

## **DREPTURILE ȘI INTERESELE ANTREPRENORILOR SUPUȘI CONTROLULUI FISCAL**

**NEVMERJIȚCHI ILIE,**  
**Președintele Camerei Consultanților Fiscali din Moldova**  
**LEGAL AUDIT, membrul fondator CCFM**

Necesitatea apărării drepturilor și intereselor contribuabililor vătămați în urma controlului fiscal apare practic din momentul inițierii controlului. Nerespectarea principiilor care stau la baza impozitării duce direct la încălcarea directă a drepturilor agenților economici precum și a drepturilor constituționale a fondatorilor/asociațiilor.

Noțiunea de control își are originea din epoca feudală, perioada în care sistemul politico-economic, era caracterizat prin preponderența economiei de subzistență asupra celei de piață, prin înzestrarea producătorului direct cu utilaje de producție, în timp ce pământul a fost în general proprietatea cu caracter personal a stăpânului domeniului (boier, nobil) care avea diverse grade de autoritate asupra producătorului direct, asigurată prin constrângerea extraeconomică și prin nivelul scăzut al tehnicii dar ridicat al nesiguranței, care obligă producătorul să apeleze la stăpân. Termenul de control se datorează expresiei “contra rolus”, ce însemna verificarea situației reale în raport cu cea raportată.

Apariția controlului s-a bazat pe suspecțiunea omenească la o anumită aptitudine a unor contribuabili de a nu raporta toate veniturile și proprietățile proprii. Din rîndul contribuabililor făceau parte toate categoriile de personae care în urma anumitor raporturi, acțiuni întreprinse, urmau să achite dijmă.

Orice stat, indiferent de perioada apariției și formei de organizare, și-a creat întotdeauna un sistem de control, principalele obiective ale căruia au vizat activități de urmărire și de realizare a obligațiilor financiar-fiscale ale cetățenilor față de instituțiile sale.

Controlul veniturilor și proprietăților permanent a fost efectuat de către slujbașii boierilor sau celor care erau la conducerea statului. În dependență de necesitățile economice ale boierimii sau statului, se manifesta și necesitatea efectuării active a controalelor inopinate. Desigur, controalele inopinate își aveau eficacitate înaltă din motivul că în unele cazuri se depistau rău-platnicii și cei cu rea credință, care se eschivau de la declararea veniturilor și proprietăților. Totodată, pe lângă rău-platnicii și celor cu rea credință au fost supuși controalelor și cei de bună credință, care își onorau pe deplin obligațiile stabilite.

Însă, deseori, slujbașii ce colectau dijmele încălcau principiul bunelor moravuri și obligau la plăți duble sau suplimentare. Acțiunile acestora se datorau doar pentru a demonstra eficacitatea activității sale și pentru a suplini colectările. Acest fenomen crea multe nemulțumiri din partea contribuabililor și a dus la dezvoltarea metodelor și procedeelelor de probațiune pentru a-și putea apăra ulterior drepturile și interesele sale.

Conform prevederilor articolului 129 titlul V din Codul Fiscal al Republicii Moldova, *Control fiscal* reprezintă verificarea corectitudinii cu care contribuabilul execută obligația fiscală și

alte obligații prevăzute de legislația fiscală, inclusiv verificare a altor persoane sub aspectul legăturii lor cu activitatea contribuabilului prin metode, forme și operațiuni prevăzute de cod.

Controlul fiscal al agenților economici include respectarea cadrului legal cu privire la:

- impozitele și taxele care constituie venituri la bugetul de stat și bugetele locale;
- contribuabilii obligați să plătească impozite și taxe;
- modul de calcul și de plată, precum și procedura de modificare a impozitelor și taxelor;
- prevederile fiscale de administrare a impozitelor și taxelor.

Controlul fiscal are ca obiect fundamental respectarea prevederilor Codului Fiscal, Standartelor Naționale de Contabilitate, Legii contabilității și raportării financiare precum și a altor acte normative. Însă, în pofida faptului că legislația fiscală nu asigură respectarea principiului certitudinii impunerii prin modificarea desă a acesteia și posibilitatea de interpretare diferită, rezultatele controalelor fiscale nu asigură corectitudinea obligațiilor fiscale calculate suplimentar.

