



SANȚIUNILE FINANCIARE

Augustin PROCOPOVICI,
doctorand

SUMMARY

In the process of accumulation, distribution and use of public money, the temptation to get illegal economic benefits is quite high. In curb this temptation, a special role have the financial sanctions. Today, there is still the idea that the legal nature of the financial sanctions is an administrative one. In the following article we will fight such a position, while setting the signs of financial sanctions. We will also talk about financial stimulatory sanctions and financial penalty, other areas which are controversial. Many authors consider that there aren't financial stimulatory sanctions (we will prove that there are), over that the financial penalty is not a sanction (we will prove that it is). Also, we're going to talk about the classification of the financial sanctions and will give a definition for them.

În sfera financiară de activitate a Statului există o permanentă tentație de a obține beneficii patrimoniale prin încălcarea normelor legale. Dacă tentația trece în acțiune, are de suferit bugetul de stat. De aici rezultă rolul sancțiunilor financiare, de reușita instituirii cărora depinde și stăvilirea tentației de a săvârși încălcări financiare, și pedepsirea echitabilă a celor ce le-au săvârșit, și recuperarea prejudiciului cauzat. Sancțiunea financiară devine astfel o garanție a constituirii, repartizării și utilizării legale a mijloacelor bănești publice. Fără existența ei un asemenea proces este practic imposibil.

Teoria generală a dreptului împină dificultăți în a da o noțiune sancțiunii juridice datorită particularităților pe care le au diferite tipuri de sancțiuni (civile, penale, administrative, disciplinare etc.). Nu există o unanimitate de opinii nici în privința sancțiunii financiare.

Potrivit lui M. Karaseva și I. Krohina, sancțiunile financiare sînt măsurile constrîngerii statale, prevăzute de normele juridice financiare, ce impută persoanei vinovate poveri suplimentare sub forma penalităților și amenzilor financiare [1, p. 63].

În opinia lui V. Andreev, sancțiunea juridică financiară este o parte a normei juridice, care prevede măsurile constrîngerii statale aplicabile în cazul săvîrșirii încălcării în procesul planificat de acumulare, repartizare și utilizare de către Stat a mijloacelor bănești, ce urmărește scopul preîntîmpinării încălcărilor și înlăturării prejudiciului cauzat de fapta ilicită [2, p. 48].

N. Serdiukova definește sancțiunea financiară drept măsuri asigurate prin forța de constrîngere a Statului, care au un caracter financiar-patrimonial, conținute în normele juridice financiare, aplicate într-o formă procesuală proprie subiectului activității financiare în cazul neîndeplinirii sau îndeplinirii necorespunzătoare a cerințelor legislației privind ordinea de acumulare, repartizare și folosire a fondurilor bănești centralizate și descentralizate [3, p. 21].

Unii autori consideră natura sancțiunilor financiare administrativă, respectiv sancțiunile financiare sînt considerate o varietate a celor administrative [4, p. 57-63; 5, p. 24-36; 6, p. 144-150]. De exemplu, I. Hamenușko a ajuns la concluzia că amenda pentru încălcarea legislației financiare este o amendă

8. Boroi G. *Drept civil. Partea generală. Persoanele*. București: ALL BECK, 2001.

9. *Codul civil al Republicii Moldova*. Nr. 1107-XV din 6 iunie 2002. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 22.06.2002, nr. 82-86.

10. *Codul civil al României*. Nr. 287 din 17 iulie 2009. În: Monitorul Oficial, 15.07.2011, nr. 505. Intrat în vigoare: 01.10.2011.

11. *Codul civil al Federației Ruse*. Partea I. Nr. 51-Ф3 din 30 noiembrie 1994.

12. *Codul civil al Ucrainei*. Nr. 435-IV din 16 ianuarie 2003. În: Ведомости Верховной Рады Украины, 2003, nr. 40-44.

13. *Codul civil al Republicii Kazahstan* din 27 decembrie 1994.

14. *Comentariul Codului civil al Republicii Moldova*. Vol. I. / Coordonatori: Buruiană M., Efrim O., Eșanu N. Chișinău: Tipografia centrală, 2006.

15. Hotărîrea Plenului Curții Supreme de Justiție *Cu privire la aplicarea de către instanțele de judecată a legislației ce reglementează nulitatea actului juridic civil*. Nr. 1 din 7 iulie 2008. În: Buletinul Curții Supreme de Justiție a Republicii Moldova, 2009, nr. 4-5.

