

Lilia DABIJA
magistru în drept
Radu ȚURCANU
magistru în drept

Repere legale privind realizarea controlului ulterior prin audit postvămuire

În *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* din 25 ianuarie 2013 a fost publicat Ordinul Serviciului Vamal „Cu privire la aprobarea Normelor metodologice privind realizarea controlului ulterior prin audit postvămuire și reverificarea declarațiilor vamale” nr. 63-O din 11.01.2013 (în continuare – Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013).

Este de menționat că actul normativ specificat este plasat pe site-ul Serviciului Vamal în directoriul „Transparența în procesul decizional”, având forma unui proiect de Hotărâre a Guvernului. Cu toate acestea, în final, Serviciul Vamal a expus procedura respectivă prin intermediul unui Ordin, ceea ce este destul de periculos, ținând cont de faptul că Serviciul Vamal va putea modifica aceste prevederi, fără o consultare cu alte instituții și cu agenții economici, la libera sa convingere.

Este de remarcat că acest Ordin reprezintă o continuitate a acțiunilor întreprinse de Serviciul Vamal în vederea reglementării modalității de realizare a controlului ulterior prin audit postvămuire (în continuare se întâlnește și sintagma „audit post-vămuire” utilizată în Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013).

I. PREVEDERILE LEGALE APLICABILE

În mod cronologic, acțiunile realizate și reliefate în cadrul legal sînt următoarele:

Controlul ulterior al declarației vamale, ca una din formele controlului vamal prevăzute de art. 185 al Codului vamal (în continuare – CV), a fost introdus prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 114 din 17.06.2010.

Raționamentul urmărit de legiuitor la acel moment viza alinierea cadrului legal autohton la prevederile legislației vamale europene în acest domeniu (Regulamentul (CE) nr. 450 din 2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de stabilire a Codului vamal comunitar (Codul vamal modernizat)).

Ulterior, prin Legea pentru modificarea și completarea unor acte legislative nr. 267 din 23.12.2011 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 13–14 din 13.01.2012) (în continuare – Legea nr. 267 din 23.12.2011), art. 1 din CV a fost completat cu noțiunea „*control ulterior*”, iar art. 185 – cu o nouă formă a controlului vamal – auditul postvămuire. Mai mult, însuși CV a fost completat cu o secțiune nouă – Secțiunea a 29¹ „Auditul postvămuire».

Astfel, conform prevederilor legale actuale, *controlul vamal* constă în îndeplinirea de către organul vamal a operațiunilor de verificare a mărfurilor, a existenței și autenticității documentelor; controlul ulterior al declarației vamale; controlul mijloacelor de transport; controlul bagajelor și al altor mărfuri transportate; efectuarea de anchete și alte acțiuni similare pentru a se asigura respectarea reglementărilor vamale și altor norme aplicabile mărfurilor aflate sub supraveghere vamală (art. 1 pct. 21) din CV).

Totodată, potrivit art. 1 pct. 21¹), *controlul ulterior* constă în verificarea informațiilor din declarația vamală și din documentele însoțitoare, verificarea existenței și autenticității documentelor prevăzute pentru derularea unei destinații vamale sau regim vamal, examinarea contabilității și a tuturor documentelor sub

orice formă, inclusiv computerizată, a mijloacelor de transport, a spațiilor de depozitare, a mărfurilor (în cazul în care acestea mai pot fi identificate).

Pe de altă parte, conform art. 202¹ alin. (1) din CV, auditul postvămuire este o formă de control vamal, care are drept scop verificarea respectării legislației în vigoare de către persoanele stabilite în Republica Moldova la momentul trecerii mărfurilor peste frontiera vamală a Republicii Moldova și plasării acestora sub o destinație vamală. Auditului postvămuire poate fi supusă orice persoană care are tangențe cu activitatea supusă auditului.

Prin urmare, în virtutea acestor prevederi, s-a creat confuzia că, deși urmăresc același scop, controlul ulterior și auditul postvămuire au fost calificate drept două forme diferite ale controlului vamal. Prin urmare, aceste norme pot duce la aplicarea concomitentă sau succesivă, în fond, a aceleiași activități de control vamal, dar cu denumiri diferite – control vamal și control ulterior.

Exemplu. *Organul vamal, în temeiul acestor prevederi, poate efectua controale diferite, care vor avea forma unui control ulterior și a unui audit postvămuire, dar esența cărora va fi aceeași. Astfel, același agent economic poate fi supus pe parcursul unei luni unui control vamal detaliat (toate importurile acestuia fiind atribuite la culoarul roșu de control), ceea ce presupune cheltuieli de timp și financiare suplimentare (cum ar fi: încărcarea și descărcarea tuturor mărfurilor, obținerea și prezentarea unor documente suplimentare, oferirea unor explicații suplimentare reprezentanților organelor vamale etc.).*

Totodată, același agent economic, cu referire la aceleași mărfuri, ulterior activității de import supuse controlului anterior descris, va mai putea fi, imediat sau ulterior, supus unui nou control, pe care organul vamal îl va califica deja de alt tip. Aceste controale, evident, vor afecta negativ activitatea agentului economic, odată ce procesul de activitate al acestuia va fi suspendat, ceea ce va genera pierderi, cheltuieli sporite, precum și beneficii ratate.

Conform prevederilor art. 27 din CV comunitar (Regulamentul (CE) nr. 450 din 2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de stabilire a Codului vamal comunitar (Codul vamal modernizat), art. 27 „Controlul a posteriori”, www.eur-lex.europa.eu), autoritățile vamale pot, după acordarea liberului de vamă și pentru a se asigura de exactitatea datelor furnizate în declarația vamală sau în declarația sumară, să verifice toate documentele și datele care se raportează la operațiunile privind mărfurile în cauză sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri. Aceste autorități pot, de asemenea, să examineze aceste mărfuri și/sau să preleveze eşantioane, dacă este încă posibil să se efectueze o asemenea verificare sau prelevare.