Subiecții raportului juridico-fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, contribuabilul și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport. Respectarea cadrului legal la modul de calculare, achitare și raportare a obligațiilor fiscale cade pe seama ambelor părți, atât contribuabilului cât și a funcționarului fiscal împuternicit. Legiuitorul nu prevede această obligație ca fiind una unilaterală, dar stabilește criteriile și obligațiile ambelor părți a raportului fiscal. Prin urmare, în cazul în care una din părți nu î-și onorează pe deplin obligațiile ce îi revin, apare cazul de încălcare a drepturilor celeilalte părți, fie a statului prin evaziune de la plata plăților cuvenite fie a drepturilor și intereselor legitime ale agentului economic și inclusiv a drepturilor constituționale ale fondatorilor/asociaților, care de fapt nu participă la raportul fiscal.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 239, 242, 243 și 246 ale Codului Fiscal, scopul procedurii de examinare a cazului de încălcare fiscală constă în: clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, soluționarea lui în strictă conformitate cu legislația, asigurarea îndeplinirii deciziei, precum și stabilirea cauzelor și condițiilor care au contribuit la comiterea încălcării fiscale, prevenirea încălcărilor, educarea în spiritul respectării legilor și consolidarea legalității.

Persoana poate fi trasă la răspundere pentru încălcare fiscală în cazul constatării de către organele de administrare fiscală a încălcărilor fiscale. Constatarea justificativă a unei sau mai multor încălcări fiscale poate avea loc doar după îndeplinire cu strictețe a acțiunilor de clarificare promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care s-a produs, fapt care nu este asigurat în cadrul controalelor fiscale, dat fiind faptul că inspectorii fiscali desinestătător, fără dreptul ce le revine recalifică și interpretează norma legală și actele juridice ale antreprenorului care stau la baza operațiunilor economice și modului de reflectare a acestora în evidența contabilă.

Totodată, pentru clarificarea promptă, multilaterală, exhaustivă și obiectivă a circumstanțelor în care se produce presupusa încălcare fiscală, funcționarii fiscali urmează să supună controlului toate actele cu conținut juridic, economic, fiscal și de altă natură pentru calificarea operațiunilor contabile. Însă, deseori în conținutul actului de control și inclusiv a deciziei contestate, funcționarii fiscali î-și exprimă poziția la general, fără a concretiza forma de activitate și baza legală. Acțiunea dată poate fi calificată ca neexaminarea obiectivă și promptă a raporturilor juridice civile care stau la baza activității contribuabilului și modului de evidență contabilă a acestor raporturi precum și modul de contabilizare. Recalificarea în mod abuziv a tipului tranzacției sau modului de evidență a acestora duce la stabilirea presupuselor obligații fiscale suplimentare, fapt care diminuează semnificativ veniturile contribuabilului supus controlului fiscal, fondatorilor acestuia și duce la stagnarea dezvoltării economice atât a contribuabililor cât și a economiei naționale. Ori, obiectivul de bază al controlului fiscal îl constituie respectarea principiilor pe care se bazează impozitele și taxele reglementate de Codul Fiscal, cum sunt:

a) Neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferite categorii de investitori, capitaluri și forme de proprietate, asigurând condiții egale contribuabililor.

b) Certitudinea impunerii, pe bază de norme juridice clare, care:

- nu generează interpretări diferite;

- stabilesc cu precizie termenul, modalitatea și sumele de plată pentru fiecare agent economic - plătitor de impozite și taxe;

c) Eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului Fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru contribuabili, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către aceștia a unor decizii.

Conform prevederilor art. 132 Cod Fiscal, 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. Astfel, acțiunile funcționarilor fiscali în cadrul controalelor fiscale urmează a fi justificate și argumentate.

Controlul fiscal este efectuat de către funcționarii fiscali, care au statut de funcționari publici. Formele, metodele de verificare și procedurile efectuării controlului sunt determinate de către funcționarii fiscali care au efectuat analiza riscurilor sau a activității întreprinderii într-o anumită perioadă fiscală. Prin urmare, funcționari fiscali nu întotdeauna stabilesc pe deplin circumstanțele care au stat la baza efectuării tranzacțiilor sau circumstanțelor care au stat la baza modului de ținere a evidenței contabile sau de reflectare a operațiunilor în evidența contabilă. Neelucidarea tuturor circumstanțelor care au stat la baza efectuării tranzacțiilor sau circumstanțelor care au stat la baza modului de ținere a evidenței contabile sau de reflectare a operațiunilor în evidența contabilă depinde atât din acțiunile/inacțiunile funcționarilor fiscali care efectuează controlul cât și din cauza neconformării contribuabilului în cazul controlului prin neprezentarea funcționarilor fiscali a tuturor actelor juridice și/sau contabile necesare. În unele cazuri, neelucidarea tuturor circumstanțelor care au stat la baza efectuării tranzacțiilor sau circumstanțelor care au stat la baza modului de ținere a evidenței contabile sau de reflectare a operațiunilor în evidența contabilă depinde de opiniile diferite ale funcționarilor fiscali cu opiniile și poziția contribuabilului. Opiniile contradictorii se datorează faptului că fiecare gen de activitate își are specificul său și nu poate fi calificat omogen. În unele cazuri, opiniile contradictorii se datorează și faptului de interpretare diferită a normelor juridice.