16. Pop A., Beleiu Gh. *Drept civil. Teoria generală a dreptului civil*. București: Universitatea din București, 1980.

17. Stoica V., Pușcaș N., Trușcă P. *Drept civil. Instituții de drept civil*. București: Universul juridic, 2004.

18. *Codul de procedură civilă al Republicii Moldova*. Nr. 225-XV din 30 mai 2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 12.06.2003, nr. 111-115/451.

19. Florescu G. *Nulitatea actului juridic civil*. București: Hamangiu, 2008.



administrativă, ce se deosebește doar prin ordinea de încasare. Autorul consideră că deosebirile au un caracter formal și sînt determinate, în primul rînd, de carențele bazei normative în domeniul legislației financiare și administrative, care pe viitor vor fi înlăturate [7, p. 34].

Sancțiunea financiară este un element al normei financiare. Dacă am accepta ideea lui I. Hamenușko, ne-am pomeni în situația în care normele financiare ar fi compuse doar din ipoteză și dispoziție, iar sancțiunea s-ar conține în normele dreptului administrativ. Asemenea concluzii sînt în contradicție cu principiul general acceptat de construcție a normei juridice, un element al căreia este sancțiunea. Mai mult decît atît, s-ar pune sub semnul întrebării existența dreptului financiar ca ramură independentă a dreptului, or acesta nu poate fi format dintr-un cumul de ipoteze și dispoziții.

Sancțiunea financiară este un element structural obligatoriu al răspunderii financiare, fapt ce determină natura sa, care este una financiară, și nu administrativă, norma financiară la rîndul său fiind un element structural al dreptului financiar. Aname apartenența ramurală este principalul semn al naturii juridice a sancțiunii.

În opinia lui I. Belopașko, sancțiunea poate fi considerată financiară doar în scopuri științifice și termenul „sancțiune financiară” poate fi folosit doar pentru desemnarea specificului aplicării sancțiunilor administrative (amenda, avertismentul), penale (amenda sau alte sancțiuni potrivit CP) și civile (penalitatea) drept măsuri de constrîngere statală pentru încălcarea normelor juridice financiare ale legislației în vigoare [8, p. 54-63].

Existența instituției răspunderii financiare este de neînchipuit fără

de sancțiunile financiare, care sînt chemate să asigure respectarea cerințelor expuse în dispoziția normei juridice, iar în caz de încălcare – să pedepsească făptuitorul și să restabilească ordinea de drept. Existența instituției răspunderii financiare determină și existența sancțiunilor financiare, și invers, sancțiunile financiare sînt de neînchipuit fără de instituția răspunderii financiare. Răspunderea financiară neasigurată de măsurile constrîngerii financiare, consfințite în sancțiunile normelor financiare, se transformă într-o ficțiune, pierzînd metodele sale de asigurare. Fără existența sancțiunilor normelor financiare este inimaginabilă metoda reglementării juridice financiare a relațiilor sociale. Ele sînt un mijloc de asigurare a metodei reglementării juridice.

Sfera de acțiune a sancțiunilor financiare este una specifică. Aceasta cuprinde relații fiscale, bugetare, valutare, bancar-publice. M. Razghildieva menționează că originalitatea activității financiare constă în aceea că relațiile patrimoniale în cauză sînt reglementate prin metoda prescripțiilor publice. Prin aceasta și este determinată imposibilitatea aplicării în privința raporturilor juridice financiare atît a normelor juridice civile, cît și a normelor juridice administrative, întrucît nici una dintre cele două ramuri nu iau în considerație specificul din domeniul activității financiare [9, p. 131].

A. Efremov menționează că sancțiunile și răspunderea trebuie stabilite în legi, nu în acte normative subordonate legii [10, p. 293-294]. În Republica Moldova, atît sancțiunile financiare, cît și ordinea aplicării lor sînt stabilite prin lege. Ordinea procesuală de sine stătătoare de aplicare a sancțiunilor financiare subliniază natura lor financiară, or ordinea de aplicare

a sancțiunilor administrative este reglementată în Codul contravențional.

Menționăm că încălcările financiare sînt stabilite și în acte normative subordonate legii. Astfel, conform p. 8.2. din „Regulamentul cu privire la poziția valutară deschisă a băncii”, aprobat prin Hotărîrea Consiliului de administrație al Băncii Naționale a Moldovei nr. 126 din 28.11.1997, depășirea la finele zilei a limitelor poziției valutare deschise reprezintă o încălcare a acestui Regulament, indiferent de cauzele acestei depășiri. Sancțiunile aplicabile pentru o asemenea încălcare sînt stabilite prin lege. Conform p. 8.3. din Regulamentul menționat, în cazul depășirii limitelor poziției valutare deschise, precum și nerespectării prevederilor Regulamentului de către băncile licențiate, Banca Națională a Moldovei poate aplica sancțiunile prevăzute de art. 75 din Legea cu privire la Banca Națională a Moldovei, de art. 38 din Legea instituțiilor financiare și alte acte legislative.

