

METODE DE CONTROL FISCAL ȘI MANAGEMENTUL ELEMENTELOR ADMINISTRĂRII FISCALE

Viorel VÎLCU, Gheorghîța DIMA, Constantin DUDĂU, Nicolae DEMIDOV

Universitatea Liberă Internațională din Moldova

Un rol important în evoluția tranziției la principiile economiei de piață revine sistemului fiscal. La baza sistemului fiscal stă aparatul de administrare, cu formele și metodele de exercitare și activitate ale acestuia. Conform practicii internaționale, controlul fiscal poate fi efectuat prin două grupe de metode: metode directe și metode indirecte de control. În scopul asigurării unei transparențe în cadrul planificării și efectuării controalelor fiscale, pentru evitarea efectuării controalelor ineficiente, e necesar ca planificarea să fie efectuată conform unor criterii de risc.

Cuvinte-cheie: control fiscal, administrare fiscală, contribuabil, serviciu fiscal, taxe, impozite.

METHODS OF FISCAL AND MANAGEMENT CONTROL OF FISCAL MANAGEMENT

An important role in the evolution of transition to market economy principles is the tax system. The tax system is based on the device management, forms and methods of exercise and activity. According to international practice tax audit may be conducted by two groups of methods: direct methods and indirect methods of control. In order to ensure transparency in the planning and fiscal checks to avoid inefficient checks, it is necessary that planning is carried out according to risk criteria.

Keywords: fiscal control, tax administration, tax payer, tax service, taxes.

Un rol important în evoluția tranziției la principiile economiei de piață revine sistemului fiscal. La baza sistemului fiscal stă aparatul de administrare, cu formele și metodele de exercitare și activitate ale acestuia. Conform practicii internaționale, controlul fiscal poate fi efectuat prin două grupe de metode: metode directe și metode indirecte de control.

La *metodele directe* se referă procedeele de control, legate de aprecierea veridicității și obiectivității activității contribuabilului din punct de vedere contabil și fiscal, prin verificarea documentelor de evidență contabilă și a altor documente aferente calculării și achitării obligațiilor fiscale, cu utilizarea diferitelor procedee de control fiscal.

În acest caz, controlul nemijlocit al contribuabilului este cel mai eficient tip de control care contribuie la îmbunătățirea nivelului de organizare a contabilității și disciplinează contribuabilul din punct de vedere fiscal.

La al doilea grup de metode se referă *metodele indirecte* de control. La aceste metode se recurge în cazurile în care contribuabilul nu poate fi găsit, dacă în timpul controlului fiscal sumele impozitelor și taxelor care urmau să fie vărsate la buget nu pot fi determinate din lipsă de evidență contabilă ori dacă contribuabilul nu prezintă dările de seamă fiscale, efectuând ulterior recalcularea lor după restabilirea evidenței, în conformitate cu legislația, sau după prezentarea documentelor respective [1].

Metodele și sursele indirecte de control includ: tipul și natura activităților practicate de contribuabil; mărimea capitalului contribuabilului; veniturile din vânzări; numărul de angajați; diferența dintre caracteristicile cantitative și cele calitative ale materiei prime, ale altor materiale procurate și ale celor folosite în producție; chiria imobilului folosit în afaceri; rulajul mijloacelor bănești și soldul lor pe conturile bancare; compararea cheltuielilor cu veniturile contribuabilului; proprietatea persoanei cu funcție de răspundere (locuința, automobilul etc.) procurată sau folosită în scopuri personale; informații de la instituțiile financiare (sucursale sau filiale ale acestora), birourile notariale, organele vamale, organele poliției, Agenția de Stat Relații Funciare și Cadastru, bursele de valori privind tranzacțiile și operațiunile efectuate de contribuabil și datele despre el; alte obiective, procese și fenomene, informații și date care denotă suma obligației fiscale a contribuabilului [2].