Prin urmare, constatările funcționarilor fiscali reflectate în actele de control nu întotdeauna coincid cu poziția oficială a factorilor de decizie sau specialiștilor Serviciului Fiscal de Stat și a contribuabililor. Anume pentru aceste cazuri, legiuitorul stabilește mai multe tipuri de contestare a actelor și acțiunilor/inacțiunilor funcționarilor fiscali.

Astfel, Constituția Republicii Moldova, care este Legea ei Supremă prevede drepturile fundamentale ale cetățenilor, în cazul nostru celor ce practică activitate de antreprenoriat sub orice formă organizatorico-juridică. În conformitate cu prevederile articolelor 1 și 2 a Legii nr. 845 din 03.01.1993 *cu privire la antreprenoriat și întreprinderi*, activitatea de antreprenoriat poate fi practică de către orice cetățean al Republicii Moldova care nu este îngrădit în drepturi, în modul stabilit de prezenta Lege și de alte acte legislative, de către orice cetățean străin sau apatrid, în conformitate cu legislația în vigoare sau un grup de cetățeni sau de apatrizi (un grup de parteneri) din care se constituie antreprenorul colectiv. Prin urmare, drepturile antreprenorilor fondatorii cărora sunt persoane fizice sunt prevăzute în titlul II al Constituției Republicii Moldova – drepturile, libertățile și îndatoririle fundamentale.

Din drepturile, libertățile și îndatoririle fundamentale prevăzute în titlul II al Constituției Republicii Moldova, cele specifice pentru antreprenori sunt cele prevăzute la articolul 20 care prevede acces liber la justiție, articolul 26 care prevede dreptul la apărare, articolul 46 care prevede dreptul la proprietatea privată și articolul 53 care prevede dreptul persoanei vătămate de o autoritate publică. Pe parcurs mă voi strădui să fac referire la fiecare din drepturile prevăzute mai sus.

Dacă vorbim despre care este legătura dintre drepturile la proprietatea privată a persoanei fizice cu drepturile la proprietatea privată a unei persoane juridice, ține de remarcat faptul că fondatorii persoanelor juridice sunt persoanele fizice, care formează capitalul social al persoanei

juridice din bunuri și valori personale. Bunurile și/sau valorile fondatorului persoanei fizice care formează capitalul social al întreprinderii sunt folosite pentru activitatea economică a întreprinderii și pot genera pierderi sau majorări de capital al fondatorului persoanei fizice. Astfel, situația economică a întreprinderii în urma constatărilor controlului fiscal direct acționează asupra drepturilor și intereselor legitime ale fondatorului acestei întreprinderi. Calcularea eronată a taxelor, impozitelor, penalităților și amenzilor întreprinderii duc direct la violarea dreptului la proprietatea privată a fondatorului persoană fizică deoarece, aceste calculări acționează la veniturile întreprinderii, dar veniturile întreprinderii pot fi redirectionate sau la plata dividendelor sau la majorarea capitalului social ce îi aparține cu drept de proprietate privată cetățeanului fondator. Astfel, conform prevederilor aliniatului 3 articolul 46 din Constituția Republicii Moldova, averea dobândită licit a fondatorului persoană fizică care poate fi primită sau prin dividend sau prin majorare de capital nu poate fi confiscată sub nici o formă.

Conform prevederilor aliniatelor 1 și 2 articolul 316 din Codul Civil al Republicii Moldova, proprietatea este inviolabilă și este garantată. Nimeni nu poate fi silit a ceda proprietatea sa.

Este sau nu impozitarea ca formă indirectă de înstrăinare a proprietății? Da, deoarece conform prevederilor aliniatului 1 articolul 6, *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. Prin urmare, bunul inclus în capitalul social al întreprinderii poate fi transmis indirect statului prin confiscare în cadrul executării silite pentru neonorarea obligațiilor fiscale din veniturile care anterior controlului au fost preluate de către antreprenor.