Aceste controale pot fi efectuate la sediul titularului mărfurilor sau al reprezentantului său, al oricărei persoane legate direct sau indirect, cu titlu profesional, de aceste operațiuni, sau al oricărei persoane care dispune de aceste documente și date din motive profesionale.

Astfel, conform normelor vamale comunitare, agentul economic nu este supus unor duble controale, controlul cel mai detaliat fiind cel efectuat nu la frontieră, ci cel ulterior. În Republica Moldova agentul economic este de două ori impus în calitate de plătitor pentru aceleași mărfuri: o dată în procesul de import al mărfurilor și a doua oară – în procesul de control ulterior asupra aceluiași mărfuri.

Esența controlului prin audit postvămuire

Controlul vamal se întemeiază, în mod esențial, pe analiza riscurilor, în scopul de a identifica sau de a evalua eventualele riscuri, precum și de a elabora măsurile de combatere a acestora. Anume, sub acest aspect, controlul activității agenților economici implicați în operațiuni comerciale externe se realizează prin auditul ulterior vămuirii, care este o metodă de a controla agenții economici prin examinarea conturilor și înregistrărilor acestora.

Această formă a controlului vamal se referă la acele mijloace de control, întemeiate pe controlul vamal ulterior efectuat după eliberarea mărfurilor de sub supravegherea vamală (adică după acordarea acestora a liberului de vamă). Scopul acestui control rezidă în verificarea exactității și autenticității declarațiilor și se referă la controlul agenților economici, datelor comerciale, sistemelor de afaceri, înregistrărilor și registrelor contabile.

Acest tip de control poate să ia în considerare operațiuni comerciale individuale sau să se refere la importurile și/sau exporturile efectuate într-o anumită perioadă de timp.

Auditul postvămuire poate fi efectuat în raport cu anumiți agenți economici, selectați în temeiul analizei de risc, sau în mod planificat, stabilit într-un program anual de audit. Mai mult, această modalitate a controlului vamal poate fi utilizată ca un criteriu pentru a oferi un tratament special anumitor agenți economici.

Esența acestui control comportă o abordare diferită, în comparație cu alte forme ale controlului vamal (cum ar fi: controlul mijloacelor de transport, controlul fizic al bagajelor și al altor mărfuri transportate), dictată de faptul că acesta presupune punerea imediată a mărfurilor în liberă circulație, ceea ce oferă agenților economici posibilitatea de a dispune de acestea.

Spre exemplu, în cazul aplicării de către organul vamal a acestei forme de control vamal, utilizând și tehnicile actuale de gestionare a riscurilor, organele vamale ar putea elibera de control majoritatea mijloacelor de transport, prin intermediul cărora se introduc pe teritoriul țării mărfuri ce traversează frontiera vamală (până la 80–90% din totalul acestora) și să rețină doar acele loturi de marfă care sînt conforme profilurilor de risc identificate. Cealaltă parte a mărfurilor, care nu a fost selectată în conformitate cu criteriile de risc stabilite, va fi pusă în liberă circulație imediat, dar aceasta poate fi eventual supusă controlului vamal ulterior. Un alt avantaj al acestei forme de control vamal constă în faptul că acesta este aplicabil tuturor regimurilor vamale, în special regimurilor vamale suspensive, care este dificil de verificat la frontieră și pot presupune utilizarea unor preferințe tarifare¹.

În domeniul auditului postvămuire pot fi identificați următorii indicatori de risc:

- rezultatele activității anterioare a agentului economic respectiv;
- starea financiară a agentului economic;
- probabilitatea ca mărfurile ce fac obiectul operațiunii vamale respective să fie fraudate;
- dacă mărfurile sînt supuse unui contingent, operațiunea cu acestea este una licențiată, acestea sînt supuse unor restricții anti-contrabandă.

Prin urmare, în cazul în care, în urma desfășurării auditului, organul vamal stabilește incorectitudini în declarațiile vamale, organul vamal va solicita corectarea declarațiilor vamale. Această procedură poate conduce la o plată suplimentară a drepturilor de import, inclusiv a penalităților. Concomitent, nu este exclusă tragerea agenților economici auditați la răspundere contravențională sau chiar penală.

II. PROCEDURA AUDITULUI POSTVĂMUIRE

În continuare vom examina cum se realizează auditul postvămuire în baza prevederilor art. 202¹ – 202⁹ din CV și Normelor metodologice privind realizarea controlului ulterior prin audit post-vămuire și reverificarea declarațiilor vamale, aprobate prin Ordinul Serviciului Vamal nr. 63-O din 11.01.2013 (în continuare – Norme metodologice).

Organul abilitat cu dreptul de control – auditul postvămuire este efectuat de organele vamale conform competențelor teritoriale. Prin urmare, această activitate este exercitată de Direcția control ulterior din cadrul Aparatului central al Serviciului Vamal și secțiile control ulterior din cadrul celor 7 birouri vamale (competența organului vamal în domeniul controlului este prevăzută și la art. 11 lit. j) din CV).

Personalul Direcției control ulterior are competență de control pe întreg teritoriul vamal național, iar pentru structurile corespondente din cadrul birourilor vamale competența teritorială este corespunzătoare biroului vamal. Mai mult, punctul 3 al Normelor metodologice prevede că „în cazul acțiunilor de control, care nu suferă amînare, personalul secțiilor control ulterior din cadrul birourilor vamale poate acționa și în afara razei teritoriale de competență, pe baza unei cereri motivate a șefului biroului vamal, aprobată de Directorul general al Serviciului vamal, sau din dispoziția acestuia”. Însă, niciun act normativ nu prevede

motivele care necesită a fi expuse în cerere astfel ca aceasta să fie considerată motivată și să servească drept temei pentru derularea unui control.

