

Studiul nr. 7

Transpunerea în România a normelor Uniunii Europene în domeniul impozitarii indirecte¹ (TVA și accize)

Autori:

Daniel Daianu
Claudiu Doltu
Dragos Pîslaru

¹ Autorii multumesc domnilor Valentin Lazea, Octavian Manolache și doamnei Elena Popa Tudoran pentru comentariile facute asupra studiului. În mod evident, autorii își asumă întreaga responsabilitate pentru conținutul acestui Studiu.

Cuprins

| | |
|--|------------------|
| REZUMAT..... | pag.I-VII |
| 1. Introducere..... | pag. 1 |
| 2. Taxa pe Valoare Adaugata (TVA)..... | pag. 4 |
| 2.1. Evolutia si situatia actuala a sistemului TVA | |
| 2.1.1. Introducere | |
| 2.1.2. Istoria TVA în România | |
| 2.1.2.1. Evolutia politicii fiscale generale | |
| 2.1.2.2. Reforma fiscala din anii 2000- 2002 | |
| 2.1.2.3. Evolutia sistemului TVA | |
| 2.1.3. Caracteristicile sistemului TVA | |
| 2.1.4. Posibile modificari ale legislatiei | |
| 2.1.5. Solicitarea unor perioade de tranzitie pentru implementarea prevederilor Directivei a VI-a a Comisiei Europene | |
| 2.2. O strategie de implementare a normelor UE | |
| 2.2.1. Introducere | |
| 2.2.2. Normele UE privind TVA | |
| 2.2.3. Caile generale de aliniere a sistemului TVA din România cu normele UE | |
| 2.2.3.1. Prima directie de actiune: usurarea colectarii TVA | |
| 2.2.3.2. A doua directie de actiune: Îmbunatatirea administrarii TVA | |
| 2.2.3.3. A treia directie de actiune: Realizarea caracterului nediscriminatoriu al TVA | |
| 2.2.4. Proceduri de contestare si aspecte legate de drepturile cetateanului | |
| 3. Accize..... | pag. 30 |
| 3.1. Introducere | |
| 3.2. Cadrul legislativ al accizelor în România | |
| 3.2.1. Istoricul regimului accizelor în România | |
| 3.2.2. Actualul cadru legislativ | |
| 3.3. Prima directie: armonizarea structurii si nivelului accizelor cu normele comunitare | |
| 3.3.1. Privire de ansamblu asupra normelor UE | |
| 3.3.1.1. Actualul cadru legislativ | |
| 3.3.1.2. Acte pregatitoare initiate de Comisia Europeana | |
| 3.3.2. Statutul actual al accizelor si nivelul actual al acestora în România | |
| 3.3.3. Impactul armonizarii accizelor asupra economiei românesti | |
| 3.3.3.1. Tutunul | |
| 3.3.3.2. Alcoolul | |
| 3.3.3.3. Uleiurile minerale | |
| 3.3.4. Optiuni de politica economica si recomandari | |
| 3.4. A doua directie: Cresterea eficientei accizelor nearmonizate | |
| 3.4.1. Statutul prezent si ponderea accizelor nearmonizate în sistemul accizelor din România | |
| 3.4.2. Optiuni de politica si recomandari | |
| 3.5. A treia directie: îmbunatatirea reglementarilor generale si a colectarii accizelor | |
| 3.5.1. Statutul curent al reglementarilor generale privind accizele | |
| 3.5.2. Colectarea accizelor si evaziunea fiscala | |

| | |
|--|-------|
| 3.5.3. Masuri împotriva evitarii platii accizelor | |
| 3.5.4. Optiuni de politica si recomandari | |
| 3.6. Îmbunatatirea procedurii de apel împotriva deciziilor fiscale | |
| 3.6.1. Statutul prezent al procedurii de apel | |
| 3.6.2. Optiuni de politica si recomandari | |
| 4. Concluzii generale | p. 49 |
| 4.1. TVA | |
| 4.2. Accize | |

REZUMAT

Studiul de fata analizeaza transpunerea în România a normelor Uniunii Europene în domeniul impozitarii indirecte (TVA si accize) si sugereaza modalitati pentru : a) îmbunatatirea eficientei colectarii impozitelor si b) diminuarea unor posibile efecte negative asupra bugetului, provenite din armonizarea cu reglementarile UE. Principalele obiective ale acestui studiu sunt:

- ≪≪ Sa analizeze rolul actual al impozitelor indirecte în economia României;
- ≪≪ Sa identifice sectoarele unde legislatia si administratia sunt în contradictie cu aplicarea directivelor si regulamentelor UE;
- ≪≪ Sa sugereze posibile modalitati pragmatice de rezolvare a problemelor de armonizare, fara a dauna economiei românesti sau obiectivelor economice si sociale.

Acest studiu nu analizeaza politica fiscala în ansamblu ci se concentreaza pe examinarea impozitarii indirecte – regimul TVA si al accizelor – în România, în contextul demersului de aderare la Uniunea Europeana pâna la sfârșitul acestui deceniu. Desi scopul studiului a fost în mod deliberat restrâns, analiza porneste de la provocarile la care este supusa România, ca tara în tranzitie : fragilitate institutionala, rata ridicata a inflatiei, multitudinea firmelor ce functioneaza în pierdere si un volum ridicat al arieratelor (inclusiv catre buget), coruptia endemica, cresterea saraciei etc.

România a cunoscut o scadere considerabila a veniturilor bugetare. În acest sens, România pare a fi un caz aparte, având venituri fiscale si non-fiscale ce variaza în jurul a 30% din PIB, fata de tarile în tranzitie din Europa Centrala si din zona Baltica, unde aceleasi venituri sunt în jur de 40%. În general se poate presupune ca aceste tari (unde reforma este mai avansata) au un sistem fiscal mai bun si o colectare a impozitelor superioara. Motivele care stau la baza acestei situatii îsi au radacinile în: calitatea administratiei publice, capacitatea de implementare a regulilor si reglementarilor, gradul de transparenta, înclinarea firmelor de a evita impozitele si de a actiona în economia subterana, intensitatea luptei împotriva coruptiei (cu efect de reducere a evaziunii fiscale) si, în sfârșit, dar nu în cele din urma, structura datoriilor fiscale.

Politica fiscala în România a fost revizuita în repetate rânduri, având un caracter sinuos si inconstant si, din cauza incertitudinilor create (numarul mare de exceptii si exceptari) a fost mai putin propice pentru mediul de afaceri – desi, în mod ironic, multe din schimbarile operate si exceptarile acordate se presupunea ca sunt destinate stimulării afacerilor. Politica fiscala a suferit totodata si impactul unei economii marcate de încordare structurala.

Un pas în directia buna a fost facut în 2000, când politica fiscala a fost consolidata si a devenit mai putin netransparenta (Ordonantele de Guvern din ianuarie si martie privind regimul TVA si Ordonanta privind accizele din februarie 2000). De asemenea, anul 2001 a adus si el unele modificari pozitive în domeniul impozitarii indirecte. Un important pas înainte l-a constituit consolidarea reglementarilor privind accizele, la sfârșitul anului 2001. (Ordonanta de Guvern din noiembrie 2001). Dar o serie bogata de exceptii si exceptari a

continuat sa functioneze, fapt ce arata ca au ramas multe de facut pentru ca sistemul fiscal sa fie eficient. În 2002, o alta serie de masuri în domeniul TVA si al accizelor a fost adoptata; aceste masuri au continuat simplificarea sistemului fiscal si armonizarea lui cu practicile UE.

Datele disponibile arata ca veniturile fiscale ar putea fi semnificativ mai ridicate în România, ca procesul de colectare al impozitelor poate fi considerabil îmbunatatit. Ratele impozitelor din România sunt în general comparabile cu nivelul mediu din celelalte tari din Europa Centrala si de Est. Singurul impozit care „iese din rând” îl reprezinta contributia la asigurarile sociale (CAS) (57% din fondul de salarii). Aceasta stare de lucruri arata ce ar trebui sa realizeze politica fiscala. Pe de o parte, alinierea structurii fiscale trebuie continuata în mod ferm; aceasta ar duce la largirea bazei de impozitare si la îmbunatatirea colectarii impozitelor. Pe de alta parte, reforma în domeniul asistentei sociale ar fi trebuit efectuata cu timp în urma; cu privire la acest aspect, pasii facuti în ultima perioada de catre Guvern merg în directia buna.

Acest studiu ia în considerare impozitarea indirecta din România în contextul mentionat mai sus. Accentul este pus pe ameliorarea administratiei fiscale pentru a îmbunatati colectarea impozitelor, simultan cu largirea bazei de impozitare. Abordarea din aceasta lucrare tine seama de necesitatea asimilarii în întregime – dar nu în mod necesar imediat – a *acquis*-ului în acest domeniu.

Analiza este facuta în doua secvente: prima sectiune se refera la regimul TVA; iar cea de a doua se refera la accize. O mentiune trebuie facuta în ceea ce priveste analiza TVA; în iunie 2002 o noua lege a TVA a fost adoptata de Parlamentul României, urmata de o Ordonanta de Guvern reglementând normele metodologice de aplicare. Având în vedere ca studiul a fost conceput înainte ca noua lege sa fie adoptata, analiza acopera în principal prevederile tehnice ale cadrului legislativ anterior. Chiar daca în prezent cadrul legal al TVA a fost modificat, substanta si mesajul studiului își mentin valabilitatea. Studiul se concentreaza în special asupra aspectelor institutionale si de comportament ale impozitarii indirecte – mult mai dificile de realizat si de implementat, si cruciale pentru transpunerea regulilor UE – si nu neaparat asupra tehnicitatilor cadrului legal existent.

Impozitarea indirecta în România

În realizarea acestui studiu s-a plecat de la premiza ca desi impozitarea are în mod inevitabil valente politice, procesul de aderare impune anumite standarde de conformitate care, chiar luând în calcul posibilele derogari tranzitorii, trebuie privite ca fiind inevitabile pe termen lung. Realitatea dura este ca un proces de colectare eficient este un ingredient esential pentru aderare.