Astfel, fiind o plată obligatorie cu titlul gratuit, aceasta urmează a fi percepută corect, la timp și fără acțiuni ce ar leza drepturile patrimoniale ale cetățeanului. Corectitudinea efectuării controlului fiscal și corectitudinea de calcul a presupusei obligații fiscale este obligația de bază a funcționarilor fiscali, deoarece fiecare contribuabil conform prevederilor aliniatului 1 lit. (b) articolul 8 al Codului Fiscal al Republicii Moldova, este în drept să se bucure de o atitudine corectă din partea organelor cu atribuții de administrare fiscală și a persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora.

În cazul în care constatările reflectate în actul de control sau în decizia cu privire la încălcare fiscală contravin situației reale și poziției contribuabilului, acesta conform aliniatului 1 lit. (g) articolul 8 al Codului Fiscal al Republicii Moldova, este în drept să conteste, în modul stabilit de legislație, deciziile, acțiunile sau inacțiunile organelor cu atribuții de administrare fiscală și ale persoanelor cu funcții de răspundere ale acestora. Totodată, conform aliniatului 1 articolul 11 Cod Fiscal, toate îndoielile apărute la aplicarea legislației fiscale se vor interpreta în favoarea contribuabilului. Însă, după cum constat, în Republica Moldova nu funcționează această normă, deoarece în unele cazuri poate fi îndreptată de către organele de control împotriva funcționarilor fiscali. Totodată această normă nu este funcțională deoarece fiecare funcționar fiscal se bazează pe aliniatul 1 al aceluiași articol care prevede faptul că contribuabilul urmează să-și apere drepturile și interesele sale pe cale judecătorească sau pe calea contestării.

Dreptul la apărare este consacrat și la articolul 26 din Constituția Republicii Moldova care expres prevede faptul că fiecare om are dreptul să reacționeze independent, prin mijloace legitime, la încălcarea drepturilor și libertăților sale. Dreptul la apărare este garantat. Astfel, legiuitorul prevede în mai multe acte legislative de specialitate modul și procedura de contestare a actelor autorităților publice și/sau acțiunilor funcționarilor publici.

Prin urmare, dacă vorbim despre contestare urmare unui control fiscal, contribuabilul urmează să stabilească cu ce anume nu este mulțumit. În cazul în care nu își manifestă acordul cu constatările din actul de control, atunci este prevăzută procedura dezacordului, dar în cazul în care nu își manifestă acordul cu prevederile deciziei emise de către organul cu atribuții de administrare fiscală, atunci conform prevederilor articolelor 8 și 267 Codul Fiscal al republicii Moldova urmează să conteste această prin contestație.

Apărarea drepturilor și intereselor prin dezacord sau contestație sunt două proceduri diferite de care beneficiază contribuabilul și care pot fi utilizate în diferite etape.

Conform prevederilor aliniatului 8 articolul 216 Codul Fiscal în cazul în care, contribuabilul supus controlului fiscal nu este de acord cu rezultatele controlului fiscal reflectate în actul de control, acesta este în drept să prezinte dezacordul său argumentat în scris, în termen de până la 15 zile calendaristice, anexînd documentele de rigoare. Termenul de 15 zile începe să fie calculat din momentul primirii de către contribuabilul supus controlului fiscal a actului de control.

În conformitate cu prevederile aliniatului 9 articolul 216 Codul Fiscal, se prevede faptul că prin derogare de la prevederile aliniatului 8 al aceluiași articol, controlul fiscal la fața locului al persoanelor care practică activitate de întreprinzător se înregistrează și se supraveghează în conformitate cu prevederile Legii nr.131 din 8 iunie 2012 *privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător*. Astfel, conform prevederilor punctului (6) articolul 28 a Legii nr.131 din 8 iunie 2012 *privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător*, persoana supusă controlului are dreptul, în termen de 10 zile lucrătoare de la semnarea procesului-verbal de control, să prezinte dezacordul cu actul în cauză cu prezentarea probelor suplimentare ce confirmă poziția sa. Prin urmare, dezacordul se depune în termeni diferiți (15 zile sau 10 zile) în dependență de contribuabil, tipul controlului și actului întocmit (fie act de control fie procesul verbal de control).