Exemplu. În temeiul procedurii legale descrise, unul și același agent economic poate fi supus unui control de către colaboratorii secției control ulterior din cadrul organului vamal unde acesta se deserveste și, concomitent sau peste o anumită perioadă de timp, poate fi supus unui alt control al aceleiași activități, dar de către colaboratorii Direcției control ulterior, care are competență de control pe întreg teritoriul vamal național.

Aceste prevederi pot aduce prejudicii majore activității agentului economic. Mai mult, aceste prevederi reprezintă o încălcare a normelor art. 16 din Legea cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător nr. 235 din 20.07.2006 (în continuare – Legea nr. 235 din 20.07.2006), care instituie principiul echitabilității (proporționalității) în efectuarea controlului asupra activității de întreprinzător. Prin alin. (6) lit. f) al acestui articol se stabilește dreptul de a ataca acțiunile organului de control.

De asemenea, art. 15 din Legea nr. 235 din 20.07.2006 prevede că activitatea autorităților administrației publice și/sau altor instituții abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control în relațiile cu întreprinzătorii trebuie să fie proporțională asigurării intereselor societății și protecției drepturilor întreprinzătorilor. Autoritățile administrației publice și/sau alte instituții abilitate prin lege cu funcții de reglementare și de control nu vor întreprinde acțiuni în exces necesităților atingerii scopurilor societății.

Prin urmare, agentul economic, care va fi supus controlului, în baza aceluiași temei, de către două entități vamale diferite, este în drept a se adresa în instanța de judecată, în virtutea prevederilor legale citate.

Notă. Conform prevederilor anexei la Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012 (Lista organelor abilitate cu dreptul de a iniția controale și de a acorda mandate de control în domeniile aferente), Serviciul Vamal este organ abilitat cu dreptul de a iniția controale în domeniul economico-financiar (vamal) întru respectarea măsurilor de politică economică, a drepturilor de import și de export la introducerea și scoaterea bunurilor de pe teritoriul Republicii Moldova, precum și întru respectarea regimului de circulație civilă a mărfurilor la introducerea și scoaterea bunurilor din regim vamal.

De menționat că, deși, potrivit art. 1 alin. (4) lit. c) din legea citată, organului vamal i se atribuie dreptul de a iniția controale, totuși procedura privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător, reglementată de aceasta, nu este aplicabilă controalelor efectuate în domeniile fiscal și vamal.

Obiectele supuse controlului – declarațiile vamale, mărfurile (în cazul în care acestea mai pot fi identificate), informațiile, datele, documentele **sub orice formă necesară**.

Notă. Sintagma „sub orice formă necesară” este abuzivă și netransparentă, ceea ce încalcă principiile previzibilității reglementării activității de întreprinzător, transparenței decizionale și **transparenței reglementării** activității de întreprinzător prevăzute de art. 4 din Legea nr. 235 din 20.07.2006.

Astfel, există pericolul ca un agent economic, care desfășoară, spre exemplu, atât activitate de import, cât și activitate de producție, în cadrul procesului de control vamal prin audit postvămuire a actelor și datelor referitoare la activitatea de import, va fi obligat să prezinte toate informațiile privind activitatea de producție a acestuia. Aceste prevederi, care permit organului vamal să desfășoare procedurile de control prevăzute în prezentul exemplu, vor afecta în mod direct, activitatea agentului economic atât cea de import, cât și cea de producție.

Mai ales că, potrivit prevederilor pct. 27 al Normelor metodologice, colaboratorii vamali dispun de dreptul de a sigila spațiile și încăperile. Astfel, există posibilitatea necondiționată a misiunii de audit de a bloca activitatea economică și de producție a unității controlate – dreptul de a sigila spațiile și încăperile se acordă pentru toate încăperile, pe orice durată, unica condiție legală fiind „pentru a asigura desfășurarea auditului”.

Dacă urmărim art. 27 din CV modernizat², constatăm că „organele vamale pot să verifice toate documentele și datele care se raportează la operațiunile privind mărfurile în cauză sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare implicând aceste mărfuri”.

Prin urmare, legislația vamală comunitară condiționează datele respective privind operațiunile comerciale concrete, dar nu lasă la discreția organului vamal calificarea acestora ca necesară, după cum procedează legislația autohtonă.

Considerăm că este rațională și oportună modificarea prevederilor art. 202¹ alin. (3) din CV în conformitate cu dispozițiile art. 27 din CV modernizat.

Subiectele supuse controlului – controlul se efectuează la persoanele definite în art. 1 pct. 6)–9), art. 202¹ alin. (5) din CV, adică la persoanele stabilite în Republica Moldova – întreprinderile, instituțiile, organizațiile care se află pe teritoriul Republicii Moldova, create conform legislației; persoanele juridice și persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător în conformitate cu legislația și care sînt înregistrate pe teritoriul Republicii Moldova; cetățenii Republicii Moldova; la persoane străine neprevăzute anterior, precum și la persoanele care trec mărfuri peste frontiera vamală – proprietarii mărfurilor, deținătorii de mărfuri, sau la oricare persoană legate direct sau indirect de aceste operațiuni ori ale oricărei persoane care dispune de documentele respective.

Notă. În temeiul prevederilor art. 202⁶ din CV, organul vamal este în drept să citeze orice persoană care are legătură directă sau indirectă cu activitatea auditată pentru a depune mărturii sau a prezenta informații, date, documente sub orice formă.