„Regulamentul cu privire la unitățile de schimb valutar”, aprobat prin Hotărîrea Consiliului de administrație al Băncii Naționale a Moldovei nr. 53 din 5 martie 2009, prevede doar particularitățile aplicării sancțiunilor stabilite prin Legea nr. 62 din 21.03.2008 privind reglementarea valutară, unităților de schimb valutar. Deși se referă doar la “particularități”, considerăm că Regulamentul menționat este o încălcare a principiului legalității răspunderii juridice, deoarece legea este cea care trebuie să stabilească ordinea aplicării sancțiunilor juridice, la fel cum este o încălcare a principiului legalității răspunderii juridice și stabilirea încălcărilor financiare în acte normative subordonate legii.

Potrivit lui O. Iustus, sancțiuni-



le financiare sînt caracterizate prin următoarele semne:

- aceste sancțiuni au un caracter patrimonial (bănesc);
- temeiul aplicării lor este comiterea încălcării financiare;
- sînt aplicate atît persoanelor fizice, cît și organizațiilor;
- mijloacele bănești ridicate de la făptuitor pe calea stabilirii sancțiunilor financiare sînt transferate în bugetul corespunzător sau într-un alt fond centralizat;
- funcția de restabilire și cea punitivă într-o mare măsură pot coincide, fapt ce se explică, pe de o parte, prin caracterul patrimonial al încălcărilor financiare, iar pe de altă parte – prin asigurarea capitolului venituri al bugetului ca scop principal al impunerii [11, p. 48-49].

M. Karaseva menționează că sancțiunile normei juridice financiare au în primul rînd un caracter bănesc (penalitatea, amenda). În al doilea rînd, sancțiunile financiare au un caracter de restabilire și punitiv. În al treilea rînd, mijloacele bănești ce sînt obținute în urma aplicării normelor juridice financiare sînt transferate în fonduri bănești: buget, fonduri bănești extra-bugetare [12, p. 576]. A. Emelianov reține aceleași semne ca și M. Karaseva, dar mai adaugă la acestea și temeiul aplicării lor – comiterea încălcării financiare [13, p. 52].

Nu sîntem de acord în privința semnului patrimonial al sancțiunii financiare, or nu toate sancțiunile financiare au un caracter bănesc. Acestea pot avea și un caracter organizațional, cum ar fi retragerea licenței, suspendarea activității, dar și unul psihologic, cum ar fi avertismentul.

Considerăm că semnul ce constă în transferul amenzilor în buget nu reflectă vreun specific al sancțiunilor financiare, întrucît acesta este caracteristic practic pentru

toate tipurile de sancțiuni care au un caracter bănesc. De exemplu, și amenzile penale, și cele administrative se varsă în bugetul Statului.

Drept semn al sancțiunilor financiare este reținut caracterul lor de restabilire și punitiv. Considerăm că acesta este un semn general al răspunderii juridice.

Astfel, reținem următoarele semne ale sancțiunii normei juridice financiare:

- 1) sînt o formă de sine stătătoare a sancțiunilor juridice;
- 2) dispun de o ordine procesuală de aplicare distinctă;
- 3) sînt un element obligatoriu al structurii normei juridice financiare;
- 4) participă la reglementarea relațiilor financiare;
- 5) sînt un mijloc de asigurare a răspunderii financiare;
- 6) temeiul faptic al aplicării lor este săvîrșirea încălcării financiare.

Prezintă controverse existența sancțiunilor financiare stimulativе. Problematika sancțiunilor stimulativе este una actuală pentru teoria generală a dreptului. Acceptarea existenței unor asemenea sancțiuni vine în contradicție cu abordarea dominantă în literatura juridică, care analizează sancțiunea drept consecință a încălcării normei juridice, adică de sancțiune negativă. Astfel, construcția „sancțiune – stimulare” nu ar corespunde tradiției statornicite în literatura juridică de înțelegere a sancțiunii, a locului său în structura normei juridice și, de asemenea, în sistemul conceptelor juridice ale teoriei generale a dreptului [14, p. 56]. Adepților existenței unor asemenea sancțiuni li se reproșează transferul direct al conceptelor general-sociologice în domeniul științei dreptului (în special, închipuirile despre sancțiune drept o reacție de răspuns – pozitivă sau

negativă – la unele sau alte acțiuni) [15, p. 230].