În practica controlului fiscal, printre factorii care pot determina inițierea acestor controale prin utilizarea metodelor și surselor indirecte cel mai des se întâlnesc:

- ✓ cazurile în care se dețin documente contabile sau juridice ale unor agenți economici în relații cu firmele aflate în cautare (delicvente) sau dacă este știut că indicii din documentele deținute n-au fost trecuți prin evidența contabilă a entității;

- ✓ stabilirea unor divergențe dintre indicatorii din dările de seama prezentate către organul de statistică și alte organe de stat și dările de seamă la Serviciul fiscal;
- ✓ cazurile depistării efectuării unor tranzacții bancare în proporții mari și când indicatorii din baza de date a Serviciului fiscal diferă mult sau, în genere, nu se prezintă dări de seamă fiscale;
- ✓ deținerea unor informații de la organele vamale ce dovedesc că agenții economici au declarat la Serviciul fiscal tranzacțiile de import/export în volum mult mai mic decât cel real;
- ✓ depistarea la agenții economici a tranzacțiilor de returnare a mărfurilor în permanență cu reduceri de prețuri;
- ✓ cazurile de procurări a mărfurilor și serviciilor ce n-au nimic comun cu genurile de activitate ale agentului economic;
- ✓ depistarea agenților economici la care fondatorii sunt persoane ce dețin statutul de fondatori și în firmele cu activitate dubioasă date în căutare;
- ✓ cazurile în care agenții economici prestează diferite servicii, livrează mărfuri, însă verificarea faptică stabilește că agentul economic nu deține patrimoniul cu care ar putea presta aceste servicii (deseori, se întâlnesc în ramura construcției, când tranzacțiile economico-financiare se efectuează fără suport material și financiar);
- ✓ depistarea și deținerea documentelor contabile ilegal editate, a documentelor contabile întocmite eronat, care prezintă suspiciuni;
- ✓ alte situații neordinare, care pun la îndoială legalitatea activității de întreprinzător a agentului economic corespunzător.

În cadrul administrării fiscale, în scopul de a supune verificării plenitudinea declarării livrărilor de mărfuri și a veniturilor aferente, mai cu seamă în activitățile greu controlabile, cum ar fi comerțul cu ridicata și amănuntul, alimentația publică, industria extractivă (piatră, nisip), prestarea serviciilor hoteliere, de transport și comunicații, organul fiscal este în drept să instituie posturi fiscale.

Postul fiscal se creează de organul fiscal în scopul prevenirii și depistării cazurilor de încălcare fiscală, inclusiv a cazurilor de eschivare de la stingerea obligațiilor fiscale, precum și în scopul exercitării altor atribuții de administrare fiscală. Posturile fiscale pot fi staționare și mobile.

Postul fiscal staționar este amplasat într-un loc stabil și special amenajat, unde își exercită atribuțiile.

Postul fiscal mobil, asigurat cu mijloace tehnice, inclusiv de transport, se deplasează, după caz, în raza teritoriului controlat.

Postul fiscal este constituit din cel puțin un funcționar fiscal și, în funcție de caz și de modul efectuării controlului, din colaboratori ai organelor afacerilor interne sau ai unui alt organ [3].

Estimarea obligațiilor fiscale prin efectuarea controlului fiscal cu instituirea posturilor fiscale se efectuează pentru perioada de la începutul anului fiscal până la finalizarea activității ultimului post fiscal.

În scopul aplicării prevederilor legii menționate mai sus, este necesară respectarea cumulativă a condițiilor ce urmează:

- ✓ posturile fiscale au fost instituite nu mai puțin de două ori pe parcursul anului fiscal;
- ✓ perioadele de funcționare a posturilor fiscale vor constitui nu mai puțin de 30 de zile, iar diferența între perioadele de activitate nu va fi nu mai mică de 60 de zile;
- ✓ livrările de mărfuri și servicii, în medie pe zi, până la și între perioadele funcționării posturilor fiscale sunt mai mici de 75 la sută, față de livrările, în medie pe zi, înregistrate în perioada funcționării posturilor fiscale.