România face eforturi pentru a fi în conformitate cu cerintele aderarii. Totusi, este de asemenea clar ca mai sunt multe de facut. Nu în ultimul rând pentru dezvoltarea unei administratii eficiente în colectarea impozitelor. Studiul ajunge la concluzia ca aceasta este principala cerinta ce trebuie îndeplinita fie ca România doreste integrarea, fie ca nu. Principalele probleme se aplica în ambele situatii, iar studiul arata ca :

- a) exista o nereusita în colectarea veniturilor cunoscute ca fiind datorate si platibile;
- b) administratia este slaba si se pare ca lipseste o strategie coerenta pentru îmbunatatirea situatiei;
- c) se pare ca se manifesta apatie, confuzie si evitare pe scara larga a obligatiilor fiscale din partea întreprinderilor, dintre care multe sunt sub control de stat;

- d) exista dispense si derogari ad-hoc de la cerintele general aplicabile la nivel national, ce sunt în contradictie cu legislatia în domeniul concurenței din UE;
- e) exista o procedura de apel ce împiedica firmele sa aiba parte de o audiere corecta si impartiala;
- f) exista, totusi, premise pentru o evolutie pozitiva în viitor, dat fiind ca problemele existente sunt recunoscute, si unele rectificari au fost acceptate si implementate.

Cauzele ce produc marea insuficienta a veniturilor provenite din impozite trebuie rezolvate de o maniera decisiva. Altfel, adoptarea unei noi legislatii va fi doar putin mai mult decât un exercitiu de cosmetizare. De aceea, sugestiile studiului urmaresc mai mult decât atât, în încercarea de a promova o mai buna performanta si o mai clara responsabilizare a administratiei fiscale.

Succesul îmbunatatirii colectarii impozitelor ar avea, în mod probabil, un efect imediat si direct asupra recomandarilor facute de :

Studiul 9 - Politica de coeziune sociala a UE si impactul ei asupra economiei României si asupra dezvoltarii sociale.

Studiul 10 - Pasii ce trebuie facuti pentru a asigura compatibilitatea dintre sistemul de asigurare sociala din România si normele UE.

Fluxurile veniturilor din impozite sunt împiedicate de un numar de factori, în principal de:

- o puternica si importanta economie subterana ce functioneaza în paralel cu economia oficiala;
- un numar mare de norme legale ce ofera dispense si derogari pentru anumite întreprinderi, permitându-le sa amâne sau sa fie scutite de la plata impozitelor sau taxelor;
- o administratie ce nu colecteaza sau monitorizeaza în mod eficient suma reala a impozitelor ce trebuie încasate (aceasta stare reflecta de asemenea coruptia institutionalizata).

Studiul face diferenta între acceptiunile definite ca economie neagra si economie gri. Prima se admite ca exista în toate statele membre si cuprinde agentii economici care în mod deliberat evita impozitele si care se afla în totalitate în afara sistemului fiscal. Economia gri este aceea generata de firmele ce se afla în interiorul sistemului fiscal, dar care nu declara o parte a rezultatului lor fiscal, în principal ca o consecinta a concurenței din partea ?firmelor negre?.

Studiul sustine ca procesul de colectare a impozitelor poate fi mult îmbunatatit în România. Beneficiul unei astfel de îmbunatatiri va fi cresterea progresiva a responsabilizarii fiscale a întreprinderilor ?gri? si împiedicarea extinderii ?economiei negre?. În plus, investitiile vor fi încurajate pentru ca investitorii vor putea sa-si proiecteze în mod realist costurile pe care le implica investitiile lor. În special în acest context, recomandam ca referinta Studiul 12, ce trateaza, în exclusivitate, problemele legate de coruptie si de evaziunea fiscala. Studiul de fata aproba si sustine observatiile, recomandarile si concluziile pe care Studiul 12 le-a facut în legatura cu evaziunea fiscala si probitatea fiscala. De aceea, studiul de fata trebuie citit ca o întarire a concluziilor respective, pe masura relevantei lor pentru analiza problemelor fiscalitatii indirecte.

Compatibilitatea cu Directivele si Reglementarile Comisiei Europene (C.E.)

Aplicarea Directivelor si Reglementarilor U.E. si aplicarea legislatiei corespondente în statele membre este determinata în baza unor principii ce sustin legislatia europeana, fie în domeniul fiscal, civil sau penal. Ar fi incorect sa se presupuna ca orice stat membru poate fi considerat o paradigma în termeni de colectare a impozitelor si în materie de reglementari fiscale. Totusi, este o datorie obligatorie a tuturor statelor membre sa admita anumite principii în aplicarea legilor lor, fie ca acestea sunt fiscale sau de alta natura.

Aceste principii, la care deseori se face referire ca „adevaruri esentiale” pot fi rezumate, precum urmeaza:

- ≠≠ tratament egal (nediscriminare);
- ≠≠ proportionalitate;
- ≠≠ certitudine legislativa;
- ≠≠ protectia aspiratiilor legitime;
- ≠≠ protectia drepturilor fundamentale (ale cetateanului).

Aceste principii obligatorii sunt subliniate în studiu pentru ca aplicarea lor ferma va inhiba flexibilitatea pe care a avut-o România pâna acum în adoptarea ad-hoc a legislatiei specifice, pentru a favoriza cresterea economica a anumitor industrii si firme.

În ceea ce priveste TVA, studiul constata, inter alia, ca :

- a) rata normala se afla în limitele admise de Directiva a VI-a a C.E. (Comisiei Europene) ;
- b) existenta ratei zero este împotriva acestei directive. Este adevarat însa ca se preconizeaza luarea de masuri în anumite domenii pentru armonizare;
- c) exceptarile de la plata TVA depasesc nivelul permis, dar exista intentii pentru modificarea lor ;
- d) pragul minim pentru ca o firma sa devina platitoare de TVA urmeaza a fi crescut ;
- e) o serie de cerinte administrative lipsesc sistemului.

În privinta accizelor, principalele constatari sunt :

- a) în plus fata de produsele supuse accizelor în mod ?traditional? - hidrocarburile, alcoolul alimentar si tutunul, România are taxe pe folosirea si consumul casnic pentru un mare numar de produse, de la arme sportive pâna la cafea ;
- b) ratele sunt cu mult sub limitele permise în cadrul UE (ceea ce nu este surprinzator având în vedere diferenta uriasa între veniturile medii din UE si România) ;
- c) nu exista cadrul formal pentru antrepozitele fiscale

Studiul detaliaza asupra divergentelor fata de Directivele C.E.. Oricum, aceste divergente pot face subiectul unor derogari tranzitorii sau negocieri, care sunt rezumate mai jos sub titlul ?Concluzii, recomandari si sugestii?. Exista însa domenii în care prevederile românesti contravin principiilor de baza, cum ar fi, de exemplu:

- ≠≠ anumitor întreprinderi li se permite amânarea sau întârzierea platii TVA sau accizelor: aceasta situatie poate fi clasificata drept discriminatorie si este împotriva Directivei C.E. Anti-concurenta, în special daca ea duce la distorsionarea comertului inter-comunitar, prin asigurarea unei subventii de la stat;
- ≠≠ penalizarea aplicata pentru identificarea unor erori de plata a TVA este obligatoriu de 200%: aceasta poate fi judecata ca fiind disproporcionata;

- ≠≠ schimbarile ad-hoc ale cadrului legal au creat confuzie în rândul întreprinderilor: pe de-o parte aceasta situatie contravine principiului ?certitudinii legale?, pe de alta parte ofera în mod cert o aparare împotriva acuzatiilor de evaziune fiscala;
- ≠≠ în prezent, rambursarea TVA poate fi întârziata, ceea ce contravine aspiratiilor legitime ale firmelor ce trebuie rambursate;
- ≠≠ apelurile împotriva bunului de plata TVA stabilit de autoritatea colectoare sunt subiectul unei taxe de timbru nerambursabila. Acest lucru, în mod probabil, sta în calea dreptului firmelor la o audiere corecta si independenta si este împotriva drepturilor fundamentale exprimate în Conventia Europeana a Drepturilor Omului.

Pe scurt : aderarea va diminua flexibilitatea de care România s-a folosit în mod traditional, si, ca atare, administratia trebuie sa fie reorganizata pentru a crea încredere în imparțialitatea si eficienta operatiilor. Perceperea acestei stari de fapt de catre statele membre va avea un impact imediat. De aceea, studiul analizeaza modalitati de inducere a unei perceptii mai favorabile, ca si modalitati de a constitui o baza mai sigura pentru îmbunatatirea contributiei impozitelor indirecte la economia României.

În primul rând, si cel mai important, trebuie acceptat faptul ca aderarea obliga la conformitatea cu Directivele si Reglementarile C.E.. Aranjamentele tranzitorii pot fi negociate, cu conditia ca ele sa aiba un efect pur national si sa nu aduca prejudicii liberului acces si liberei circulatii în interiorul pietei largite si, de asemenea, sa nu împiedice libera concurenta pe aceasta piata.

Concluzii, recomandari si sugestii

Principala concluzie a studiului este aceea ca este imperativ sa se îmbunatateasca colectarea impozitelor si sa se împiedice cresterea (sa se diminueze ponderea) economiei negre. Daca România ar creste pe masura posibilitatilor din sursele disponibile veniturile provenite din impozite, bugetul ar avea resurse pentru a face fata costurilor unei productii sensibil mai mare de bunur i publice esentiale cum ar fi: îngrijirea medicala, educatia, infrastructura etc.

Sarcina imediata cu care se confrunta autoritatea publica din România este sa stabileasca o administratie deschisa si transparenta în ceea ce priveste probitatea ei, eficienta si corecta în procesul de colectare a impozitelor si taxelor si cu un grad mai mare de responsabilitate. Se sugereaza ca acest lucru poate fi realizat prin:

- ≠≠ crearea unui corp de functionari fiscali, bine instruiti si platiti corespunzator (suficient pentru a încuraja onestitatea lor) cu scopul de a realiza un *etos functionaresc* care sa atraga pentru recrutare candidati de valoare;
- ≠≠ separarea inspectiei si verificarii de colectarea banilor, pentru a evita înțelegerile frauduloase cu firmele;
- ≠≠ realizarea unui regim prin care administratia însărcinata cu colectarea si verificarea impozitelor indirecte sa fie tinuta responsabila pentru rezultatul obtinut. Nivelurile tinta de colectare stabilite prin înțelegeri la nivel de servicii si performanta în îndeplinirea acestor tinte ar trebui sa fie publicate si deschise scrutinului public;
- ≠≠ functionarea unui regim de lucru în cadrul caruia fiecare functionar fiscal, prin înțelegeri sau contracte individuale, este tinut raspunzator nu numai pentru propriile actiuni, ci si pentru cele ale subordonatilor, pentru performantele si probitatea lor;
- ≠≠ introducerea unui sistem de procesare electronica a datelor (PED) care, în afara de capacitatea de a furniza datele contabile al unei locatii specifice, ar selecta – prin comparatii ale nivelurilor de venit înregistrate de la firme similare – acele firme ale

caror performante nu s-au încadrat în normele medii; aceste firme trebuie verificate de functionarii fiscali. Functionarii trebuie apoi sa raporteze rezultatele la centrul PED, care va înregistra veniturile suplimentare si, în timp, va îmbunătăti credibilitatea procesului de selectie pentru investigatie al programelor. Obiectivul este de a folosi principii de evaluare a afacerilor pentru a identifica si colecta venituri aditionale din impozite neînregistrate initial;

- ❖ instituirea unui regim care sa concentreze prin restrângere multitudinea de produse nearmonizate supuse accizelor. Aceasta, împreuna cu înregistrarea mai precisa a veniturilor din fiecare categorie de produse, va creste semnificativ eficienta procesului de colectare si va salva importante resurse administrative;
- ❖ crearea unui Tribunal de Apel independent pentru TVA si accize pentru a asigura o contrapondere Administratiei si pentru a da încredere în administrarea justa a legii fiscale;
- ❖ adoptarea unor legi sau reglementari generale împotriva evitarii platii impozitelor (GAR) în speranta ca daca tot mai multe firme se vor conforma normelor legale, ele vor urmări sa-si limiteze pierderile prin exploatarea lacunelor din legea fiscala. Este un progres natural de la evaziune la evitare si daca aceste GAR vor fi adoptate, nici o firma nu poate spune ca asteptarile sale legitime permise de aceste neajunsuri ale legii au fost încalcate.

