.

Toate tranzacțiile cu toate tipurile de active în cadrul postului fiscal urmează a fi monitorizate de către funcționarul fiscal, începând cu procesul de inițiere, iar faptul confirmării verificării o constituie însemnările de rigoare în borderoul de eliberare a blanchetelor de strictă evidență și confirmarea informării funcționarului fiscal responsabil despre inițierea procesului de desfășurare a tranzacției.

În perioada funcționării postului fiscal, funcționarul fiscal înregistrează, la momentul efectuării tranzacțiilor, toate intrările și ieșirile de active. Totodată, în darea de seamă se vor reflecta aparte, pentru fiecare zi în parte, livrările înregistrate prin echipamentul de casă și control pentru care nu a fost eliberată o blanchetă de strictă evidență și avansurile primite.

În caz de depistare pe durata funcționării postului fiscal a cazurilor de încălcare a legislației fiscale, în corespundere cu prevederile art. 216 alin. (5) din Codul fiscal, funcționarul fiscal întocmește actul de control fiscal. În acest scop, SFS va emite o decizie de inițiere a controlului pentru efectuarea controlului fiscal. În funcție de tipul încălcării, metoda de efectuare a controlului fiscal poate fi faptică, operativă, parțială sau tematică.

În cazul posturilor fiscale mobile, contribuabilul este obligat să informeze funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal, despre intenția de efectuare a tranzacțiilor în termen de cel puțin o zi lucrătoare până la documentarea acestora, în caz că valoarea impozabilă a obiectului tranzacției depășește suma de 100 mii lei. Informarea aferentă tranzacțiilor, valoarea cărora nu depășește suma indicată se efectuează în mod general, fără respectarea termenului de cel puțin o zi. Modalitatea și termenele de informare despre tranzacția care urmează a fi efectuată poate fi adusă la cunoștință contribuabilului de către funcționarul fiscal responsabil printr-o altă modalitate decât cea prevăzută, în formă scrisă contra semnătură, dar care să confirme recepționarea informației.

La funcționarea postului fiscal se va asigura monitorizarea activității contribuabilului pe întreaga perioadă de funcționare a postului fiscal, și anume:

1) tranzacțiile economice de vânzare-cumpărare/producere a mărfurilor, materialelor, producției, inclusiv agricole, imobilizărilor corporale și necorporale, prestare/recepționare a serviciilor, includerea/excluderea activelor în/din capitalul social al contribuabilului, tranzacții cu alte active și de alt gen nespecificate supra;

2) transportarea activelor în cadrul entității dezintegrate din punct de vedere teritorial sau în afara entității fără transmiterea dreptului de proprietate;

3) verificarea orelor de muncă efectiv lucrate de angajați și contrapunerea informației respective cu orele de muncă în baza cărora se calculează salariul (tabele de pontaj, contracte de muncă) și verificarea informației privind salariul achitat de facto, după caz cu preluarea explicațiilor de la salariați și administrația contribuabilului. Funcționarul fiscal va întocmi și va ține registrul de evidență a timpului de muncă a întregului personal al întreprinderii, în cadrul posturilor fiscale staționare acesta se va contrasemna la finele zilei de muncă de către funcționar și persoana responsabilă a contribuabilului, iar în cadrul posturilor fiscale mobile și electronice cel puțin o dată pe săptămână;

4) solicitarea/verificarea altor informații care vor asigura monitorizarea eficientă a posturilor fiscale, inclusiv cele disponibile în Sistemele informaționale, ori de câte ori este nevoie, cum ar fi rulajele bancare, informații cadastrale, alte active disponibile etc.

Funcționarul fiscal este obligat să verifice datele prezentate de contribuabil în cadrul postului fiscal cu datele evidenței contabile și a dărilor de seamă fiscale prezentate, ori de câte ori apare această necesitate, dar nu mai rar de o dată în lună.

În cazul creării de posturi fiscale în locuri proprietate publică, decizia se aduce la cunoștință organului executiv al administrației publice locale. În cazul creării de posturi fiscale pe teritoriul unui contribuabil, acesta este obligat să asigure funcționarului fiscal accesul și condițiile necesare exercitării atribuțiilor, precum și condițiile tehnice de instalare a echipamentelor electronice de comunicare (în cazul instituirii postului fiscal electronic).