În opinia lui V. Trofimov, cheia problemei recunoașterii „sancțiunilor stimulativе” se află la un nivel mai profund, și anume în domeniul rezolvării problemei corelației dintre constrîngerea statală ca semn al sancțiunii juridice și sancțiunea ca atribut al normei juridice. Dacă admitem că constrîngerea statală nu este un semn caracteristic sancțiunii, recunoscînd sancțiunea drept atribut necesar fiecărei norme juridice, este rezonabil să presupunem că elementul care garantează norma poate avea nu doar o direcționare negativă (limitativă), ci și una pozitivă (stimulativă) [16, p. 86].

În privința existenței sancțiunilor financiare stimulativе, părerile sînt de asemenea împărțite. Nu este de acord cu existența unor asemenea sancțiuni A. Nikolaev. Recunoscînd existența sancțiunilor stimulativе în alte ramuri ale dreptului, acesta consideră că nu este corect să vorbim despre sancțiuni stimulativе în contextul măsurilor acțiunii fiscale. Argumentele autorului sînt lipsa unor asemenea sancțiuni în legislația privind impozitele și taxele și faptul că sancțiunile pot fi doar restabilitorii sau punitive [17, p. 46]. De o altă părere este A. Andreev, potrivit căruia sancțiunile juridice financiare sînt într-o unitate indisolubilă cu normele și mijloacele de stimulare [2, p. 44].

În literatura dreptului penal, drept o sancțiune stimulatивă este analizată micșorarea pedepsei în cazul săvîrșirii unor acțiuni pozitive după săvîrșirea infracțiunii [18, p. 15]. A. Malko consideră reducerea poverilor și limitărilor drept măsură stimulatивă [19, p. 144]. Considerăm că măsuri ce stimulează un comportament juridic activ după săvîrșirea faptei ilicite sînt nu doar în dreptul penal, ci și



în dreptul financiar. Art. 234 Cod fiscal prevede că persoana trasă la răspundere pentru încălcare fiscală beneficiază de o reducere cu 50% a amenzilor aplicate dacă respectă strict următoarele condiții:

a) nu are restanțe la data adoptării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală sau le stinge concomitent cu acțiunile prevăzute la lit. b);

b) în termen de 3 zile lucrătoare de la data înmînării deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, stinge sumele impozitelor, taxelor, majorărilor de întârziere (penalităților) și/sau 50% din amenzile indicate în decizie;

c) prezintă, în termenul prevăzut pentru executarea benevolă a deciziei asupra cazului de încălcare fiscală, documentele ce confirmă stingerea sumelor prevăzute la lit. a) și b).

Din păcate aceasta este unica posibilitate oferită de legislația financiară de a micșora sancțiunea prin săvîrșirea unor acțiuni după săvîrșirea încălcării. Considerăm că ar mai trebui prevăzute și alte circumstanțe care ar permite micșorarea sancțiunii, circumstanțe precum ar fi: repararea benevolă a prejudiciului, prezentarea benevolă a documentelor privind încălcarea, demascarea altor participanți la încălcare, cooperarea cu organul de control financiar etc. Asemenea acțiuni fiind licite, social utile, ar putea fi temeiuri de aplicare a măsurilor de stimulare juridică financiară.

Conform art. 83 alin. (4) Cod fiscal, în cazul depistării de către contribuabil, după 31 martie, în declarația prezentată organelor fiscale sau în documentul cu privire la venitul societății, a greșelilor care au drept consecință necesitatea introducerii corectărilor în declarația fiscală sau în documentul cu privire la venitul societății, contribuabilul

are dreptul să prezinte, în condițiile prezentului cod, o dare de seamă corectată. Prezentarea dării de seamă corectate este temei pentru eliberarea de răspundere fiscală, dar este necesar de a menționa aici că în anumite cazuri aceasta ar fi doar una parțială. Conform art. 188 Cod fiscal, la prezentarea dării de seamă corectate, contribuabilului i se aplică majorarea de întârziere (penalitatea) pentru perioada respectivă. Considerăm că penalitatea este o măsură a răspunderii juridice (sancțiune financiară) (argumentele le vom aduce puțin mai tîrziu). Respectiv, contribuabilul va fi parțial eliberat de răspunderea financiară, și anume doar în baza art. 260 Cod fiscal (nerespectarea modului de întocmire și de prezentare a dării de seamă fiscale). Mai mult decît atît, conform art. 260 alin. (2¹) Cod fiscal, la prezentarea dării de seamă corectate, contribuabilului nu i se aplică amendă în cazul în care nu este prejudiciat bugetul. Considerăm că în cazul în care este calculată și achitată penalitatea, bugetul nu este prejudiciat, respectiv contribuabilul nu va putea fi sancționat conform art. 260 Cod fiscal.