În cazul în care contribuabilul supus controlului fiscal nu a depus dezacordul în termenul stabilit, aceasta nu împiedică organul de administrare fiscală să adopte decizia. Totodată, pînă la adoptarea deciziei, organul administrării fiscale urmează să citeze contribuabilul supus controlului fiscal pentru examinarea presupusului caz de încălcare fiscală și pentru adoptarea unei decizii pe marginea controlului. Astfel, legiuitorul prevede termenul de 15 zile pentru depunerea dezacordului în forma scrisă, dar în același timp acordă contribuabilului dreptul la apărare prin prezența sa la examinarea cazului și expunerea obiecțiilor și argumentelor sale. În cazul în care obiecțiile, argumentele contribuabilului exprimate fie în dezacord fie în cadrul examinării cazului de presupusa încălcare fiscală au fost luate în considerație și se constată faptul lipsei încălcării, organul administrării fiscale în conformitate cu prevederile literei b) aliniatul 1 articolul 249 Codul Fiscal, emite decizia de clasare a cazului.

Totodată, conform aliniatului 3 al aceluiași articol, organul administrării fiscale este în drept să pronunțe decizie privind suspendarea cazului și efectuarea unui control fiscal repetat dacă există mărturii contradictorii care, la momentul examinării cazului, nu pot fi argumentate prin probe. După încheierea controlului repetat, reîncepe examinarea cazului. Funcționarii fiscali care examinează cazul de încălcare fiscală sunt obligați să stabilească dacă:

- a) a avut loc într-adevăr o încălcare fiscală;
- b) trebuie să fie trasă la răspundere persoana respectivă pentru săvîrșirea de încălcare fiscală;
- c) există alte circumstanțe importante pentru soluționarea justă a cazului.

Prin urmare, argumentarea dezacordului este un rol foarte important pentru apărarea drepturilor și intereselor contribuabilului. Din aceste considerente, baza probatorie și argumentarea poziției privind modul de ținere a evidenței contabile sau de reflectare a operațiunilor contabile poate fi luată în considerație de către organul de control și pînă la adoptarea deciziei care ar putea fi ulterior executată.

În cazul în care, argumentele contribuabilului nu au fost suficient argumentate și nu au fost luate în considerație la examinarea cazului de presupusa încălcare fiscală, în conformitate cu prevederile lit. (a) aliniatul 1) articolul 249 Codul Fiscal, organul administrării fiscale emite decizia de aplicare a sancțiunii fiscale și/sau încasarea de impozit, taxă, calculate suplimentar, de majorare de întîrziere. Dacă contribuabilul la rîndul său nu este de acord cu rezultatele controlului fiscal reflectate deja în decizia asupra cazului de încălcare fiscală, în acest caz dispune dreptul deplin de a contesta decizia emisă.

Dreptul și procedura de contestare a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală este reglementată la art. 267, 268, 269 Cod Fiscal. Procedura de contestare a actelor Serviciului Fiscal

de Stat are același obiectiv ca la depunerea cererii prealabile în baza art. 167, 168, 169 Codul Administrativ, însă procedura și termenii de depunere și examinare sunt diferite, însă scopul fiind același – verificarea legalității actului emis.

Conform prevederilor Codului Fiscal, persoana vizată în decizia asupra cazului de încălcare fiscală adoptată de către serviciul Fiscal de Stat este în drept să o conteste personal sau prin intermediul reprezentantului său împuternicit legal. Termenul de depunere a contestației în baza prevederilor Codului Fiscal este de 30 de zile calendaristice de la data înmînării acesteia contribuabilului supus controlului fiscal sau reprezentantului împuternicit. În cazul actelor emise în urma controlului fiscal termenul este mai mare cu 15 zile decît actelor emise de către alte autorități publice, deoarece Codul Administrativ prevede doar 15 zile de examinare a cererii prealabile. În cazul omiterii acestui termen din motive întemeiate, el poate fi restabilit de Serviciul Fiscal de Stat, la cererea persoanei vizate în decizie sau împotriva căreia a fost întreprinsă acțiunea. Obligația de a dovedi incorectitudinea deciziei emise și a obligației fiscale suplimentare se atribuie persoanei care depune contestația. Serviciul Fiscal de Stat are obligația să examineze contestația depusă în termen de 30 de zile. Totodată, în cazuri de incertitudine, Serviciul Fiscal de Stat este în drept să prelungească examinarea contestației cu încă 30 de zile. În asemenea caz, conducerea organului de administrare fiscală emite o decizie cu privire la prelungirea acestui termen, fapt despre care este înștiințat contribuabilul.