Eficienta masurilor mentionate mai sus depinde, de asemenea, de contextul politic, în sensul ca principalii actori politici ar trebui sa fie cu adevarat implicati în lupta împotriva coruptiei si gata sa termine legaturile dintre partidele politice si sectorul corporatist.

În afara de setul de recomandari generale sus-mentionate, studiul ofera, de asemenea, sugestii specifice pentru cele doua categorii de impozite indirecte examinate, dupa cum urmeaza :

Pentru TVA

Trebuie sa se realizeze :

- ❖ o schema fixa de impozitare pentru firmele mici, pentru a oferi acestora o oportunitate de a intra în economia formala; mai mult, experienta arata ca 80% din veniturile colectabile sunt asigurate de primele 25% din firme ca cifra de afaceri, ceea ce sugereaza ca o astfel de schema ar elibera functionarilor fiscali mai multe resurse pentru a se ocupa de economia neagra si pentru a-si exercita controlul asupra întreprinderilor ?mai profitabile?;
- ❖ o mai buna definire a :
 - persoanei impozitabile ;
 - momentului livrării;
 - sumei impozitate;
 - situatiilor în care TVA poate fi creditata sau redusa;
 - locului livrării serviciului;
 - dreptului de deducere a altor taxe etc. ;
 - prevederii ce propune existenta unui numar unic de înregistrare a TVA pentru fiecare întreprindere;
- ❖ restaurarea integritatii si încrederii prin :
 - rambursarea TVA în intervalul de timp stabilit de lege;
 - impunerea de penalizari severe, incluzând închisoarea si restituiră totala ca sanctiune finala – vezi Studiul Nr. 12 ;
 - crearea si implementarea unui sistem care sa aplice strategii diferite pentru tipuri de non-conformitate diferite.

Pentru accize

Trebuie sa se realizeze :

- ≡≡ oriunde este posibil adoptarea de rate *ad valorem* în locul celor *specifice*. Impunerea de rate specifice chiar si la nivelurile minime stabilite de UE va face ca produsele supuse accizelor sa fie prohibitive pentru publicul larg, si va avea mai degraba un efect de promovare decât de descurajare al economiei negre;
- ≡≡ daca este posibil, o perioada extinsa de tranzitie pentru o convergenta graduala. Este de preferat o crestere lina a accizelor în locul unei cresteri abrupte, din cauza diferentelor mari de venit mediu dintre România si tarile din UE, ceea ce face ca procesul de armonizare fiscala sa fie dureros;
- ≡≡ un sistem de antrepozite fiscale pentru a promova comertul si productia în regim fiscal izolat;

De asemenea, este bine sa se aiba în vedere:

- ≡≡ desfiintarea sau reducerea taxelor pentru produsele ?nearmonizate? si substituirea cu modalitati alternative de impozitare, de ex. pentru folosirea industrială a combustibililor si energiei;
- ≡≡ colectarea taxelor pe produse aflate cât mai sus pe lantul vertical de desfacere – pentru concentrarea colectarii veniturilor prin ?centralizarea? ariei de risc.

Implementarea recomandarilor facute în acest studiu va fi sustinuta de consolidarea sistemului fiscal, ale carui operatiuni depind de o lupta sustinuta împotriva evaziunii fiscale/coruptiei institutionalizate. În acest scop, ne referim din nou la, si suntem de acord cu concluzii ale Studiului Nr. 12, în special Partea a doua ?Evaziunea fiscala?, paragraful 5 et seq. Pentru ca, în final, legea este la fel de buna ca si oamenii care i se conformeaza si care o aplica.

1. Introducere

1. Evaluarea politicii fiscale din România și, în particular, evaluarea impozitarii indirecte poate fi făcută din mai multe perspective. O perspectivă este cea a modului în care politica fiscală sprijină reformele structurale menite să creeze o “economie de piață funcțională”. O altă perspectivă este dată de abilitatea de a impune constrângeri bugetare tari și de a alocă eficient resursele în economie. Dintr-o altă perspectivă, politica fiscală poate fi analizată în termenii premizelor *convergenței reale*, și anume în termenii realizării unei creșteri economice rapide și sustenabile. În acest sens, ar trebui analizată legătura dintre politica fiscală și înclinatia spre economisire și investiții. Este firească următoarea întrebare: “cum poate contribui politica fiscală (bugetară) la atenuarea problemelor din sistemele de educație și sănătate într-un context de restrângere a bugetului?”; educația și sănătatea sunt bunuri publice și cad în principal în sarcina sectorului public din economie. Dintr-o perspectivă mai largă, furnizarea acestor bunuri publice este condiția formării de capital privat și social și ele susțin creșterea economică pe termen lung. O altă perspectivă este cea a mijloacelor de creștere a veniturilor bugetare.
2. Studiul nu tratează politica fiscală generală; el se limitează la analiza impozitarii indirecte – TVA și accize – în România, în contextul obiectivului de aderare a țării la UE în orizontul acestei decade. Deși scopul studiului este, în mod deliberat, restrâns, analiza porneste de la provocările cu care se confruntă România ca țară în tranziție: fragilitate instituțională, inflație mare persistentă, existența multor companii care înregistrează pierderi și care generează un volum ridicat de arierate (inclusive către buget), răspândirea sărăciei, etc.
3. Analiza din acest studiu se bazează pe sintetizarea anumitor caracteristici ale evoluției bugetare și a politicii fiscale din România în ultimii zece ani.
4. România a avut în ultimii zece ani o evoluție similară cu celelalte țări din Europa Centrală și de Est, dar unele tendințe au fost mai pronunțate. Astfel, România a înregistrat o scădere considerabilă a veniturilor bugetare (vezi Anexa 1).² În acest sens, veniturile bugetare fiscale și nefiscale în România au fluctuat în jurul valorii de 30% din PIB.³ În comparație cu România, aceste venituri în țările Europei Centrale și în Țările Baltice s-au situat în jurul valorii de 40% din PIB.⁴ În general, se poate presupune că sistemele fiscale din țările mai bine situate (țările considerate ca fiind mai avansate în procesul de reforme) funcționează mai bine și asigură o colectare mai bună a veniturilor fiscale.⁵ Motivele care explică acest lucru sunt deseori subliniate de media și de literatura de specialitate: o administrație publică mai bună, o aplicare mai bună a legilor, un grad mai mare de transparență, o înclinare mai mică a firmelor de a se sustrage de la plata impozitelor, mai puțină corupție și, nu în ultimul rând, structura poverii fiscale. Dacă în anii următori în România nu vor avea loc modificări în

² Vezi D. Daianu: “Structura, încordare și dinamica macroeconomică în România”, în Daianu & Ruhl (ed.): “Tranziția economică în România”, București 2000, p.15;

³ Țările din Europa de Sud-Est și majoritatea celor din CSI au cunoscut scaderi similare ale veniturilor bugetare, ca și un simptom de fragilitate instituțională și eșec al instituțiilor statului.

⁴ Bulgaria este o excepție. În ultimii ani, după criza financiară majoră înregistrată în anul 1997, veniturile bugetare au avut o tendință crescătoare.

⁵ Pentru legătura dintre instituții și politica fiscală vezi: D. Daianu & R. Vranceanu, Institutions, Fiscal Policy and Low Equilibrium”, Acta Oeconomica, 2000;

mobilizarea si folosirea eficienta a resurselor, decalajul în veniturile pe locuitor va creste considerabil (în dezavantajul României).

5. Politica fiscala în România are câteva caracteristici notabile; ea a fost inconsecventa prin incertitudinea creata (incertitudine accentuata de existenta unui numar mare de scutiri si exceptari), a inhibat mediul de afaceri, în ciuda faptului ca multe dintre schimbari si multe dintre scutirile acordate au avut în intentie sa stimuleze afacerile. Politica fiscala din România a fost influentata de o economie suferind de încordare structurala intensa.
6. Ciclul *boom and bust al economiei* si structura impozitarii au marit înclinatia firmelor spre evaziune fiscala si, totodata, au stimulat extinderea economiei informale. În consecinta, economia a intrat într-un cerc vicios, care a determinat decidentii în politica economica sa adopte masuri ad-hoc, care au ignorat provocarile cu care se confrunta economia pe termen lung.⁶

Un pas în directia buna a fost facut în 2000, când politica fiscala a fost consolidata si a devenit mai putin netransparenta (Ordonantele de Guvern din ianuarie si martie privind regimul TVA si Ordonanta privind accizele din februarie 2000). De asemenea, anul 2001 a adus si el unele modificari pozitive în domeniul impozitarii indirecte. Un important pas înainte l-a constituit consolidarea reglementarilor privind accizele, la sfârșitul anului 2001. (Ordonanta de Guvern din noiembrie 2001). Dar o serie bogata de exceptii si exceptari a continuat sa functioneze, fapt ce arata ca au ramas multe de facut pentru ca sistemul fiscal sa fie eficient. În 2002, o alta serie de masuri în domeniul TVA si al accizelor au fost adoptate; aceste masuri au continuat simplificarea sistemului fiscal si armonizarea cu practicile UE.