Estimarea obligațiilor fiscale se efectuează pentru perioada de la începutul anului fiscal până la instituirea primului post fiscal și între perioadele de funcționare a posturilor fiscale, pentru lunile în care media zilnică de vânzări înregistrată în evidența agentului economic este mai mică decât media zilnică înregistrată în perioadele de funcționare a posturilor fiscale.

Un principiu de bază al administrării fiscale prevede că trebuie să se realizeze o impozitare echitabilă a tuturor contribuabililor și un tratament fiscal egal al tuturor.

Pentru eficiența maximă a sistemului fiscal, ar fi ideal să poată fi verificați toți contribuabilii, dar aplicarea în practică a acestui obiectiv nu este posibilă din cauza insuficienței de resurse umane și materiale ale administrației fiscale.

În aceste condiții, rolul managementului fiscal este de a planifica numărul și tipul controalelor fiscale, care vor fi efectuate pe o anumită perioadă de timp.

Scopul planificării controalelor fiscale este de a deplasa accentul de pe latura cantitativă a controlului (controlul tuturor contribuabililor cel puțin o dată în cursul perioadei de prescripție) pe cea calitativă (concentrarea controlului asupra zonelor cu risc sporit al evaziunii fiscale).

Obiectivul activității de selectare a contribuabililor reprezintă concentrarea activității de control la un areal concret de contribuabili, care comit cele mai frecvente și grave încălcări ale legislației fiscale, care au potențialul să achite obligațiile fiscale depistate și recalculat de control, cu utilizarea în același timp de către organele fiscale a unui nivel redus de resurse depuse pentru atingerea rezultatului scontat.

Este evident faptul că acoperirea cu controale a tuturor contribuabililor, ținându-se cont de faptul că numărul acestora are o tendință de creștere de la an la an, este imposibilă. Din aceste considerente, s-a recurs la crearea unui sistem care selectează întreprinderile ce necesită a fi verificate în primul rând; cu alte cuvinte, s-a recurs la utilizarea optimă a resurselor de control.

În scopul asigurării unei transparențe în cadrul planificării și efectuării controalelor fiscale, pentru evitarea efectuării controalelor ineficiente e necesar ca planificarea să fie efectuată conform unor criterii de risc.

Astfel, luând în considerație realitățile economiei naționale, este necesar de a evalua gradul de risc la nivel național. Sarcina de bază a sistemului de planificare a controalelor fiscale constă în clasificarea contribuabililor după prioritatea efectuării controlului în baza analizei gradului de risc la nivel național.

Riscul fiscal reprezintă probabilitatea apariției încălcării fiscale, care se exprimă printr-o formulă matematico-statistică, bazată pe corelația dintre diferiți indicatori. Astfel, în practică se întâlnesc diferite erori prin care se apreciază gradul de risc sau probabilitatea maximă privind încălcarea de către contribuabili a legislației. Cel mai des se întâlnesc greșeli, ca:

- ✓ declararea incorectă a plăților obligatorii la buget;
- ✓ achitarea incompletă a impozitelor și taxelor;
- ✓ aplicarea diferitelor metode de eschivare de la declararea și achitarea impozitelor și a altor plăți obligatorii la buget etc.

Conform rezultatelor controalelor, efectuate în total pe republică în baza criteriilor de risc, și rezultatelor controalelor planificate individual de IFS teritoriale, s-a ajuns la concluzia că variabila „în medie calculat la un control” este cu mult mai mare în cazul controalelor efectuate în baza criteriilor de risc.

Referințe:

1. Codul fiscal, Legea Nr.1163-XIII din 24.04.1997 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr.62/522; republicat în Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 08.02.2007. Ediție specială, cu modificările ulterioare (art.189).
2. Ibidem, art.225.
3. Ibidem, art.146.

Prezentat la 20.11.2012