Exemplu. *Astfel, activitatea organului vamal, în contextul desfășurării controlului, va afecta nu doar entitatea auditată propriu-zis, ci și activitatea altor persoane, prin simpla calificare de către organele vamale că aceasta are „legătură directă sau indirectă cu aceste operațiuni sau că aceasta dispune de documentele respective”.*

Modelul citației respective este prezentat în anexa nr. 4 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Mai mult, conform alin. (3) al articolului citat, instituția financiară este obligată să prezinte organului vamal toate documentele pe care le deține referitoare la contul bancar al persoanei auditate și la operațiunile efectuate în acest cont pentru perioada (perioadele) supusă auditului postvămuire. Considerăm că această normă vine în contradicție cu normele stipulate în art. 13 din Legea instituțiilor financiare nr. 550 din 21 iulie 1995, conform căreia banca dispune de independență juridică, operațională, financiară și administrativă față de orice persoană, inclusiv față de Banca Națională, Guvern și alte autorități ale administrației publice.

De asemenea, prin aceste norme se încalcă și prevederile Legii cu privire la secretul comercial nr. 171-XIII din 06.07.1994. Astfel, informația ce constituie secret comercial referitoare la agentul economic supus auditării nu va mai fi protejată în condițiile legii, organul vamal fiind în drept, în temeiul prevederilor anterior descrise, să dispună de ea, precum și eventual să o folosească în scopuri ilegale, în raport cu activitatea acestui agent economic.

Locul desfășurării auditului

Auditul postvămuire poate fi efectuat atât la sediul, cît și în încăperile titularului mărfurilor sau ale reprezentantului său, ale oricărei persoane legate direct sau indirect de aceste operațiuni **ori ale oricărei persoane care dispune de documentele respective**, cu excepția celor utilizate exclusiv în scop de domiciliu și reședință, sau la sediul organelor vamale.

Notă. Sintagma „ori ale oricărei persoane care dispune de documentele respective” este, în opinia noastră, abuzivă, oferind astfel organului vamal dreptul de a efectua controlul, inclusiv la sediul sau încăperile oricărei persoane care dispune de documentele necesare, fără a stabili legătura condițională dintre aceasta și entitatea auditată propriu-zis. Articolul 27 din CV modernizat utilizează, în acest sens, textul „oricărei persoane legate direct sau indirect, cu titlu profesional, de aceste operațiuni, sau al oricărei persoane care dispune de aceste documente și date din motive profesionale”.

Exemplu. *În aceste circumstanțe, de asemenea, există pericolul ca un agent economic, care desfășoară, spre exemplu, atât activitate de import, cît și activitate de producție, în cadrul procesului de control vamal prin audit postvămuire, va fi obligat să pună la dispoziția organului vamal pentru control atât locul unde se*

afără acte referitoare la activitatea de import, cât și unde se desfășoară activitatea de producție. Cu atât mai mult că, potrivit art. 202⁴ alin. (2) lit. c) din CV, persoana auditată este obligată să asigure colaboratorilor vamali, pe parcursul desfășurării auditului postvămuire, accesul liber în sediu, spații de producție, în depozite și alte încăperi, cu excepția celor utilizate exclusiv în calitate de domiciliu și reședință, pentru inspectarea acestora.

Prevederile, care permit organului vamal de a desfășura procedurile de control prevăzute în prezentul exemplu, vor afecta, în mod direct, activitatea agentului economic, atât cea de import, cât și cea de producție.

Mai mult, persoana auditată este obligată, conform art. 202⁴ alin. (2) lit. f) din CV, să asigure condiții adecvate pentru efectuarea auditului postvămuire, să pună la dispoziție colaboratorilor vamali un birou, asigurând asistența necesară. Încălcarea acestei norme constituie o contravenție administrativă, conform normelor art. 287¹ alin. (3) din Codul contravențional, care se sancționează cu amendă de la 150 la 250 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere.

Noțiunea „condiții adecvate” este foarte vagă și nu are criterii obiective de evaluare. Prin urmare, organul vamal va putea califica subiectiv drept neexecutarea obligațiilor sale de către o companie auditată (cu sancțiunile respective) situațiile de oferire a diferitor spații de lucru, chiar și a celor care sînt adecvate din punct de vedere obiectiv.

Mecanismul de control – auditul postvămuire se efectuează în baza unui ordin de control emis de către directorul general al Serviciului Vamal, șeful biroului vamal sau persoanele împuternicite de aceștia.

Ordinul de efectuare a auditului postvămuire este emis în forma stabilită de anexa nr. 1 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013. Echipa de control este formată cel puțin din două persoane, cu desemnarea șefului grupului.

Este de remarcat că art. 202² alin. (8) din CV prevede că ordinul de efectuare a auditului postvămuire, precum și cel de suspendare sau de prelungire a auditului pot fi contestate, însă contestarea nu împiedică efectuarea controlului. Totodată, acesta reprezintă un act administrativ, în condițiile art. 2 din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10.02.2000. Prin urmare, procedura de contestare se va derula conform prevederilor Legii contenciosului administrativ.

Notă. Potrivit prevederilor art. 21 din Legea contenciosului administrativ, reclamantul poate solicita suspendarea executării actului administrativ contestat în instanța de contencios administrativ concomitent cu înaintarea acțiunii.

Or, norma prevăzută de 202² alin. (5) din CV constituie o derogare de la regula stabilită de Legea contenciosului administrativ. În opinia noastră, derogarea respectivă nu este argumentată, mai ales că nici nu este expres stipulată în art. 21 alin. (3) din Legea contenciosului administrativ. De altfel, norma respectivă necesită a fi revizuită și prin Hotărîrea Curții Constituționale nr. 18 din 11.12.2012 pentru controlul constituționalității unor prevederi din Legea contenciosului administrativ nr. 793-XIV din 10 februarie 2000 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 6 – 9/1 din 11.01.2013), prin intermediul căreia prevederile derogatorii respective au fost declarate neconstituționale.