Funcționarea posturilor fiscale în locurile publice se desfășoară conform principiilor generale de funcționare a posturilor fiscale.

Specificul funcționării posturilor fiscale instituite în locurile publice constă în faptul că acestea au drept scop principal monitorizarea simultană a activității desfășurate de către mai mulți contribuabili. În dependență de specificul funcționării postului fiscal instituit în locurile publice, întocmirea dării de seamă privind funcționarea postului fiscal nu este obligatorie.

Funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal, efectuează o analiză a funcționării postului fiscal, în care urmează a fi reflectată informația aferentă activității contribuabilului în perioada funcționării postului fiscal (în zile) comparativ cu aceeași perioadă de până la instituirea postului fiscal și pentru perioada similară a anului precedent. Concomitent, urmează a fi indicate evoluția riscurilor care au stat la baza instituirii postului fiscal și indicarea dacă în perioada de monitorizare s-au mai stabilit alte riscuri decât cele care au stat la baza instituirii postului fiscal. După descrierea în analiză a riscurilor sunt indicate propunerile aferente oportunității prelungirii postului fiscal. Direcția responsabilă de instituire a postului fiscal, este în drept să solicite, pentru unele posturi fiscale prezentarea a unor date suplimentare, aferente activității acestora, în vederea determinării mai exacte a indicilor care ar determina prelungirea sau neprelungirea activității postului fiscal. Conducerea SFS, în rezultatul examinării analizelor și a criteriilor de risc în activitatea contribuabililor la care sunt instituite posturi fiscale, decide asupra oportunității prelungirii, neprelungirii sau modificării posturilor fiscale.

În cadrul funcționării postului fiscal, după caz, SFS este în drept să prelungească perioada de funcționare a postului fiscal pentru acumularea și contrapunerea tuturor indicatorilor necesari stabilirii existenței sau inexistenței încălcării fiscale.

Funcționarul fiscal responsabil de monitorizarea activității postului fiscal, aduce la cunoștința contribuabilului (reprezentantului acestuia sau persoanei cu funcție de răspundere) despre modificările efectuate prin prezentarea ordinului SFS de modificare, iar în caz de necesitate și a ordinului de desemnare a funcționarului fiscal responsabil de monitorizarea postului fiscal, ambele contra semnătură, în cel mult 2 zile lucrătoare de la emiterea acestora.

La sfârșitul perioadei de funcționare a postului fiscal, în termen de cel mult 15 zile calendaristice din data finalizării funcționării postului fiscal, funcționarul fiscal responsabil întocmește un Act de constatare a rezultatelor obținute în cadrul postului fiscal.

Actul de constatare a rezultatelor obținute în cadrul postului fiscal se aprobă de către conducerea direcției din cadrul SFS responsabilă de monitorizarea postului fiscal, al cărei funcționar fiscal l-a întocmit. Datele care sunt incluse în Actul de constatare sunt contrapuse cu datele din evidența contabilă a contribuabilului și datele înregistrate de către funcționarul fiscal în timpul monitorizării postului fiscal.

În cazul în care, în perioada funcționării postului fiscal, de către funcționarul fiscal, în temeiul prevederilor art.145 din Codul fiscal, s-a efectuat ridicarea documentelor de la contribuabil, inclusiv a blanchetelor de strictă evidență, acestea sunt restituite proprietarului de la care s-au ridicat într-un termen de cel mult 3 zile lucrătoare din data finalizării funcționării postului fiscal. Concomitent, în cazul în care a fost restricționat accesul la careva servicii fiscale

electronice, acesta se ridică în termen de cel mult 3 zile lucrătoare. Desigilarea încăperilor se efectuează cel târziu a doua zi după finisarea activității postului fiscal.