La examinarea contestației este invitat contribuabilul pentru a da explicații, avînd dreptul să depună documente confirmative. Cazul poate fi examinat în absența contribuabilului dacă acesta a fost citat în modul stabilit și, din motive neîntemeiate, nu s-a prezentat sau dacă a solicitat examinarea contestației în absența sa. În cazul în care a avut loc încălcarea procedurii de citare legală reglementată în Codul Fiscal sau examinarea cazului a avut loc înainte de termenul stabilit în citație, dreptul contribuabilului la apărare, prezentare a probelor este îngradit, fapt ce duce la încălcare inclusiv a drepturilor constituționale a administratorului, contabilului întreprinderii (persoanelor cu funcție de răspundere) cît și a fondatorilor/asociaților. În asemenea caz nu vorbim doar de încălcarea drepturilor și intereselor legitime ale contribuabilului dar și a scopului și obiectivului însuși a procesului. Prin urmare, acțiunea dată poate fi calificată atît ca neglijență în serviciu cît și neclarificarea corectitudinii stabilirii unei obligații fiscale suplimentare apărute în urma controlului fiscal neobiectiv.

După examinarea contestației, Serviciului Fiscal de Stat emite o decizie pe marginea contestației, un exemplar al căreia se înmînează sau se expediază, recomandat, contribuabilului în decurs de 3 zile lucrătoare după emiterea acesteia.

Conform prevederilor Codului Fiscal, Serviciului Fiscal de Stat poate fi emisă una din următoarele decizii privind:

- a) respingerea contestației și menținerea deciziei contestate;
- b) satisfacerea parțială a contestației și modificarea deciziei contestate;
- c) satisfacerea contestației și anularea deciziei contestate;
- d) suspendarea executării deciziei contestate și efectuarea unui control fiscal repetat.

Pe marginea contestației împotriva acțiunii funcționarului fiscal poate fi emisă o decizie privind respingerea contestației sau privind tragerea la răspundere a funcționarului fiscal în conformitate cu legislația, cu restabilirea drepturilor lezate ale persoanei care a contestat acțiunea funcționarului fiscal.

În asemenea condiții, nu vîd o interdicție din partea legiuitorului de a depune doar o singură contestație sau de a contesta atît actul emis cu acțiuni/inațiuni ale funcționarului fiscal. Prin urmare, în cazul în care rezultatele controlului fiscal sunt neconcludente din motivul întreprinderii unor acțiuni ilegale ale funcționarului fiscal sau a inacțiunii acestuia, există posibilitate legală de a depune două contestații, una fiind pe marginea actului adoptat și una pe marginea acțiunilor/inacțiunilor funcționarului fiscal. În cazul dat, contestația depusă pe marginea inacțiunilor sau acțiunilor ilegale ale funcționarului fiscal nu va fi examinată doar de către Direcția contestații a

Serviciul Fiscal de Stat sau de către Consiliul de soluționare a disputelor dar și sub aspect al depășirii atribuțiilor de serviciu sau încălcării acestora de către Direcția securitate internă și anticorupție din cadrul Serviciului Fiscal de Stat. Prin urmare, în cazul în care contestația pe marginea deciziei asupra cazului de încălcare fiscală va fi respinsă, dar contestația pe marginea acțiunilor/inacțiunilor funcționarului fiscal va fi admisă sau vor fi stabilite încălcări din partea funcționarilor fiscali, aceasta va fi temei în cadrul următoarei etape de contestare – adresare în instanța de judecată competentă.

Conform prevederilor art/ 269 și art. 274 Codul Fiscal, contribuabilul supus controlului fiscal și care nu este de acord cu rezultatele examinării contestației, acesta este în drept să atace actele adoptate în privința sa și în instanță judecătorească. Modul de contestare în instanța judecătorească competentă este stabilită conform principiilor generale stabilite în Codul de Procedură Civilă.

În pofida faptului că legiuitorul prevede o procedură bine determinată de contestare/apărare a drepturilor sale legitime, contribuabilul oricum poate suferi pînă la data emiterii deciziei asupra cazului de încălcare fiscală deoarece, în cazul în care, Serviciul Fiscal de Stat prezumă după întocmirea actului de control faptul că ar putea exista împiedimente de executare ulterioară a deciziei sale, inspectorii fiscali sunt în drept să asigure rezultatele controlului fiscal prin aplicarea măsurilor de asigurare inclusiv aplicarea sechestrului pe bunurile întreprinderii sau mijloacele financiare a întreprinderii sau să suspende operațiunile la conturile bancare ale acesteia, fapt ce duce la încălcarea prezumției nevinovației, dar în același moment la blocare totală sau parțială a potențialului economic al contribuabilului.