Persoana auditată este informată despre efectuarea auditului postvămuire cu cel puțin 3 zile lucrătoare înainte de inițierea controlului, cu excepția controlului inopinat. Înștiințarea respectivă se efectuează printr-un aviz de audit post-vămuire/reverificare, al cărui model este prevăzut în anexa nr. 2 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Durata controlului. Controlul nu trebuie să depășească 2 luni de la data inițierii auditului postvămuire. **În cazuri întemeiate și justificate documentar**, perioada de control poate fi prelungită, dar nu mai mult de 6 luni.

Notă. Considerăm că sintagma „în cazuri întemeiate și justificate documentar” este incertă și necesită a fi substituită prin cazuri concrete în care organul vamal este în drept să prelungească perioada de control. În lipsa unor situații și cazuri certe, acesta va apela la diferite motive subiective, ceea ce poate provoca abuzuri și chiar riscuri de coruptibilitate.

Auditul postvămuire se efectuează în orele de lucru ale organului vamal și ale persoanei juridice sau fizice controlate.

Suspendarea efectuării controlului. Subiectul supus auditării poate solicita în scris organului vamal suspendarea efectuării controlului ulterior, o singură dată, pentru motive justificate documentar, pe un termen maxim de 30 de zile calendaristice, în conformitate cu art. 202² alin. (5) din CV.

De asemenea, art. 202² alin. (5) din CV prevede și dreptul organului vamal de a suspenda auditul în următoarele temeuri:

- a) intervenția unei forțe majore, constatată **în modul stabilit**;
- b) intentarea unui proces judiciar care are importanță pentru auditul postvămuire;
- c) solicitarea motivată (întemeiată și justificată documentar) a persoanei auditate, însă nu mai mult de 30 de zile.

Notă. Considerăm că sintagma „în modul stabilit” este incertă și netransparentă, deoarece nu stabilește cu certitudine modul sau actul normativ ce reglementează modul de constatare a intervenției forței majore.

Drepturile și obligațiile atât ale organelor vamale la exercitarea auditului postvămuire, cât și ale persoanei auditate sînt prevăzute la art. 202³ și art. 202⁴ din CV.

Printre drepturile organului vamal distingem și dreptul de a verifica clădirile, depozitele și alte încăperi, mijloacele de transport destinate transportării de mărfuri care au fost plasate sau urmează a fi plasate sub o destinație vamală, **precum și a altor obiecte**, cu excepția celor utilizate exclusiv în scop de domiciliu și reședință, în caz de necesitate să se efectueze sigilarea obiectelor respective.

În opinia noastră, sintagma „precum și a altor obiecte” este periculoasă din considerentul că prezintă un potențial risc coruptibil, care îi permite organului vamal să verifice și alte obiecte care nu au nicio relevanță asupra activității comerciale desfășurate de entitatea auditată. Astfel, agentul economic va fi obligat să prezinte informația referitoare și la alte activități. De exemplu, dacă, pe lângă import, agentul economic desfășoară și activitate de perfecționare activă, el va trebui să prezinte și informația referitoare la cel din urmă regim vamal, deși acesta nu este supus auditului postvămuire.

Referitor la dreptul organului vamal de a ridica de la persoanele auditate informații, date, documente sub orice formă necesară verificării, menționăm că forma actului de ridicare este prezentată în anexa nr. 3 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Vis-a-vis de acest drept opinăm că el este abuziv. Atribuirea unor astfel de funcții organului vamal va crea un precedent pentru legislația națională, în virtutea căruia, ulterior, vor solicita aplicarea acestor practici și alte instituții de control. Mai mult, acțiunile colaboratorilor vamali vor purta un caracter subiectiv și abuziv din considerentul că cadrul normativ nu stabilește criterii clare de acțiune și, în mod special, de sancționare a acestora.

Notă. Menționăm că, potrivit prevederilor art. 202⁵ alin. (2) din CV, persoanele care desfășoară tranzacții economice externe sînt obligate să păstreze documentele aferente acestor operațiuni, în scopul desfășurării auditului postvămuire, pentru o perioadă de **5 ani calendaristici**, care se calculează în modul următor:

- a) în cazul mărfurilor puse în liberă circulație cu drepturi de import reduse sau zero, în funcție de destinația lor finală – de la sfîrșitul anului calendaristic în care ele încetează a mai fi supuse supravegherii vamale;
- b) în cazul mărfurilor puse în liberă circulație în alte împrejurări decît cele stabilite la lit. a) sau al mărfurilor declarate pentru export – de la sfîrșitul anului calendaristic în care sînt acceptate declarațiile de punere în liberă circulație sau cele de export;

c) în cazul mărfurilor plasate sub orice destinație vamală – de la sfârșitul anului calendaristic în care destinația a fost încheiată.

Pe de altă parte, art. 187 alin. (5) din CV prevede că „documentele necesare efectuării controlului vamal trebuie să fie păstrate de către persoane nu mai puțin de 6 ani”.

Mai mult, conform prevederilor art. 128 alin. (1) lit. d) din CV, termenul de prescripție pentru stingerea obligației vamale este de 6 ani.

În acest context, agentul economic va fi obligat să păstreze documentele necesare nu cinci ani, cum prevede art. 202⁵ alin. (2) din CV, ci șase ani, pentru eventualitatea în care asupra activității acestuia se vor desfășura și alte forme de control vamal. Or, păstrarea acestor documente pe un termen mai mare decât cel indicat la art. 202⁵ alin. (2) implică anumite cheltuieli suplimentare pentru agentul economic (spații de depozitare, condiții speciale, salarizarea personalului care este obligat să le păstreze și să le mențină în ordine etc.).

Tipuri de control. Controalele sînt de două tipuri: audit postvămire programate și audit postvămire inopinate.