7. Datele disponibile arata ca veniturile fiscale în România pot fi semnificativ mai mari daca se îmbunatateste considerabil gradul de colectare. Nivelurile impozitelor din România sunt în general comparabile cu nivelul mediu din alte tari din Europa Centrala si de Est. Exista o exceptie în sensul depasirii de departe a nivelului standard din tarile în tranzitie: contributiile pentru asigurari sociale, care ating 57% din fondul de salarii.
8. Tipurile de impozite si taxe, precum si modificarea lor frecventa inhiba mediul de afaceri. Aceasta situatie sugereaza spre ce ar trebui sa se orienteze politica fiscala. Pe de o parte, modelarea adecvata a structurii impozitelor astfel încât aceasta structura sa capete stabilitate, ar permite largirea bazei de impozitare si îmbunatatirea colectarii. Pe de alta parte, este necesara o reforma a contributiilor pentru asigurari sociale. Recent, guvernul a facut pasi buni în acest sens.
9. Studiul se concentreaza pe posibilitati de îmbunatatire a administrarii impozitelor astfel încât sa devina posibila cresterea gradului de colectare a veniturilor bugetare simultan cu largirea bazei de impozitare. Aceste îmbunatatiri sunt necesare si pentru asimilarea integrala (desi nu imediat necesara) a *acquis*-ului comunitar în privinta impozitarii indirecte.

⁶ Asemenea provocari sunt necesitatea reformei sistemului de pensii, asigurarea de resurse suplimentare sistemelor de educatie si sanatate, dezvoltarea infrastructurii, etc.;

10. În timp ce acest Studiu se concentrează pe “respectarea normelor europene în vederea aderării României la UE”, el nu marginalizează faptul că situația fiscală a României trebuie să se îmbunătățească, astfel încât pe această bază să devină posibilă realizarea aspirațiilor rezonabile ale românilor, independent de momentul aderării României la UE.
11. În timp ce acest Studiu are ca principal obiectiv promovarea alinierii sistemului de impozite indirecte din România cu cerințele de integrare în UE, concluziile formulate pot fi utile și independent de procesul de aderare. În studiu se apreciază că România nu își asigură veniturile necesare cerințelor sale bugetare, cu toate că PIB și cadrul legislative au înregistrat evoluții pozitive. Această situație este explicată de combinarea a doi factori: o slabă administrație și un grad redus de respectare a legii de către contribuabili (firme).
12. Dacă această apreciere este acceptată, atunci este necesar ca demersurile de corectare să se adreseze direct cauzelor menționate, altfel, în sine îmbunătățirea legislației nu va fi mai mult decât un exercițiu cosmetic. Studiul apreciază că îmbunătățirea este posibilă și formulează sugestii în sensul promovării unei administrații responsabile.
13. Studiul recomandă câteva cai prin care problema nerespectării legislației de către contribuabili să fie abordată ferm, astfel încât să se asigure colectarea veniturilor bugetare din TVA și accize. Numai pe baza unei bune colectări a veniturilor structura legislației din România poate să îndeplinească cerințele aderării țării la UE.
14. Analiza propriu-zisă din Studiu tratează, în două secțiuni regimul TVA și regimul accizelor.

2. Taxa pe Valoarea Adaugata (TVA)

2.1. Evolutia si situatia actuala a sistemului TVA

2.1.1. Introducere

15. În ceea ce privește armonizarea legislațiilor privind taxele pe cifra de afaceri, statele din Uniunea Europeană (UE) au adoptat un sistem al taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu Directivele I și II ale Comisiei Europene, emise la 11 aprilie 1967. Totodată, Decizia Consiliului din 21 aprilie 1970 privind înlocuirea contribuțiilor financiare ale statelor membre în Comunitățile europene cu resurse proprii ale Comunităților stipulează ca bugetul Comunităților va fi, independent de alte venituri, finanțat în totalitate de Comunități. Aceste resurse vor trebui să includă prelevările din TVA realizate prin aplicarea unei taxe unice, determinate în același mod, în conformitate cu regulile Comunitare. În vederea asigurării deplinei concordante cu *acquis*-ul comunitar, România trebuie să modifice propria legislație privind TVA în sensul acestor evoluții din UE și în conformitate cu Directiva a VI-a a Comisiei Europene.
16. La 31 decembrie 1999, România a acceptat în totalitate *acquis*-ul comunitar referitor la TVA (vezi Documentul de Poziție al României, Capitolul 10: Impozitarea, elaborat de Guvernul României) și în prezent examinează caile de armonizare deplină a legislației privind impozitarea cu normele comunitare. Prin asumarea Acordului de Asocieră la UE, Guvernul României este hotărât să continue armonizarea propriei legislații privind TVA cu regulile UE și să dezvolte o infrastructură instituțională adecvată. Deși legea românească privind TVA este concisă, ea este apropiată de Directiva a VI-a europeană. Totodată, există câteva aspecte care ar trebui schimbate pentru a elimina unele probleme care există în prezent în sistemul TVA și pentru a asigura deplină concordanță cu regulile UE.

O nouă lege privind TVA este așteptată în anul 2002. În timp ce această nouă lege va menține toate prevederile din legislația existentă armonizate cu regulile europene, este de așteptat ca legea să aducă trei noi elemente. Primul ar consta în introducerea de noi definiții și concepte menite să alinieze legislația din România cu regulile UE. Al doilea element de noutate ar fi eliminarea unor facilități care sunt acordate de legislația actuală, dar care nu concordă cu prevederile Directivei a VI-a a Comisiei Europene. Cel de-al treilea element de noutate așteptat este introducerea unor excepții de la plata TVA.

Ca și majoritatea țărilor din regiune, România aplică un sistem de TVA în cadrul căruia taxa este aplicată la toate nivelele ofertei de bunuri și servicii. România a introdus sistemul taxei pe valoarea adăugată la 1 ianuarie 1993. Cadrul legal general este asigurat de Ordonanța de Urgență a Guvernului Nr. 17/14.03. 2000 – publicată în Monitorul Oficial Nr. 113/15.03. 2000 – și de Hotărârea Guvernului Nr. 401/29.05.2000. (Vezi Anexa II: Cadrul legal al TVA)⁷

⁷ În iunie 2002 o nouă lege a TVA a fost adoptată de Parlamentul României, urmată de o Ordonanță de Guvern reglementând normele metodologice de aplicare. Având în vedere că studiul a fost conceput înainte ca noua lege să fie adoptată, analiza acoperă în principal prevederile tehnice ale cadrului legislativ anterior. Chiar dacă în prezent cadrul legal al TVA a fost îmbunătățit, substanța și mesajul studiului își mențin valabilitatea. Studiul se concentrează în special asupra aspectelor instituționale și de comportament ale impozitării indirecte – mult mai

2.1.2 Istoria TVA în România

17. Ca rezultat al mersului *stop-and-go* al procesului de reforme, sistemul fiscal din România nu este încă bine proiectat în sensul largirii bazei de impozitare, inducerii supunerii voluntare la impozitare a contribuabililor și al facilitării controlului eficient al autorităților fiscale. Desele schimbări în legislație, uneori prevederi legislative neclare, prevalența discreționarismului în fața regulilor și o slabă administrare a sistemului de impunere au împiedicat aplicarea legii.

2.1.2.1. Evoluția politicii fiscale generale

18. Evoluția sistemului TVA în România nu poate fi izolată de evoluția generală a sistemului fiscal. O modalitate de evaluare a solidității politicii fiscale constă în stabilirea gradului în care finanțarea deficitului bugetar influențată de alți parametri macroeconomici. Punctul de plecare într-o asemenea evaluare este verificarea identității conform căreia investițiile totale din economie sunt egale cu economisirea totală (a rezidenților și a nerezidenților). Conform acestei identități, deficitul bugetar trebuie să fie echilibrat de sectorul neguvernamental care economisește mai mult decât investește și/sau de deficitul contului curent din balanța de plăți externe. Datele disponibile arată că în România atât sectorul guvernamental, cât și sectorul neguvernamental au înregistrat deficite⁸. (Vezi Anexa III: Corelația dintre economisire și investiții în România) Prin urmare, România are nevoie de finanțare externă pentru a acoperi discrepanța dintre investiții și economisirea națională.
19. În mod firesc se naște întrebarea de ce economisirea sectorului neguvernamental este atât de scăzută? Răspunsul reiese din analiza evoluției politicii fiscale generale din ultimii ani. Studii relevante realizate pe această temă arată că România a intrat în câteva cercuri vicioase: cercul vicios al politicii bugetare, cercul vicios al economisirii și investițiilor și cercul vicios al economiei informale.⁹

Pentru a menține sub control deficitul bugetar, guvernul a apelat la creșteri ad-hoc a impozitelor în timpul anului fiscal. Din cauza impozitelor crescute, ajustările efectuate la nivelul întreprinderilor nu s-au reflectat pozitiv în situațiile lor financiare. Schimbările arbitrare în apropierea bugetare au diminuat eficiența cheltuielilor bugetare. Contractia indusă a economiei formale a generat îngustarea bazei de impozitare, iar pe acest fond guvernul a apelat la introducerea ad-hoc de noi impozite.

Creșterea impozitelor și reducerea apropierea bugetare au devenit caracteristica principală a ciclului bugetar. Răspunsul guvernului la scăderea veniturilor fiscale prin creșterea impozitelor a consolidat expansiunea economiei informale periclitzând stabilitatea macroeconomică. Reducerea generalizată a tuturor apropierea bugetare a afectat toate programele guvernamentale, și a devenit totodată o sursă de arierate în economie.

dificile de realizat și de implementat, și cruciale pentru transpunerea regulilor UE – și nu neapărat asupra tehnicatilor cadrului legal existent.

⁸ Sectorul neguvernamental include întreprinderile nefinanciare, gospodăriile, instituțiile financiare și administrația privată. Sectorul guvernamental include administrația publică.

⁹ Vezi: Lucian Croitoru și Cornel Tarhoacă: *Politica fiscală în România*, București, 1999.

Ciclul bugetar nesustenabil a diminuat credibilitatea politicii economice. Descentralizarea fiscala orizontala a fost consecinta naturala a ciclului bugetar nesustenabil. În principal, s-au manifestat trei forme de decentralizare fiscala orizontala: cresterea numarului fondurilor speciale, consolidarea finantarii extrabugetare si cresterea finantarii institutiilor publice din surse proprii.

Cercul vicios al politicii fiscale a determinat o scadere semnificativa a economisirii si investitiilor din sectorul neguvernamental. Scaderea economisirii a antrenat diminuarea investitiilor. Datorita investitiilor scazute, competitivitatea industriilor autohtone s-a redus, fapt ce a avut un impact negativ asupra economisirii. Din cauza cercului vicios al economisirii, dimensiunea sustenabila a deficitului bugetar s-a micorat. Într-o economie cu o rata înalta a economisirii, un deficit bugetar relativ ridicat poate sa nu puna în pericol stabilitatea macroeconomica. Nu aceasta este si situatia României, unde din cauza ratei mici a economisirii, chiar si un deficit bugetar relativ mic poate fi un puternic factor de destabilizare macroeconomica.