În cadrul monitorizării sunt examinate mai multe aspecte ce țin de activitatea contribuabilului, inclusiv livrările/procurările, ponderea impozitelor achitate la BPN, evoluția salariului mediu per angajat și numărul salariaților, altele. În caz de necesitate, în perioada de postmonitorizare, aceste acțiuni, sunt efectuate și prin inițierea unor vizite fiscale, sau chiar controale fiscale la contribuabilul respectiv. La finalul acțiunilor, funcționarii fiscali efectuează o vizită fiscală la contribuabil, întru a se documenta cu indicatorii înregistrați în perioada de după finisare a activității postului fiscal, cu întocmirea Raportului vizitei fiscale. Ca rezultat, funcționarul fiscal responsabil de funcționarea postului fiscal, întocmește o Analiză de funcționare a postului fiscal raportată la perioada de postmonitorizare, în care sunt contrapuse datele de până la instituirea postului fiscal, datele înregistrate în timpul postului și dinamica acestora în perioada de după finisarea postului fiscal, din care să rezulte propunerile privind monitorizarea în continuare a activității contribuabilului, inclusiv prin reinstituirea unui post fiscal.

Analiza postmonitorizare, include contrapunerea datelor înregistrate de contribuabil în perioada de trei luni depline premergătoare momentului de instituire a postului fiscal, care se raportează la ultimele trei luni depline de funcționare a postului fiscal și ultimele trei luni depline de după finisarea postului fiscal. În cazul în care postul fiscal a durat o perioadă mai scurtă de trei luni depline, analiza postmonitorizare se efectuează proporțional pentru toate perioadele doar pentru ultimele luni depline. În cazul în care durata postului fiscal nu a cuprins o perioadă fiscală deplină (o lună deplină), SFS poate iniția procedura de postmonitorizare. În dependență de analiza prezentată, conducerea SFS poate decide asupra instituirii repetate a unui post fiscal la contribuabil.

Aprecierea venitului estimat ca rezultat al funcționării posturilor fiscale

În conformitate cu prevederile art. 225¹ din Codul fiscal, pentru estimarea obligațiilor fiscale, este necesară respectarea cumulativă a următoarelor condiții:

- 1) posturile fiscale au fost instituite cel puțin de două ori pe parcursul perioadei fiscale;
- 2) perioadele de funcționare a posturilor fiscale sunt de cel puțin 30 de zile calendaristice, iar diferența dintre perioadele de activitate este de cel puțin 60 de zile calendaristice;
- 3) livrările de mărfuri și servicii în medie pe zi până la și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale sunt mai mici de 70% față de valoarea livrărilor medii pe zi înregistrate în perioadele de funcționare a posturilor fiscale.

Rezultatele obținute pe parcursul funcționării posturilor fiscale sunt supuse examinării în vederea stabilirii temeiului de estimare a veniturilor din vânzări (prestări servicii).

Aprecierea, pentru fiecare lună în parte, a ponderii valorii medii pe zi a livrărilor înregistrate de la începutul anului calendaristic până la instituirea primului post fiscal și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale, față de valoarea medie pe zi a livrărilor înregistrate în perioadele de funcționare a posturilor fiscale.

Estimarea veniturilor din vânzări (prestări servicii) se efectuează prin produsul diferenței între valoarea medie zilnică înregistrată de contribuabil în perioada funcționării posturilor fiscale și valoarea medie zilnică înregistrată de contribuabil în lunile selectate pentru estimarea veniturilor din vânzări (prestări servicii), cu numărul de zile calendaristice în aceste luni.

După finalizarea celui de al doilea post fiscal, rezultatele obținute în cadrul posturilor fiscale și a datelor înregistrate de contribuabil, în perioada de la începutul anului calendaristic până la primul post fiscal și cele înregistrate pe perioada între posturile fiscale, sunt supuse unei examinări detaliate în vederea aprecierii temeiului de estimare a venitului din vânzări (prestări servicii).

În cazul în care rezultatele examinării informației respective se constată date contradictorii, SFS inițiază control fiscal prin metoda verificării tematicе, în scopul estimării obligațiilor fiscale prin metode și surse indirecte.

Urmare examinării mecanismului de instituire și funcționare a posturilor fiscale, necătfnd la faptul că legiuitorul prevede că această procedură nu se încadrează în procedura controlului fiscal, consider totuși că postul fiscal nu se încadrează în acțiune de conformare a contribuabilului, dar este parte componentă mai amplă a acțiunilor de control direct cu aplicarea multiplelor interdicții de buna funcționare. Înșă, în scopul asigurării unei eficiente administrări fiscale și depistarea contribuabililor de rea credință, postul fiscal poate fi o nouă metodă de verificare a contribuabililor.