În cazul auditului postvămire programat se înștiințează în prealabil persoana stabilită în țară, cu scopul de a nu-i perturba activitatea curentă și pentru ca aceasta să fie în măsură de a pune la dispoziția membrilor echipei de audit postvămire un spațiu de lucru adecvat, registrele și evidențele financiar-contabile sau înscrisurile, inclusiv cele pe suport informatic, care au legătură directă ori indirectă cu mărfurile și bunurile ce fac obiectul comerțului extern, de a permite accesul la spațiile de depozitare a mărfurilor și bunurilor, asigurînd prezența persoanelor competente, de a pune la dispoziție datele și informațiile pe care le dețin referitor la acele mărfuri și bunuri.

În cazul auditului postvămire inopinat, comunicarea avizului de audit post-vămire/reverificare nu este obligatorie atunci cînd solicitarea de control este efectuată de persoana care urmează să fie auditată sau căreia urmează să i se verifice declarația vamală.

Astfel, unul și același agent economic poate fi supus unui control programat, conform procedurii legale stabilite, și unui control inopinat, în același timp sau în perioada imediat următoare, pe aceleași temeuri, ceea ce îi va crea agentului economic prejudicii majore (suspendarea activității pe durata controlului, cauzată de impedimentele create în procesul de derulare a acestuia, prejudicii privind venitul ratat etc.).

Mai mult, agentul economic, nefiind informat despre efectuarea unui control inopinat, desfășurîndu-și activitatea în mod firesc, după un program în prealabil stabilit, este supus subit controlului inopinat. În această situație el riscă să nu fie pregătit în mod adecvat, în special să nu dispună de toate documentele pe care organul vamal le va solicita. Or, în condițiile art. 287¹ din Codul contravențional, această acțiune atrage răspundere contravențională – amendă în mărime de la 300 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice.

Forme, proceduri și metode de control. Conform prevederilor art. 18, 19 și 20 din Normele metodologice, acțiunile de control ulterior prin audit postvămire se pot desfășura în următoarele forme:

a) control general, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor operațiunilor vamale pentru o perioadă determinată;

b) control parțial, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor operațiuni vamale pentru o perioadă determinată;

c) control repetat, care reprezintă activitatea de verificare în cazul în care rezultatele controlului ulterior exercitat anterior sînt neconcludente, incomplete sau nesatisfăcătoare, ori dacă ulterior au fost depistate circumstanțe ce atestă existența unor semne de încălcare vamală/fiscală și, prin urmare, se impune un nou control ulterior.

De asemenea, organele de control ulterior pot aplica următoarele proceduri de control:

a) control inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal ca urmare a unei sesizări sau unor indicii cu privire la existența unor fapte de încălcare a reglementărilor vamale sau a altor dispoziții aplicabile, fără înștiințarea prealabilă a persoanei controlate;

b) control prin contrapunere – în cazul în care în procesul desfășurării auditului post-vămuire este necesară stabilirea anumitor fapte și circumstanțe în baza documentelor sau mărfurilor care se află în posesia altei persoane cu care persoana auditată are sau a avut relații economice și/sau financiare.

Metode de control: control prin sondaj, control total și control electronic.

Notă. Considerăm că normele respective reprezintă o reglementare a activității de întreprinzător, în sensul art. 3 al Legii nr. 235-XVI din 20 iulie 2006. Mai mult, aceste norme poartă un caracter primar, or, conform art. 14 din Legea nr. 235 din 20 iulie 2006, normele materiale și procedurale de inițiere, desfășurare și lichidare a afacerii, precum și de control asupra afacerii, se stabilesc prin legi. O astfel de cerință imperativă este reliefată și în art. 9 din Legea privind actele legislative nr. 780 din 27.12.2001.

După finalizarea auditului postvămuire, membrii echipei de control vor întocmi un dosar de audit postvămuire în care vor fi cusute, sigilate și numerotate toate actele emise.

Reverificarea declarației vamale

În cazul în care organul vamal depistează iregularități sau încălcări ale legislației vamale/fiscale, la finalizarea reverificării uneia sau mai multor declarații vamale, acesta va întocmi un proces-verbal de reverificare a declarațiilor vamale și, după caz, decizia de regularizare.

Procesul-verbal de reverificare a declarațiilor vamale este un act procedural care se procesează la actul de audit post-vămuire, în care se consemnează iregularitățile constatate, normele încălcate, valoarea obligațiilor vamale în situațiile în care s-a constatat apariția acestora.

Conform prevederilor Normelor metodologice, se instituie *de jure* două proceduri separate de control: auditul post-vămuire și reverificarea declarațiilor. Totuși, *de facto*, constatăm că acestea sînt, în esență, proceduri de control similare: ambele prevăd posibilitatea audierii agentului economic, ridicarea documentelor acestuia, o anumită blocare a activității economice și de producție, posibilitatea necondiționată de prelungire a acestuia etc.

Prin urmare, sîntem în ipostaza în care unul și același agent economic poate fi din start supus unui control riguros, care va avea un impact negativ asupra activității sale, iar imediat după finisarea acestuia poate fi supus și unui alt control al activității economice, dar cu o altă denumire.

Cu atît mai mult că pct. 5 din Normele metodologice prevede că Direcția control ulterior și secțiile control ulterior din cadrul birourilor vamale desfășoară activități de control ulterior prin audit post-vămuire sau reverificare, inclusiv în situațiile de reverificare a declarațiilor vamale pentru care s-a acordat liber de vamă, fără efectuarea controlului vamal documentar și/sau fizic; de reverificare a declarațiilor depuse la biroul vamal, pentru care se prezumă că dispozițiile legale au fost aplicate pe baza unor informații inexacte sau incomplete.

Pentru derularea procesului de reverificare a declarațiilor vamale a fost modificată și schema tehnologică a birourilor vamale, cu crearea unei secții speciale, abilitată cu dreptul de a reverifica orice declarație vamală, după ce aceasta a fost validată de organul vamal. În cadrul acestui proces, organul vamal poate să solicite prezența agentului economic în vederea acordării unor explicații suplimentare și prezentării unor informații suplimentare. Procesul se poate finaliza cu întocmirea proceselor-verbale de reverificare a declarațiilor vamale, care au aceeași valoare și statut juridic ca și actul de audit post-vămuire. Adică agentul economic poate fi sancționat pecuniar (achitarea drepturilor de import și a penalităților eventual stabilite în urma reverificării).