Expansiunea economiei informale a subminat eforturile de îmbunatatire a colectarii impozitelor. Înca de la începutul procesului de transformare, rata de colectare a impozitelor s-a mentinut la niveluri relativ mici, fapt ce a determinat acumularea unui volum important de datorii catre buget. În conditiile în care povara fiscala a fost mai mare decât beneficiile ajustarilor din întreprinderi, multe afaceri nu si-au mai îndeplinit obligatiile fiscale. În cele din urma, tot mai multe afaceri au încetat sa-si respecte obligatiile fiscale si au preferat sa opereze în economia informala.

2.1.2.2. Reforma fiscala din anii 2000 - 2002

20. Nevoia de reforma fiscala a devenit evidenta la sfârșitul anului 1999, în contextul în care structura impozitarii s-a dovedit neconcordanta cu obiectivul cresterii economice. Obiectivele generale ale reformei fiscale din anul 2000 deriva din concluziile generale desprinse din experienta fiscala pe plan mondial si din contextul experientei României. Aceste obiective rezulta, practic, din urmatoarele patru "lectii" de reforma fiscala:

~~☞~~ Reforma fiscala trebuie sa ia în considerare capacitatea existenta de administrare a impozitelor. Ratele mari de impozitare aplicate unei baze mici de impunere contravin caracteristicilor unui sistem de impozitare eficient si echitabil, încurajeaza evaziunea fiscala, stimuleaza presiunile agentilor economici pentru obtinerea unui tratament fiscal preferential si reduc disponibilitatea contribuabililor de supunere voluntara la impozitare;

~~☞~~ Sistemul de impozitare, ca de altfel întregul sistem bugetar, ar trebui sa evite deficitul excesive. Impozitarea prin inflatie este cea mai rea forma de impozitare inventata vreodata. În acelasi timp, daca ratele mari ale inflatiei nu pot fi evitate, atunci taxele impuse asupra bunurilor si serviciilor, ca si impozitele asupra muncii si capitalului trebuie indexate;

~~☞~~ Instrumentele fiscale trebuie fixate pentru tinte adecvate, iar stimulentele fiscale trebuie reduse cât mai mult posibil. Întotdeauna aplicarea unor masuri fiscale neconcordante cu atingerea unei tinte genereaza rezultate nedorite. De exemplu, amânarea de la plata TVA, acordata unor firme, reduce veniturile bugetare din TVA, distorsioneaza concurenta si devine sursa majora de coruptie. Deoarece pentru multe stimulente fiscale este dificil sa se stabileasca tinte precise, ele devin

sursa de risipa a veniturilor bugetare si contribuie la alocarea ineficienta a resurselor;

☞ Cele trei obiective de baza ale reformei fiscale – simplitate, neutralitate si echitate orizontala – nu sunt concurente, ci complementare. În mod obisnuit, aceste trei obiective sunt în contradictie cu obiectivul echitatii verticale. În prezent reformele fiscale în lume accentueaza evitarea impozitarii severe a celor saraci. Politica fiscala actioneaza cu success daca rolul ei este cât mai limitat la evitarea deficitelor fiscale, reducerea poverii fiscale si diminuarea distorsiunilor generate de impozite în procesul de alocare a resurselor. Impozitele cu rate uniforme aplicate pe o baza de impunere larga reprezinta mijlocul de realizare a simplitatii, neutralitatii si echitatii orizontale.

21. Ideea esentiala a reformei fiscale din anul 2000 a fost proiectarea unui sistem care sa asigure îmbunatatirea climatului macroeconomic, încurajarea economisirii si investitiilor si accelerarea schimbarilor structurale în economie. Reforma fiscala sa concentrat pe patru directii: (1) eliminarea sistemului complex, greu de administrat si generator de coruptie, al acordarii de facilitati si exceptari de la plata obligatiilor fiscale; (2) reducerea impozitului pe profit; (3) aplicarea unei rate unice de TVA; si (4) reasezarea accizelor.

Reforma a continuat în anul 2002, în sensul simplificarii sistemului taxei pe valoarea adaugata prin anulara unor exceptari si prin adoptarea unor masuri menite sa înlature una dintre principalele cause ale functionarii nesatisfacatoare a sistemului TVA – întârzierea rambursarilor de TVA.

2.1.2.3. Evolutia sistemului TVA

22. Chiar de la introducerea sa, sistemul TVA nu a facut exceptie de la performantele modeste ale politicii fiscale generale. Între anii 1993-1998 s-au aplicat concomitent trei rate de TVA – o rata standard (18%), o rata redusa (9%) si o rata zero. Între anii 1998-2000, rata standard a fost crescuta la 22%, iar ratele redusa (11%) si zero au fost mentinute. În aceasta perioada au aparut mai multe legi speciale, care au modificat numarul si structura scutirilor si exceptiilor de la plata TVA.

Începând cu 1 ianuarie 2000, se aplica o rata standard de 19%, rata redusa a fost desfiintata si s-a pastrat rata zero. Aceasta schimbare în sistemul TVA a fost parte din reforma fiscala initiata la începutul anului 2000.

23. Veniturile bugetare din TVA au avut o tendinta crescatoare, chiar daca ele au scazut în anii 1996 si 1997. (Vezi Anexa IV: Veniturile bugetare din TVA în România). Se remarca faptul ca desi în intervalul 1996-1998 gradul de colectare al TVA s-a redus cu 5%, în anul 1998, cresterea ratei standard de la 18% la 22%, a generat cresterea veniturilor bugetare din TVA cu aproape 1,5% din produsul intern brut (PIB) în comparatie cu anul 1996. (Vezi Anexa IV) Aceasta evolutie exprima cresterea numarului afacerilor care nu încetat sa-si onoreze obligatiile fiscale. Chiar daca doar TVA, în sine, nu poate sa explice cresterea numarului afacerilor care au încetat sa-si onoreze obligatiile fiscale, înrautatarea colectarii TVA este o consecinta a cresterii poverii fiscale. Scaderea gradului de colectare al TVA exprima si neaplicarea eficienta a legii.

24. Un studiu asupra politicii fiscale în România pentru perioada 1996-1998 evidențiază alte două caracteristici ale colectării TVA.¹⁰ În primul rând, datele disponibile pentru perioada 1996-1998 arată ca performanțele în colectarea impozitelor directe au fost superioare celor înregistrate în colectarea TVA. În al doilea rând, colectarea TVA – ca și a celorlalte tipuri de impozite – s-a realizat mai bine de la sectorul privat decât de la sectorul de stat.
25. Un alt instrument util în analizele privind colectarea TVA este oferit de măsurarea impozitarii efective versus impozitarii formale. În anexa V: Impozitarea formală și efectivă este prezentată o analiză comparativă pentru țările din Europa Centrală și de Est.

Datele privind România sunt frapante. Conform metodologiei descrise, în anul 1997 România avea cel mai mic raport impozitare efectivă/impozitare formală din întreaga regiune.¹¹ Veniturile mici ar putea fi explicate de scutirile de la plata acordate firmelor, arieratelor acumulate și sustragerii de la plata obligațiilor fiscale (nu neapărat evaziunii). Din cauza că, în cazul României randamentele fiscale normalizate sunt cele mai mici din regiune, considerăm că slaba colectare și scutirile de la plata impozitelor sunt elemente cheie în explicarea performanțelor fiscale modeste înregistrate.

26. Sistemul TVA a cunoscut modificări importante la începutul anului 2000. Noul sistem al TVA a fost definit și astfel s-a diferențiat de sistemul precedent, prin patru elemente:

- ~~o~~ Rata standard: 19%;
- ~~o~~ Eliminarea ratei reduse;
- ~~o~~ Restricționarea facilităților legate de plata TVA;
- ~~o~~ Revizuirea categoriilor de produse pentru care se acorda facilitati legate de plata TVA.

Activitățile acoperite de sistemul TVA au fost clasificate astfel:

- ~~o~~ Activități pentru care se aplica obligatoriu rata standard;
- ~~o~~ Activități pentru care se aplica rata zero;
- ~~o~~ Activități scutite de TVA.

Restricționarea facilităților legate de plata TVA au fost concepute să acționeze pe două direcții. Prima direcție a constat în aplicarea ratei standard pentru o serie de bunuri și servicii scutite anterior de TVA. A doua direcție a constat în aplicarea ratei standard pentru o serie de bunuri și servicii supuse anterior ratei reduse de TVA.

Revizuirea categoriilor de produse pentru care se acorda facilitati legate de plata TVA s-a concentrat pe două direcții. Prima direcție a constat în scutirea de la plata TVA a unor produse, supuse anterior ratei reduse. Aceasta direcție a vizat produse destinate sprijinirii familiilor cu copii și produse destinate unor grupuri de persoane dezavantajate (persoane cu dizabilități). A doua direcție a constat în aplicarea ratei zero pentru anumite activități (construirea, extinderea, consolidarea și reabilitarea locuințelor, construirea lacaselor de cult).

¹⁰ Vezi Lucian Croitoru și Cornel Târhoacă, op. cit;

¹¹ Acest rezultat trebuie evaluat prin considerarea contribuțiilor la sistemul de asistență socială;

Unele bunuri si servicii nu au fost vizate de sistemul TVA – bunuri si servicii oferite organizatiilor non-profit implicate în activitati sociale, organizatiilor filantropice, organismelor religioase, partidelor politice, sindicatelor, institutiilor publice, activitatilor educationale, sistemului de aparare nationala, sistemului de ordine publica si siguranta a statului, activitatilor culturale si sportive.