Eliberarea de latura negativă a răspunderii financiare poate fi analizată drept sancțiune stimulatîvă, drept măsură a răspunderii financiare pozitive, ea îndeamnă subiectul încălcării la acțiuni licite ce au drept scop evitarea cauzării unui prejudiciu bugetului de stat.

Sancțiunile financiare pot consta și în acordarea reducerilor la achitarea impozitelor. Conform art. 282 alin. (2) din Codul fiscal, contribuabilii care achită suma integrală a impozitului (pe bunurile imobiliare) pentru anul fiscal în curs pînă la 30 iunie a anului respectiv beneficiază de dreptul la o reducere cu 15% a sumei impozitului ce urmează a fi achitat. Legea

fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală pe anul 2012, nr. 271 din 23.12.2011, de asemenea prevede, pentru anumite categorii de persoane fizice, o reducere de 50% din suma primei de asigurare obligatorie de asistență medicală, în cazul în care aceasta este achitată în termen de trei luni de la data intrării în vigoare a legii.

Drept o sancțiune stimulatîvă originală poate fi analizată aplicarea amnistiei fiscale și legalizarea capitalului, dar cu condiția că subiectul va îndeplini acțiunile licite indicate în actul de amnistie. În Republica Moldova, prin Legea nr. 111 din 27 aprilie 2007, a fost modificată Legea nr. 1164 din 24 aprilie 1997 pentru punerea în aplicare a titlurilor I și II din Codul fiscal, prin introducerea capitolului IV „Legalizarea capitalului și amnistia fiscală”. Astfel, prin urmarea procedurii descrise în legea menționată, contribuabilul poate deveni subiect al legalizării capitalului și amnistiei fiscale.

Reținem următoarele semne ale sancțiunilor financiare stimulative:

- sînt o parte componentă a normei stimulative financiare;
- participă la reglementarea relațiilor financiare;
- pot consta în acordarea anumitor scutiri/reduceri în achitarea impozitelor sau în micșorarea limitărilor juridice nefavorabile apărute în legătură cu săvîrșirea încălcării;
- sînt unul dintre mijloacele de asigurare a responsabilității juridice financiare;
- temeiul aplicării lor este comportamentul financiar licit, legat de atingerea rezultatului general recunoscut;
- dispun de o ordine procesuală distinctă de aplicare.

Astfel, în funcție de caracterul consecințelor conținute în sancțiu-



nile financiare, acestea pot fi clasificate în punitive și stimulative. La rândul lor, sancțiunile punitive se clasifică în sancțiuni ce conțin limitări cu caracter psihologic, patrimonial și organizațional, iar cele stimulative – în sancțiuni ce prevăd acordarea anumitor scutiri în achitarea impozitelor și în sancțiuni ce constau în micșorarea limitărilor juridice nefavorabile, apărute în legătură cu săvârșirea încălcării financiare.

În general, sancțiunile se împart în *absolut determinate* și *relativ determinate*. La rândul lor, sancțiunile relativ determinate pot fi împărțite în alternative cu indicarea limitelor minime și maxime ale pedepsei și relative cu indicarea doar a limitei maxime a pedepsei. Reieșind din numărul măsurilor pe care le conține sancțiunea, acestea pot fi împărțite în alternative și nealternative. O grupă distinctă o constituie sancțiunile financiare cumulative, adică sancțiunile care conțin două forme obligatorii de pedeapsă (de exemplu, în cazul sancțiunilor financiare, amenda și penalitatea). Într-o altă grupă pot fi delimitate sancțiunile care conțin pedepse principale și sancțiuni care conțin pedeapsa principală și pedeapsa complementară. În funcție de tipurile încălcărilor financiare, sancțiunile pot fi clasificate în fiscale, bugetare, valutare, bancar-publice.

Sancțiunile fiscale prevăzute de legislația Republicii Moldova sînt unele absolut determinate. Mărima amenzii fiscale este una fixă, fiind stabilită în lei (de ex., 1000 lei, 3000 lei, 6000 lei, 18 000 lei, 30 000 lei).

Amenda fiscală mai este stabilită și în cotă procentuală, această fiind de asemenea fixă și care urmează a fi calculată reieșind din sumele trecute la scăderi în perioada de nesuspendare a ope-

rațiunilor; din sumele înscrise în acest cont; din volumul de livrări impozabile, din valoarea țigaretelor cu filtru, aflate în stoc la momentul controlului, pornind de la prețul de vânzare cu amănuntul; din suma nedeclarată (diminuată) a venitului impozabil etc.