Cel mai periculos este faptul că, în urma procesului de reverificare a declarațiilor vamale validate, nu este exclusă demararea procedurii de audit post-vămuire, agentul economic fiind expus riscului de a fi dublu sancționat pentru aceeași încălcare.

Actele de control

În procesul de efectuare a controlului ulterior organele vamale perfectează următoarele acte:

- a) Procesul-verbal de examinare preliminară a rezultatelor auditului post-vămuire;
- b) Actul de audit post-vămuire;
- c) Procesul-verbal de reverificare a declarațiilor vamale;
- d) Nota de constatare;
- e) Nota de prezentare;
- f) Decizia de regularizare.

Procesul-verbal se întocmește în cazul când, în procesul auditului post-vămuire, s-au constatat încălcări ale legislației. Conținutul orientativ al actului este prezentat în anexa nr. 8 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Actul de audit post-vămuire se întocmește și se semnează de către echipa de control și de persoana auditată sau de reprezentantul acesteia chiar și în caz de dezacord asupra conținutului acestuia, în termen de 10 zile lucrătoare de la finalizarea acțiunilor de control.

Conținutul orientativ al actului este prezentat în anexa nr. 9 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Notă. Conform prevederilor art. 202⁹ alin. (4) din CV, rezultatele auditului postvămuire pot fi contestate de către persoana auditată, în conformitate cu procedurile stabilite de legislație. Alin. (3) al aceluiași articol prevede că, în baza actului de audit post-vămuire, organele vamale *întreprind măsuri de calculare și încasare a obligațiilor vamale datorate*, conform procedurii stabilite de legislație.

Considerăm drept netransparentă lipsa unei norme clare ce ar indica asupra prevederilor legale, conform cărora actul de audit post-vămuire poate fi contestat în instanța de judecată.

Conform Hotărârii Plenului Curții Supreme de Justiție „Cu privire la practica examinării în contencios administrativ a litigiilor legate de aplicarea legislației vamale” nr. 4 din 24.12.2010, procesele-verbale și actele (rapoartele) întocmite în baza controlului efectuat constituie acte preparatorii, care pot fi contestate în instanța de contencios administrativ, concomitent cu actul administrativ contestat.

În cazul în care prin aceste acte se aplică sancțiuni pecuniare aferente taxelor și impozitelor sau sancțiuni de altă natură, actele menționate pot fi contestate în ordinea contenciosului administrativ.

Prin urmare, în temeiul celor invocate, procesul-verbal va putea fi contestat în instanța de judecată, concomitent cu contestarea actului final, adică a deciziei de regularizare, iar actul de audit post-vămuire, în temeiul normelor art. 202⁹ alin. (3) din CV, va putea fi contestat separat, conform procedurii stabilite de Legea contenciosului administrativ.

În sensul art. 288 din CV, în coroborare cu art. 14 din Legea contenciosului administrativ, actele organelor vamale, ale colaboratorilor vamali, acțiunile sau inacțiunile acestora vor fi contestate inițial în Serviciul Vamal.

Legislația vamală prevede în mod expres respectarea în mod obligatoriu a procedurii prealabile de soluționare a litigiilor ce rezultă din raporturile vamale, de aceea nerespectarea procedurii de soluționare extrajudiciară a contestațiilor are drept consecință restituirea cererii de chemare în judecată în baza art. 170 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură civilă nr. 225-XV din 30.05.2003 sau scoaterea acesteia de pe rol, în temeiul art. 267 lit. a) al aceluiași Cod.

Procesul-verbal de reverificare a declarațiilor vamale se procesează conform procedurii stabilite la actul de audit post-vămuire.

Conținutul orientativ al procesului-verbal de reverificare a declarațiilor vamale este prezentat în anexa nr. 10 la Ordinul nr. 63-O din 11.01.2013.

Nota de constatare se întocmește atunci când pe parcursul controlului se fac constatări a căror reconstituire ulterioară nu este întotdeauna posibilă sau care nu pot fi dovedite și în alte situații apreciate de organele de control.

Nota de prezentare este un act unilateral de uz intern, emis de către membrii echipei de control, în scopul informării conducerii organului de control despre rezultatul activității de control ulterior, care se anexează la actul de audit post-vămuire.

Decizia de regularizare, conform prevederilor art. 127¹³ din CV, reprezintă un document de o formă stabilită de Serviciul Vamal, întocmit de organele vamale, care servește drept dovadă a apariției obligației vamale și a măsurilor de politică economică și care este obligatoriu din momentul aprobării de către conducerea organului vamal.

Forma deciziei de regularizare este stabilită în Ordinul Serviciului Vamal „Privind formularul, modul de completare și utilizare a deciziei de regularizare” nr. 267-O din 02.10.2009.

Decizia de regularizare se perfectează în baza actului de audit post-vămuire și a procesului-verbal de reverificare, după caz. Acest act constituie *titlu de creanță* și este un act administrativ care poate fi contestat în conformitate cu Codul vamal și Legea contenciosului administrativ.

Mai mult, în virtutea normelor art. 11 din Codul de executare al Republicii Moldova nr. 443-XV din 24.12.2004, deciziile de regularizare întocmite de Serviciul Vamal reprezintă documente executorii.

Decizia de regularizare, emisă în baza procesului-verbal de reverificare, precum și a actului de audit post-vămuire, constituie actul prevăzut pentru încheierea din oficiu a regimurilor vamale suspensive sub care au fost plasate mărfurile.