2.1.3. Caracteristicile sistemului TVA

27. Rata standard a TVA în România (19%) este mai mica decât rata standard aplicata în tarile Uniunii Europene, dar este mai mare decât nivelul minim stabilit prin regulile UE (15%). De asemenea, rata standard a TVA în România este mai mica decât în Rep. Ceha, Polonia, Ungaria sau Slovacia. Veniturile bugetare din TVA în România sunt mai mici decât în tarile est europene mentionate. O prezentare detaliata a sistemelor TVA din tarile UE si din tarile candidate la aderarea la UE este redata în Anexa VI: Sistemul TVA în UE si Europa Centrala.
28. La aceeasi rata standard de TVA, veniturile bugetare din TVA în România sunt comparabile cu cele din Rep. Ceha, dar mai mici decât cele din Polonia. Tot din punct de vedere al veniturilor bugetare din TVA, România pare mai slab situata decât Slovacia, dar aceasta tara aplica o rata standard de TVA mai mare. Aceeasi apreciere este valabila si în ceea ce priveste comparatia României cu Ungaria.
29. FIAS¹² si Banca Mondiala apreciaza ca baza de aplicare a TVA este mult diferita în România fata de cea din tarile UE si fata de cea din tarile din Europa Centrala si de Est. Astfel, în anul 1999, baza de aplicare a TVA în România reprezenta doar 62% fata de media din UE si numai 77% fata de media din tarile Europei Centrale si de Est. De asemenea, randamentul veniturilor din TVA calculat pentru România era de 0,25% din PIB pentru fiecare procent de TVA.¹³ Cu toate ca datele pentru anul 2000 sugereaza ca randamentul veniturilor din TVA – determinat ca procent din PIB/punct procentual din rata TVA – a crescut la 0,33, valoarea este sub cea din tarile UE (0,40% în anul 1999). La o prima vedere, valoarea randamentului veniturilor din TVA în România nu este departe de cea din tarile UE. Totusi, apreciind ca PIB al României este mult inferior fata de cel din UE, se poate afirma cu certitudine ca administrarea TVA în România poate fi semnificativ îmbunatatita.
30. Evolutia sistemului TVA în România arata ca se impune o clarificare a scopului TVA. (O descriere detaliata a sistemului TVA în România este prezentata în Anexa VII: Caracteristicile TVA în România)

În primul rând, scopul TVA ca si componenta a politicii generale de taxe si impozite nu a fost suficient definit. TVA a fost utilizata atât pentru a deplasa presiunea fiscala dinspre producator spre consumator, cât si ca stimulent fiscal. În acest context, obiectivul TVA de asigurare de venituri bugetare s-a suprapus cu obiectivul de sprijinire a unor activitati economice prin amânarea de la plata obligatiilor fiscale. Astfel, un instrument a fost utilizat pentru a atinge nu un obiectiv, ci doua obiective.

¹² Foreign Investment Advisory Service – serviciul de consultanta în domeniul investitiilor straine cu care colaboreaza Banca Mondiala;

¹³ vezi studiul elaborat de FIAS si Banca Mondiala: *Romania, Business Taxation and Incentives*, Noiembrie 1999;

Aceasta inconsecventa si prea desele schimbari de legislatie au determinat scaderea încrederii publicului în sistemul TVA.

Amânările de la obligatiile privind TVA sunt, în contextul unei inflatii ridicate asa cum este în România, adevarate binefaceri pentru firmele beneficiare. Aceasta practica însa, are doua dezavantaje majore. Primul dezavantaj este ca pericliteaza buna functionare a sistemului TVA; el devine de fapt imposibil de administrat din cauza numarului mare de firme care primesc astfel de beneficii. Al doilea dezavantaj este ca aceasta practica se constituie într-o sursa de coruptie în administratia fiscala.

În al doilea rând, desi capacitatea administrativa precara si neaplicarea legii au fost identificate drept obstacole în calea cresterii eficientei sistemului TVA, nu au fost adoptate masuri drastice. În loc sa implementeze masuri care sa vizeze direct cauzele capacitatii administrative precare – de exemplu rambursarea la timp a TVA – guvernul a preferat sa ofere exceptarea de la plata TVA a bunurilor de capital importate. Aceste exceptari provoaca mai departe întreruperea fluxurilor de plati de care depinde sistemul TVA. Asemenea practici distorsioneaza piata si dezavantajeaza potentialii ofertanti din România. De aceea, ele constituie mai degraba opusul oricarei protectii a producatorilor autohtoni pe care guvernul ar încerca sa o asigure. Mult mai simplu este ca autoritatea fiscala sa respecte prompt obligatiile privind rambursarea TVA. Astfel, necesitatile firmelor sunt satisfacute, iar guvernul poate elimina scutirile de la plata.¹⁴

Studiile de caz – prezentate atât în cercetari stiintifice, cât si de mass-media – arata ca principalele slabiciuni ale sistemului actual al TVA în România sunt generate de scutirea de la plata TVA a importurilor si de ratele diferite.

Legislatia avantajeaza firmele permitând fie scutiri de la plata TVA, fie amânari de la plata TVA – pentru bunurile importate care constituie contributie în natura la capitalul firmei si pentru importul de echipament si utilaje. Aceasta practica genereaza doua forme de bunuri de capital importate: cele pentru care se plateste TVA si cele pentru care nu se plateste TVA. Daca aceasta distinctie exista chiar si pentru bunuri de capital identice, autoritatea vamala nu poate stabili usor sub care lege opereaza importatorul. Inspectorii fiscali trebuie sa se asigure ca nu s-au emis solicitari frauduloase pentru un echipament exceptat de la plata TVA si folosit totodata pentru o amânare de la plata TVA. În practica celor mai multe tari, toate bunurile importate sunt supuse TVA, inclusiv inputurile pentru productie si bunurile de capital. Când acele inputuri se transforma în bunuri, iar bunurile sunt vândute, producatorul își recupereaza TVA-ul. Astfel, autoritatea fiscala este într-o pozitie mai buna deoarece TVA este colectata la frontiera si rambursarea se face ulterior.

Conform legii, orice surplus de TVA corespunzator importurilor fata de TVA corespunzatoare productiei este rambursat dupa trei luni. Pentru exportatori perioada de rambursare este redusa la o luna. Datorita inflatiei mari, firmele au costuri mari cu rambursarea. Daca o firma are de primit o rambursare de TVA ea trebuie întâi sa faca dovada ca nu are alte obligatii fiscale catre stat neonorate. Dovedirea acestui fapt necesita mult timp si permite guvernului sa întârzie plata.

¹⁴ Masurile adoptate de guvern în anul 2002 elimina asemenea scutiri;

Adesea, diferentierea ratelor de TVA ofera firmelor portite pentru fraudă și evaziune – prin folosirea de acte false pentru exporturi fictive sau pentru bunuri de capital care nu au fost niciodată importate.

Guvernele au încercat să compenseze unele firme favorizate pentru efectele negative generate de administrarea ineficientă a sistemului TVA, acordându-le scutiri de TVA. Dacă rambursările de TVA s-au face cu promptitudine, TVA nu ar constitui o problemă importantă pentru nici o afacere.

Exemplele prezentate anterior releva cinci slăbiciuni importante ale sistemului TVA actual în România:

- ✍ Rambursările TVA nu se fac prompt;
- ✍ Rambursările nu sunt purtătoare de dobânzi;
- ✍ Rambursările de TVA sunt conditionate de plata altor obligații fiscale;
- ✍ Legea nu este aplicată cu fermitate;
- ✍ Sistemul TVA este discriminatoriu (tratează diferit investitorii în funcție de originea lor, mărimea lor, investitori care utilizează bunuri de capital importate sau autohtone).

2.1.4. Posibile modificări ale legislației

31. În viitorul apropiat sunt așteptate modificări în legislația privind TVA. Principalele schimbări se referă la reintroducerea ratei reduse de TVA și la scutiri de la plata TVA.

Reintroducerea ratei reduse de TVA era așteptată pentru anul 2002 – TVA de 9% pentru prepararea hranei servite în restaurante, bistrouri și hoteluri. Este posibil ca măsura să fie amânată pentru anul 2003, din motive legate de asigurarea unor venituri bugetare mai mari.

Modificările privind scutirile de la plata TVA sunt așteptate pe trei direcții: renunțarea la scutiri pentru unele activități și instituții; introducerea unor noi scutiri și eliminarea ratei zero; activitățile scutite de plata TVA vor putea să deducă TVA. O descriere detaliată a calendarului modificărilor așteptate este prezentată în Anexa VIII: Posibile modificări în legislația existentă.

2.1.5. Solicitarea unor perioade de tranziție pentru implementarea prevederilor Directivei a VI-a a Comisiei Europene

32. Guvernul României a solicitat o perioadă de tranziție de cinci ani, până la 31 decembrie 2011, pentru aplicarea unei rate de TVA reduse aplicabile preparării hranei în restaurante, bistrouri și hoteluri.

Această solicitare rezultă din intenția guvernului de a promova industria turismului. Guvernul argumentează în sprijinul solicitării de derogare prin faptul că aplicarea ratei standard de TVA pentru aceste produse ar plasa România într-o poziție dezavantajoasă față de țările membre ale UE și față de țările vecine candidate la integrarea în UE, țări cu un potențial turistic important, care practică o rată redusă. (Vezi Documentul de Poziție al României, Capitolul 10 – Impozitarea)

Intentia guvernului de a reintroduce rata redusa pentru TVA nu este, în sine, incompatibila cu regulile si practicile din UE. Dintr-o perspectiva mai larga însa, o asemenea schimbare ridica o serie de probleme.

În primul rând, un asemenea pas pare o abandonare a spiritului modificarilor sistemului TVA introduse în anii anteriori.¹⁵

În al doilea rând, argumentul utilizat în sprijinul aplicarii ratei reduse de TVA nu este suficient de convingator (din punctul de vedere al concurenței, în ceea ce priveste alte tari cu potential turistic important). Nu se poate presupune ca industria turismului în România este într-o pozitie dezavantajoasa fata de competitori doar din cauza ratei de TVA mai mari care se aplica în prezent în România.

Daca se va aplica o rata de TVA redusa pentru serviciile turistice este foarte probabil ca mai multe afaceri sa fie atrase în aceasta industrie. Probabil, mai multe resurse vor fi orientate spre turism, dar cu certitudine alte grupuri de interese își vor intensifica presiunile pentru a beneficia de stimulente fiscale similare.

33. Guvernul României a solicitat o perioada de tranzitie de cinci ani, pâna la 31 decembrie 2011, în ceea ce priveste exceptarea fara drept de deducere pentru activitatile de cercetare-dezvoltare si inovare desfasurate în cadrul programelor, subprogramelor si proiectelor incluse în Programul National de Cercetare Stiintifica si Dezvoltare Tehnologica sau în Planul National de Cercetare, dezvoltare si Inovare, pentru activitatea de cercetare si dezvoltare finantata prin parteneriat international cu UE sau prin parteneriat regional si bilateral. Vor fi scutite de TVA numai bunurile si serviciile rezultate în urma cererilor de C&D si inovare. Inputurile de bunuri si servicii sunt subiect pentru rata standard a TVA.