Amenda stabilită în cotă procentuală este o formă distinctă a sancțiunilor financiare. Considerăm că amenda-penalitate urmărește, în primul rând, repararea prejudiciului adus bugetului de stat prin săvârșirea încălcării financiare. A. Isaev menționează că orice prejudiciu adus Statului prin tănuirea valorilor impozabile, prin declararea venitului sau proprietății în volum micșorat, atrage în primul rând răspunderea civilă, obligația de a repara prejudiciul cauzat [20, p. 614].

Unele amenzi sînt stabilite în cotă procentuală fixă per zi. De exemplu, art. 259 alin. (5) din Codul fiscal prevede că neprezentarea sau prezentarea tardivă de către instituția financiară (sucursala sau filiala acesteia) la organul fiscal a informației despre înscrierea în contul bancar al contribuabilului a mijloacelor bănești, în cazul suspendării operațiunilor la acest cont, se sancționează cu amendă în mărime de 1% din suma înscrisă în cont pentru fiecare zi de neprezentare sau de întârziere. Menționăm că în acest caz nu este vorba despre penalitate, deși construcția sancțiunii este identică (procent pentru fiecare zi de întârziere).

Observăm că sancțiunile financiare pentru săvârșirea încălcărilor fiscale sînt stabilite fie în sume absolute, fie în cote procentuale absolute. Astfel, sancțiunile financiare pentru săvârșirea încălcărilor fiscale au un caracter nealternativ și absolut determinat și nu permit individualizarea răspunderii finan-

ciare a subiectului ce a comis încălcarea.

În literatura juridică de specialitate este răspîndită opinia potrivit căreia penalitatea nu ar fi o sancțiune. Unii autori o consideră măsură de protecție [21, p. 58; 22, p. 9], alții – drept una dintre modalitățile de asigurare a obligației [23, p. 19].

De exemplu, în opinia lui O. Boikov Codul fiscal nu prevede o formă de sine stătătoare de încălcare, cum ar fi neachitarea în termen a impozitului, și respectiv sancțiuni pentru această încălcare. În aceste cazuri „se calculează penalitatea la datoria contribuabilului, care nu este o măsură a răspunderii fiscale [...], dar reprezintă un mijloc de asigurare a executării obligației de achitare a impozitului [...] considerent din care se încasează indiferent de vinovăția contribuabilului” [22, p. 295]. Afirmția este valabilă și pentru Codul fiscal al Republicii Moldova. Mai mult decît atît, Codul fiscal al Republicii Moldova le dă dreptate și autorilor A. Brîzgalin și V. Zaripov, care consideră că penalitatea este unul dintre mijloacele de asigurare a obligației și nu se atribuie la categoria măsurilor răspunderii fiscale [23, p. 19]. Astfel, penalitatea este descrisă în capitolul 12 (Titlul V) din Codul fiscal intitulat „Asigurarea stingerii obligației, fiscale”. Potrivit art. 227 Cod fiscal, stingerea obligațiilor fiscale se asigură prin aplicarea de către organul fiscal sau alt organ abilitat a majorării de întârziere (penalității) la impozite și taxe, prin suspendarea operațiunilor la conturile bancare, cu excepția celor de la conturile de credit și provizorii (de acumulare a mijloacelor financiare pentru formarea sau majorarea capitalului social), prin sechestrarea bunurilor și prin alte măsuri prevăzute de prezentul titlu și de actele



normative adoptate în conformitate cu acesta.

S. Viktorov afirmă că penalitatea nu poate fi considerată drept măsură a răspunderii financiare nici din punct de vedere practic (avînd în vedere faptul cum aceasta este consfințită de legislație), nici din punct de vedere teoretic. Din punct de vedere economic, persoana care nu a efectuat plățile în termen nu va suporta limitări patrimoniale suplimentare în rezultatul achitării penalității. Plata penalității permite de a transfera în contul Statului acea parte a venitului care a fost obținută de către delincvent în rezultatul neefectuării plății la timp. Întrucît acest venit a fost dobîndit în mod ilicit, prin folosirea mijloacelor financiare străine, și drepturile asupra acestui venit aparțin nu delincventului, ci persoanei dreptul căreia a fost încălcat. Cu alte cuvinte, plata penalității nu implică mijloacele financiare proprii delincventului. Totodată, obligația de a achita penalitatea poate apărea și în lipsa componentei încălcării, astfel penalitatea va fi calculată chiar dacă fapta a fost comisă fără vinovăție, pe cînd măsurile răspunderii financiare pot fi aplicate doar în cazul existenței vinovăției [24, p. 178-185].

Considerăm totuși că au dreptate acei savanți care analizează penalitatea drept o varietate a sancțiunii ce prevede răspunderea financiară [25, p. 83; 26, p. 295], și aceasta din argumentele pe care le vom aduce în cele ce urmează.