Menționăm că pct. 79 din Normele metodologice prevede că, în cazurile când obligațiile vamale recalculat nu pot fi încasate de la plătitorul vamal pe numele căruia a fost emisă decizia de regularizare, *organul vamal va emite o altă decizie de regularizare* pe numele persoanei solidar responsabile cu plătitorul vamal, în baza art. 127²-127⁶, 127⁸-127¹¹ din CV.

Sanctiuni

În cazurile în care se constată apariția unei obligații vamale, organul vamal purcede la aplicarea diferitor măsuri în vederea asigurării executării deciziilor de regularizare, care reprezintă titluri de creanță.

Procedura de executare se desfășoară înainte de expirarea termenelor scadente prevăzute de art. 128 alin. (1) lit. d) din CV (6 ani).

Modalitățile de stingere a obligației vamale sînt prevăzute la art. 128 din CV, acestea fiind:

- a) plata acesteia;
- b) renunțarea la încasare, în cazul când se constată că este nedatorată;
- c) anularea, ca o consecință a anulării declarației vamale;
- d) expirarea termenului de prescripție de 6 ani;
- e) insolvabilitatea plătitorului vamal, constatată pe cale judecătorească;

- f) confiscarea definitivă a mărfurilor;
- g) distrugerea mărfurilor din dispoziția organului vamal sau abandonarea acestora în favoarea statului;
- h) distrugerea sau pierderea mărfurilor cauzată de o forță majoră;
- i) scăderea cantitativă a mărfurilor, ca urmare a unor factori naturali, pentru partea corespunzătoare procentului de scădere.

Perceperea drepturilor de import și de export se desfășoară conform dispozițiilor art. 129 din CV.

În scopul implementării prevederilor art. 128³ din CV, a fost aprobată Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Regulamentului privind stingerea obligației vamale și/sau a sumelor plătite în plus al căror termen de prescripție a expirat nr. 1000 din 28.12.2012 (*Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 1–5 din 04.01.2013).

Conform pct. 9 al acestui Regulament, după expirarea termenului de prescripție, organul vamal nu va mai întreprinde măsuri de executare silită în vederea încasării obligației vamale, efectuând stingerea acesteia.

Este de menționat că, potrivit prevederilor art. 287¹ „Împiedicarea activității în cadrul auditului postvămuire” din Codul contravențional nr. 218-XVI din 24.10.2008 (introdus prin Legea nr. 267 din 23.12.2011, în vigoare de la 13.01.2012), se prevăd următoarele sancțiuni:

- lipsa sau neasigurarea integrității documentelor aferente tranzacțiilor economice externe, precum și ținerea neconformă a evidenței contabile a acestora

se sancționează cu amendă de la 300 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice;

- împiedicarea controlului vamal în cadrul auditului postvămuire prin neasigurarea accesului în sediu, încăperi de producție, depozite și în alte încăperi (cu excepția încăperilor utilizate exclusiv ca spațiu locativ), prin neprezentarea de explicații, date, informații și documente necesare organului vamal asupra problemelor care apar în timpul controlului, prin alte acțiuni sau inacțiuni

se sancționează cu amendă de la 50 la 100 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 200 la 300 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere și/sau cu amendă de la 400 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei juridice;

- neasigurarea condițiilor corespunzătoare pentru efectuarea auditului postvămuire, neacordarea unui spațiu de lucru în birou, precum și neasigurarea asistenței necesare

se sancționează cu amendă de la 150 la 250 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere;

- neasigurarea integrității sigiliilor aplicate de către colaboratorii vamali în cadrul efectuării auditului postvămuire

se sancționează cu amendă de la 100 la 150 de unități convenționale aplicată persoanei fizice, cu amendă de la 250 la 500 de unități convenționale aplicată persoanei cu funcție de răspundere.

III. CONCLUZII

În urma analizei prevederilor normative sus-menționate conchidem că Ordinul Serviciului Vamal „Cu privire la aprobarea Normelor metodologice privind realizarea controlului ulterior prin audit post-vămuire și reverificarea declarațiilor vamale” nr. 63-O din 11.01.2013 stabilește norme juridice cu impact asupra activității de întreprinzător. În acest sens, se constată că emiterea acestuia a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art. 13 al Legii cu privire la principiile de bază de reglementare a activității de întreprinzător nr. 235-XVI din 20.07.2006, art. 37 al Legii privind actele normative ale Guvernului și ale altor autorități

ale administrației publice centrale și locale nr. 317-XV din 18.07.2003, precum și a celor stipulate în punctele 3 și 4 ale Metodologiei de analiză a impactului de reglementare și de monitorizare a eficienței actului de reglementare, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 1230 din 24.10.2006 (în partea ce ține de obligativitatea elaborării actului de analiză a impactului de reglementare).

Mai mult, în prezentul articol am demonstrat că actul normativ citat inserează unele norme care stabilesc Serviciului Vamal atribuții și competențe exagerate (a se vedea pct. 18, 29, 30, 33, 37, 38, 71, 79 etc.), ceea ce acordă organului vamal anumite drepturi abuzive în raport cu mediul de afaceri. Or, conform art. 14 din Legea nr. 235 din 20.07.2006, *normele materiale și procedurale de inițiere, desfășurare și lichidare a afacerii, precum și de control asupra afacerii, se stabilesc prin legi.*

În contextul celor expuse mai sus, considerăm inerentă revizuirea conceptuală a Ordinului nr. 63-O din 11.01.2013, în caz contrar, activitatea comercială externă desfășurată de către agenții economici, va fi grav afectată.

¹ *Regimurile vamale suspensive sînt indicate în art. 23 alin. (1) pct. 2) din CV.*

² *Regulamentul (CE) nr. 450 din 2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de stabilire a Codului vamal comunitar (Codul vamal modernizat), art. 27 „Controlul a posteriori”.*