Guvernul foloseste ca argument în sprijinul acestei solicitari de derogare faptul ca în procesul de transformare, cresterea sustenabila depinde de C&D si inovare. Prin urmare, sprijinirea cercetarii-dezvoltarii este necesara, inclusiv prin masuri de relaxare fiscala, deoarece potentialul stiintific al unei tari este definit de nivelul sau de finantare, de nivelul de calificare si de numarul resurselor umane calificate, starea infrastructurii, ca si de cooperarea internationala, etc. Toate aceste justificari sunt plauzibile, însa se naste o întrebare: Efectele bune ale C&D apar numai daca aceste activitati sunt efectuate în sectorul de stat? Raspunsul firesc este: nu. De fapt, o asemenea abordare contine o discriminare între C&D efectuate în sectorul de stat si C&D efectuate în sistem privat.

34. Guvernul României a solicitat o perioada de tranzitie de cinci ani, pâna la 31 decembrie 2011, în ceea ce priveste regimul special aplicabil micilor întreprinzatori, regim prin care se pastreaza un nivel anual al cifrei de afaceri de 20.000 EUR pentru

¹⁵ Un sistem cu rata unica a TVA prezinta cinci avantaje din punct de vedere al administrarii fata de un sistem de TVA cu rate multiple: (1) Imobilizeaza mai putine resurse financiare pentru afacerile îndreptatite la rambursarea TVA; (2) Multi inspectori financiari pot fi orientati spre alte operatiuni – datorita numarului mai mic de solicitari de rambursare a TVA; (3) Eficienta si operabilitate mai mari a organismelor fiscale implicate în aprobarea si controlul rambursarilor de TVA (4) Legislatie mai simpla si un risc mai mic de includere a unor produse si activitati în categoria celor pentru care se aplica rate reduse; (5) Eficienta mai mare a alocarii resurselor în economie.

platitorii de TVA, în loc de 5.000 EUR – nivelul de la care se aplica TVA conform regulilor UE.

În sprijinul cererii de derogare Guvernul folosește date statistice, care releva faptul că veniturile colectate de la platitorii de TVA cu o cifră de afaceri anuală mai mică de 20.000 EUR nu justifică costurile de administrare ale activității de evidență și control. Mai mult, cheltuielile pe care le presupune plata TVA afacerilor mici vor crește foarte mult.

Aceste argumente sunt convingătoare. Atunci când costurile de administrare a unui impozit sunt mai mari decât veniturile pe care el le poate asigura, impozitul respectiv ar trebui desființat. Totodată, apare o întrebare: Ar fi posibil ca implementarea nivelului de 20.000 EUR pentru cifra anuală de afaceri să stimuleze afacerile mai mari să se divida, astfel încât cu o cifră de afaceri mai mică să nu mai fie platitori de TVA? Pe de o parte, este greu de crezut că mii de afaceri se vor diviza astfel încât să se situeze sub nivelul de la care ar fi platitori de TVA, deoarece profitul anual posibil să fie obținut de o asemenea firmă mică nu ar fi mai mare decât 1.000 EUR în cazul în care rata profitului ar fi 5% sau 2.000 EUR, dacă rata profitului ar fi 10%. Pe de altă parte însă, dacă în asemenea afaceri mici rata profitului ar fi minimum 10%, ele ar deveni foarte atractive datorită veniturilor potențiale mari relativ la salariul mediu din România.

2.2. O strategie de implementare a normelor UE

2.2.1. Introducere

35. Armonizarea legislației românești cu Directivele CE privind impozitarea indirectă este o condiție expresă pentru aderarea României la UE. Chiar dacă aderarea României la UE nu este iminentă, este evident că sistemul TVA în România trebuie îmbunătățit pentru a-i conferi o eficiență mai mare. Standardul UE este util pentru îmbunătățirea sistemului TVA, atât dintr-o perspectivă pe termen scurt, cât și dintr-o perspectivă pe termen lung. Sistemul TVA din România se bazează pe modelul european. De aceea, în vederea realizării unei strategii pe termen scurt, menită să crească eficiența sistemului TVA din România, este utilă compararea sistemului actual cu normele UE. Totodată, România dorește să adere la UE cât mai curând posibil și de aceea ea trebuie să-și alinieze sistemul TVA cu cel din UE. Din această perspectivă apar trei întrebări: (1) care sunt normele necesare pentru aderare; (2) ce deficiențe din sistemul actual al TVA trebuie corectate pentru a atinge normele cerute și; (3) în ce grad legislația din România corespunde spiritului Convenției Europene asupra Drepturilor Omului în Procesul de Impozitare?

2.2.2. Normele UE privind TVA

36. Ca urmare a înlăturării restricțiilor privind libera circulație a persoanelor, bunurilor, serviciilor și a capitalului și a integrării economiilor naționale, statele membre ale UE trebuie să se asigure că propriile sisteme de TVA nu fac discriminări în ceea ce privește originea bunurilor și serviciilor. În cele din urmă, această piață va deveni o piață internă. Din această perspectivă, sistemul TVA este definit prin câteva caracteristici: nediscriminatoriu, definirea clară a conceptelor și stabilitate.

37. În concepția UE obiectivul sistemului fiscal este colectarea impozitelor și taxelor. Prin urmare, misiunea administrării TVA este concentrată pe colectarea acestei taxe. Procedurile formale transparente sunt esențiale pentru funcționarea eficientă a sistemului TVA. Totodată, ele sunt imperios necesare pentru o administrare echitabilă, asigurând o cale de restricționare a corupției. Clarificarea și simplificarea procedurilor referitoare la costurile supunerii la impozitare a contribuabililor și la costurile de administrare sunt caracteristicile evoluțiilor recente în administrarea TVA.
38. Este binecunoscut faptul că procedurile de impunere pot stimula aranjamente informale, care se stabilesc, fără o bază legală, între contribuabili și inspectorii fiscali. Pentru evitarea unor asemenea practici țările UE au dezvoltat sisteme de audit intern puternice. Multe țări au adoptat un Cod de Conduită pentru a stabili comportamentele și standardele cerute angajaților. Pe lângă definirea procedurilor de administrare a TVA, țările UE acordă o atenție specială doleanțelor contribuabililor și procedurilor de contestare, care clarifică drepturile contribuabililor în procesele legate de TVA. Totodată, sistemul informational este considerat un element important în administrarea sistemului TVA.
39. În prezent, există diferențe între țările din UE în ceea ce privește ratele aplicate. În ciuda acestei diversificări, există un numitor comun pentru toate sistemele de TVA din țările UE. Acest numitor comun este Directiva a VI-a a Comisiei Europene, care stabilește cadrul de armonizare a legislațiilor sistemelor TVA pentru statele membre.

Definirea conceptelor

Pentru a accentua natura nediscriminatorie a TVA, termenul “platitor de impozit” include și persoanele care desfășoară ocazional unele tranzacții. Locul unde se efectuează o ofertă a unui serviciu este definit în principiu drept locul unde ofertantul își are sediul principal de afaceri. În particular, în cazul anumitor servicii oferite între persoane platitoare de impozit, unde costul serviciilor este inclus în prețul bunurilor, acel loc este definit ca fiind în țara persoanei pentru care sunt oferite serviciile.

Conform Directivei a VI-a, baza de impozitare trebuie să fie aceeași în toate statele membre ale UE, astfel încât aplicarea ratei Comunității pentru platitorii de TVA să conducă la rezultate comparabile în toate statele membre ale UE. Statele membre ale UE au o listă comună de scutiri de la plata TVA, astfel încât resursele proprii ale Comunității să fie colectate în aceeași manieră în toate țările.

Regulile privind deducerile sunt armonizate pentru statele membre ale UE în măsura în care acestea afectează sumele anuale colectate, iar proporția deductibilității ar trebui calculată într-un mod similar. Prin urmare, legislațiile naționale trebuie să specifice care persoane sunt în măsură să plătească TVA, în particular în ceea ce privește serviciile oferite de o persoană stabilită în altă țară.

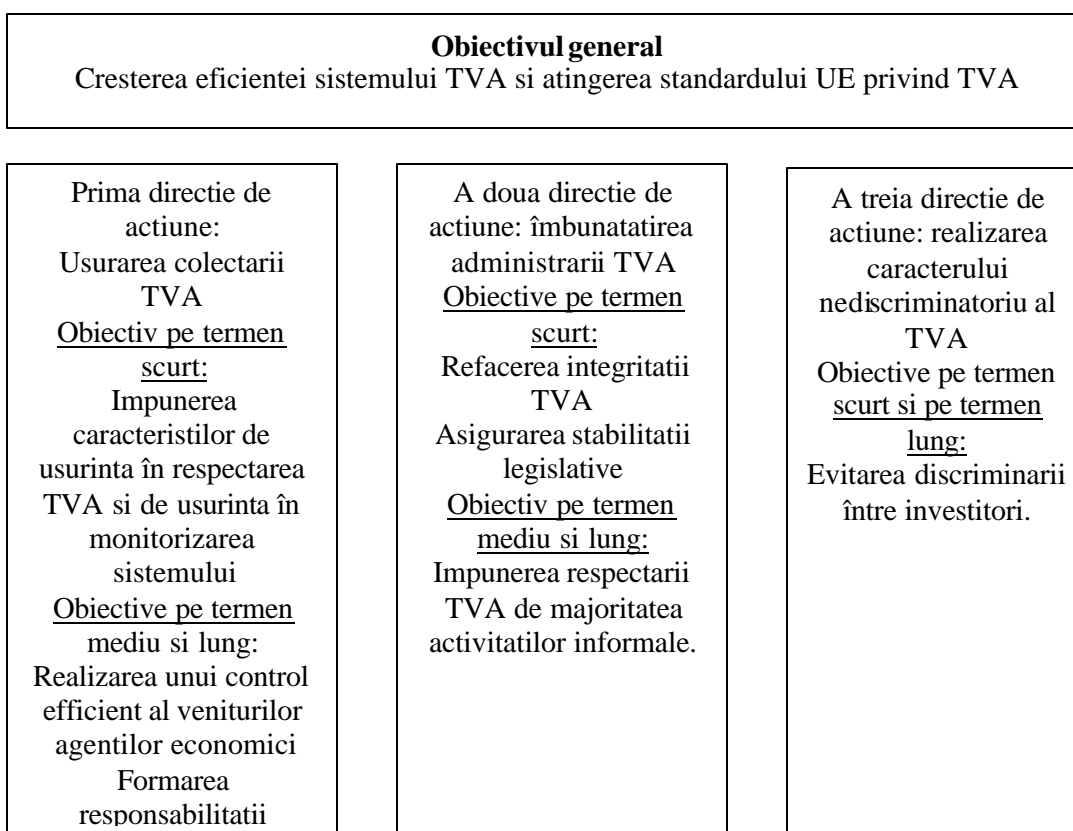
Obligațiile contribuabililor trebuie armonizate cât de mult posibil astfel încât să se asigure o colectare uniformă în toate statele membre ale UE. Atunci când este necesar pentru stabilirea și monitorizarea bazei de evaluare a propriilor resurse, contribuabilii ar trebui să întocmească periodic evidente ale veniturilor agregate din tranzacțiile legate atât de inputuri, cât și de rezultate.