Nu sînt convingătoare argumentele care exclud penalitatea din lista măsurilor răspunderii financiare, avînd în vedere faptul că aceasta se prezintă drept o modalitate de asigurare a executării obligației, or răspunderea juridică de asemenea este una dintre modalitățile de asigurare a obligațiilor. În acest con-

text, V. Hohlov menționează că penalitatea îndeplinește concomitent și funcția de măsură (formă) a răspunderii, și funcția de modalitate de asigurare a executării obligației [27, p. 81].

Nu poate fi reținut nici argumentul potrivit căruia penalitatea implică de fapt fonduri bănești care ar aparține Statului, și nu făptuitorului, or una din funcțiile răspunderii juridice este cea reparatorie.

Pentru încasarea penalității sînt caracteristice majoritatea semnelor răspunderii financiare. Achitarea în termen a impozitului este obligația contribuabilului, în cazul nerespectării (încălării) acestei obligații el capătă o nouă obligație, care nu exista anterior. Prin acțiunile sale contribuabilul încalcă un raport juridic regulator. Apare astfel o obligație suplimentară în cadrul raportului juridic de protecție. Prin realizarea obligației suplimentare făptuitorul suportă pierderi materiale.

Argumentul privind lipsa în capitolul dedicat încălcărilor a componentei încălcării în forma neachitării în termen a impozitului, dar și includerea penalității în capitolul despre asigurarea stingerii obligației fiscale, și nu în cel privind răspunderea fiscală, este unul neîntemeiat. Acest fapt este explicabil prin imperfecțiunea tehnicii legislative folosite în construcția articolelor Codului fiscal. Natura juridică a penalității trebuie elucidată reieșind din semnele ce o caracterizează, nu din faptul în ce capitol este amplasată. M. Karasev scrie despre mecanisme ascunse ale răspunderii fiscale, la care atribuie majorarea sumei impozitului, suspendarea operațiunilor în conturile contribuabilului [28, p. 43-52]. La mecanismele „ascunse” ale răspunderii din Codul fiscal trebuie atribuită

și penalitatea. Conform art. 228 alin. (3) Cod fiscal, pentru neplata impozitului, taxei în termenul și în bugetul stabilite conform legislației fiscale se plătește o majorare de întârziere, pentru perioada care începe după scadența impozitului, taxei și care se încheie în ziua plății lor efective inclusiv. Încălcarea obligației stabilite în art. 228 alin. (3) Cod fiscal (obligația de a plăti impozitele în termen) constituie o încălcare fiscală cu toate consecințele ce rezultă din această faptă juridică.

Penalitatea este împrumutată din dreptul civil, unde după îndelungate discuții a fost recunoscut caracterul său de măsură a răspunderii juridice civile. Caracterul punitiv al sancțiunii se manifestă în aceea că consecințele nefavorabile pentru partea care a săvîrșit încălcarea (plata amenzii, penalității și repararea prejudiciului) survin drept urmare a unei aprecieri negative, a condamnării comportamentului ei [29, p. 28].

Penalitatea financiară trebuie delimitată foarte clar de cea civilă. Conform p. 15 din Hotărîrea Plenului Curții Supreme de Justiție nr. 25 din 15.07.2002 cu privire la unele aspecte de aplicare a prevederilor legislației fiscale la examinarea litigiilor despre urmărirea impozitelor și taxelor, la aplicarea sancțiunilor de către organele fiscale, instanțele judecătorești vor ține cont de faptul că, potrivit art. 2 din Codul civil, raporturile fiscale nu creează raporturi civile, de aceea asupra acestor raporturi nu se extind prevederile Codului civil privind prescripția. Prin urmare, termenele de prescripție prevăzute de Codul civil nu se aplică atît în privința calculării și achitării la buget a impozitelor și taxelor, cît și în privința aplicării penalităților și amenzilor pentru încălcările depis-



tate pe orice perioadă de activitate a contribuabilului.

Avînd în vedere cele spuse, propunem două definiții pentru sancțiunea financiară, după cum vorbim despre sancțiunea financiară punitivă sau despre sancțiunea financiară stimulativă.

Sancțiunea financiară punitivă este partea componentă a normei juridice financiare care prevede măsurile constrîngerii statale aplicabile în cazul săvîrșirii încălcării financiare, care pot fi de ordin patrimonial, organizatoric sau psihologic, și care sînt aplicate de organele împuternicite într-o ordine procedurală proprie.

Sancțiunea financiară stimulativă este partea componentă a normei juridice financiare stimulative care prevede măsurile stimulării financiare în cazul săvîrșirii acțiunilor financiare licite, care pot consta în acordarea anumitor scutiri în achitarea impozitelor sau în micșorarea limitărilor juridice nefavorabile, apărute în legătură cu săvîrșirea încălcării financiare.

Drept concluzii reținem faptul că în legislația financiară în vigoare sînt prevăzute sancțiuni absolut determinate, fapt ce încalcă principiul individualizării și echității răspunderii juridice. De asemenea, este slab dezvoltată instituția stimulării financiare. Respectiv, considerăm că legislația financiară trebuie să evolueze în următoarele direcții: 1) stabilirea unor sancțiuni relativ determinate; 2) stabilirea cauzelor de înlăturare a răspunderii financiare; 3) perfecționarea instituției stimulării.

Recenzent:
Dumitru BALTAG,
doctor habilitat în drept,
profesor universitar

Referințe bibliografice

1. М. В. Карасева, Ю. А. Крохина. *Финансовое право*. Москва: Норма-М, 2001.
2. А. В. Андреев. *Финансово-правовые санкции*. Дисс. канд. юрид. наук. Москва, 1984.
3. Н. В. Сердюкова. *Финансово-правовая ответственность по российскому законодательству: становление и развитие*. Автореф. дисс. канд. юрид. наук. Томск, 2003.
4. Ю. Ю. Колисниченко. *Меры административного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах*. Журнал российского права, № 7/2002.
5. Т. А. Гусева, М. Х. Дракина. *Административная ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах*. Банковское право, № 2/2003.
6. Е. Х. Пастушенко. *Актуальные вопросы правового регулирования ответственности за нарушения банковского законодательства*. Правоведение, № 5/2002.
7. И. В. Хаменушко. *О правовой природе финансовых санкций*. Юридический мир, № 1/1997.
8. Ю. Н. Белошапко. *Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации*. Правоведение, № 5/2001.
9. М. Б. Разгильдиева. *Налоговая ответственность в системе юридической ответственности*. Правоведение, № 5/2002.
10. А. Ф. Ефремов. *Принципы законности и проблемы их реализации*. Тольятти: ВУиТ, 2000.
11. О. И. Юстус. *Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций*. Дисс. канд. юрид. наук. Саратов, 1997.
12. М. В. Карасева. *Финансовое право*. Москва: Юрист, 2002.
13. А.С. Емельянов. *Меры финансово-правового принуждения*. Правоведение, № 6/2001.
14. В. М. Баранов. *Поощрительные нормы советского социалистического права*, под ред. М. И. Байтина. Саратов, 1978.
15. М. И. Байтин. *Сущность права (современное нормативное пра-*

вопонимание на грани двух веков). Москва: ООО ИД «Право и государство», 2005.

16. В. В. Трофимов. *Поощрительные санкции и правообразование*. Государство и право, № 3/2000.

17. А. А. Николаев. *Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов*. Дисс. канд. юрид. наук. Москва, 1999.

18. В. А. Елеонский. *Поощрительные нормы уголовного права*. Харьков: Хабаров. высш. шк. МВД СССР, 1984.

19. А. В. Малько. *Стимулы и ограничения в праве*. Правоведение, № 3/1996.

20. А. А. Исаев. *Очерки теории и политики налогов*. Золотые страницы финансового права, т. 4., под ред. А. Н. Козырина. Москва, 2004.

21. Е. С. Ефремова. *Ответственность за совершение налоговых правонарушений: понятие, признаки, функции*. Правоведение, № 2/2002.

22. О. В. Бойков. *Налоговые споры в практике арбитражных судов*. Российская юстиция, № 11/1999.

23. А. В. Брызгалин, В. Запиров. *Комментарий основных положений Налогового Кодекса РФ*. Хозяйство и право, № 9/1999.

24. С. А. Викторов. *Правовая природа ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации об обязательном социальном страховании*. Налоги и финансовое право, № 3/2008.

25. А. А. Гогин. *Проблемы налоговой ответственности*. Тольятти: ВУиТ, 2003.

26. Д. А. Липинский. *Проблемы юридической ответственности*. СПб: Юридический центр прес, 2003.

27. В. А. Хохлов. *Обеспечение исполнения обязательств*. Самара, 1997.

28. М. В. Карасев. *Скрытые механизмы ответственности в Налоговом Кодексе*. Хозяйство и право, № 6/2003.

29. М. И. Брагинский, В. И. Иванов. *О функциях неустойки в хозяйственных отношениях*. Проблемы совершенствования законодательства: Тр. ВНИИСЗ, Вып. 10. Москва, 1977.