Statele membre ale UE pot continua să aplice scheme speciale pentru activitățile mici. De asemenea, țările sunt libere să aplice pentru agricultorii care nu sunt acoperiți de procedurile normale, o schemă legată de reducerile uniforme la TVA pentru inputuri. În scopul colectării resurselor proprii, principiul de bază al acestei scheme ar trebui să fie același în toate statele membre și valoarea adăugată în cazul agricultorilor ar trebui calculată după o metodă comună.

În anumite limite și în anumite condiții, țările membre adoptă și păstrează măsuri speciale derogatorii de la Directiva a VI-a a Consiliului, în scopul simplificării modului de impunere a taxei sau pentru evitarea fraudelor și a altor forme de sustragere de la impozitare. Totodată, atunci când este cazul, țările pot fi autorizate să încheie acorduri care contin derogări de la Directiva a VI-a cu țări din afara UE sau cu organizații internaționale.

2.2.3. Caile generale de aliniere a sistemului TVA din România cu normele UE

40. Obiectivul general al modificării sistemului TVA actual din România este creșterea eficienței lui și atingerea normelor UE privind TVA.¹⁶ Pornind de la caracteristicile actuale ale sistemului TVA se disting trei direcții generale de acțiune: ușurarea colectării TVA, îmbunătățirea administrării TVA și realizarea caracterului nediscriminatoriu al TVA.
41. Pe aceste trei direcții se identifică două seturi de obiective: obiective pe termen scurt și obiective pe termen lung. Atingerea obiectivelor pe termen scurt nu ar trebui să genereze consecințe negative importante asupra mediului economic (întreprinzători și consumatori). Aceste obiective ar trebui să se materializeze prin armonizarea definițiilor conceptelor și termenilor din legislația românească cu Directiva a VI-a.



¹⁶ Principalele diferențe dintre standardul UE și sistemul TVA din România sunt prezentate în Anexa IX.

Obiectivele pe termen mediu si lung – constând în implementarea de noi instrumente, practici si institutii – ar putea avea consecinte mai puternice asupra mediului de afaceri, însa efectele negative ar putea fi diminuate semnificativ daca secventialitatea schimbarilor ar fi publicata din timp astfel încât întreprinzatorii sa nu fie luati prin surprindere de schimbari. Totodata, efectele negative ale unor masuri – cum ar fi eliminarea scutirii de la plata TVA pentru anumite produse si servicii – asupra consumatorilor finali ar putea fi compensate prin alte masuri fiscale – de exemplu, diminuarea impozitului pe venitul global – sau prin îmbunatatiri semnificative ale conditiilor economice generale, care ar permite cresterea în termeni reali a veniturilor consumatorilor pe masura diminarii inflatiei.

2.2.3.1. Prima directie de actiune: usurarea colectarii TVA

Termen scurt

42. Pe termen scurt, strategia în aceasta directie ar trebui sa tinteasca spre usurarea respectarii de catre afaceri a legislatiei si crearea unui climat propice colectarii TVA si verificarii gradului de respectare a legii. Sistemul TVA trebuie sa dobândeasca un grad mai înalt de automatism si sa se apropie de spiritul Directivei a VI-a.
43. Pentru autoritatile responsabile de TVA este extrem de important sa-si sume ca misiune “colectarea veniturilor cuvenite – nici mai mult, nici mai putin – si la timp”.¹⁷ O asemenea declaratie generala ar defini scopul fundamental al organizatiei si ar raspunde fara echivoc la întrebarea: “De ce exista aceasta organizatie?” Totodata, ea ar comunica viziunea organizatiei despre ea însasi. Lipsa unei definiri clare a misiunii organizatiilor din administratia publica este un neajuns cronic des întâlnit în România. Misiuni conturate neclar, care includ între altele “(...) sa contribuie la realizarea obiectivelor guvernului” nu ar fi de folos unei schimbari prompte a situatiei prezente, în primul rând datorita faptului ca ele ar perpetua prevalenta discretionarismului politicului în fata regulilor.

Pe termen scurt, pentru atingerea acestui obiectiv este necesara adoptarea urmatoarelor masuri:

- ~~A~~sumarea de catre autoritatea de administrare a TVA a misiunii: “Colectarea veniturilor cuvenite – nici mai mult, nici mai putin – si la timp”.
- ~~A~~ntroducerea în lege a definitiei platitorului de TVA.
- ~~A~~ntroducerea în lege a unei prevederi conform careia pentru anumitti platitori de TVA si pentru anumite tranzactii, TVA devine platibila la o data ulterioara momentului în care are loc tranzactia care neste obligatia de plata.
- ~~A~~ntroducerea în lege a unei prevederi conform careia subventiile legate direct de preturi se includ în baza de impozitare.
- ~~A~~ntroducerea în lege a unei prevederi conform careia în cazul anularii, refuzului sau neplatii totale sau parțiale sau în cazul când pretul este redus dupa livrare, suma de impozitat sa se diminueze în consecinta.

¹⁷ În Olanda, autoritatea fiscala si vamala are formulat urmatorul obiectiv: “Mentinerea si întarirea disponibilitatii contribuabililor de a-si respecta obligatiile legale”. Misiunea autoritatii vamale din Estonia este formulata astfel: “Sa serveasca publicul si sa contribuie la realizarea obiectivelor guvernului”. Misiunea autoritatii fiscale si vamale din Danemarca este formulata astfel: “Colectarea veniturilor cuvenite – nici mai mult, nici mai putin – si la timp”.

- ~~24~~ Revederea ratei zero de TVA, astfel încât numai tranzacțiile legate de export să beneficieze de ea. În locul ratei zero, pentru tranzacțiile nelegate de export se poate introduce o rată redusă. Dacă există semne clare că eficiența administrării sistemului TVA în România a crescut semnificativ, România ar putea reveni la un sistem cu rate multiple și ar putea să renunțe la rată zero.¹⁸
- ~~25~~ Introducerea în lege a unor prevederi legate de livrările intra-Comunitare. Această măsură se va aplica din momentul aderării României la UE.
- ~~26~~ Introducerea în lege a reglementărilor privind ajustarea dreptului de deducere.

Conform Documentului de Poziție al României – Capitolul 10, Impozitarea, realizat de guvern în luna iulie 2001, majoritatea măsurilor menționate mai sus vor fi adoptate în anii următori (vezi Anexa VIII: Schimbări așteptate în legislația actuală).

Termen mediu și lung

44. Pe termen mediu și lung, strategia pe această direcție ar trebui să vizeze realizarea unui control eficient al veniturilor întreprinzătorilor și formarea responsabilității individuale față de performanța în cadrul administrației.

Realizarea controlului eficient al veniturilor întreprinzătorilor

45. Datorită slabei administrări a sistemului de colectare al TVA este necesară o schimbare în structura sistemului și o schimbare de atitudine. Cum se pot realiza aceste lucruri? Experiența internațională arată că evoluțiile moderne sunt orientate spre un sistem care permite o reducere a numărului de inspectori însoțită de utilizarea tehnologiei pentru identificarea tintelor și pentru controlul activității lor.
46. Autoritatea fiscală din România ar trebui să-și schimbe abordarea actuală în administrarea impozitelor – un management nemotivat al unei situații date – și să trateze colectarea impozitelor ca pe o afacere. Autoritatea fiscală ar trebui să identifice relația dintre costul activității de control și venitul realizat. În alte țări europene – de exemplu, în Marea Britanie – autoritățile fiscale sunt evaluate în același mod cu întreprinderile comerciale. Activitățile autorității fiscale din România ar trebui evaluate anual din punct de vedere al costurilor. Autoritatea fiscală responsabilă de TVA ar trebui să identifice costurile de administrare pentru fiecare activitate de care este responsabilă. Astfel, planificarea activității viitoare de control s-ar putea baza pe aceste informații. Avantajul unei asemenea abordări este evident: autoritatea pentru TVA și-ar putea concentra resursele pentru acele acțiuni care permit încasări mai mari decât costurile desfasurării lor.

¹⁸ Începând din anul 1994, pe baza raportului Comisiei Europene, Consiliul European revede scopul ratelor reduse din doi în doi ani. Consiliul poate decide modificarea listei de bunuri și servicii pentru care se aplică rate de TVA reduse. În prezent, lista bunurilor și serviciilor pentru care se pot aplica rate de TVA reduse este inclusă în Anexa H a Directivei a VI-a. La începutul anului 2000, România a optat pentru un sistem cu rată unică de TVA considerând că nu dispune de capacitatea de administrare eficientă a unui sistem cu rate multiple. Din perspectiva politicii sociale are sens ca unele produse (alimente, medicamente, cărți, ziare, etc.) să fie supuse unei TVA reduse. Din perspectiva politicii fiscale, esența sistemului de impozite este colectarea de venituri. Aceste două perspective ar putea fi reconciliate dacă eficiența administrării sistemului TVA crește, astfel încât să se prevină orice posibilă evaziune, sustragere de la plata TVA sau orice abuz.

Daca autoritatea pentru TVA își asuma o misiune clara ea își va putea stabili și tinte. Astfel, activitatea ei ar putea fi evaluata de un organism extern și oficialitățile fiscale ar fi responsabile pentru rezultatele lor.¹⁹ Auditarea autorității fiscale de către un organism extern este un factor esențial pentru creșterea responsabilității și credibilității acesteia.²⁰ De asemenea, auditarea din exterior ar ajuta și la construirea unei strategii, bazate pe obiectivitate.

În cadrul unei economii bazate pe mecanismele pieței, libera concurență conduce la:

- ✗ Existenta mai multor întreprinderi în același domeniu;
- ✗ Egalizarea, în linii mari, a profiturilor brute pentru același tip de activități.

Prin urmare, ratele specifice inputurilor și outputurilor sunt, în linii mari, similare pentru fiecare întreprindere din cadrul unui domeniu de activitate. De aceea, este posibil să se compare, din punct de vedere fiscal, performanțele afacerilor similare. Asemenea indicatori de credibilitate pot fi construiți pentru sistemul de evidență al colectării veniturilor.

Introducerea indicatorilor de credibilitate este utilă pentru recâștigarea credibilității sistemului TVA. De exemplu, verificarea solicitărilor de rambursare a TVA se poate baza pe un sistem de evaluare a riscului, care ar permite plăți imediate pentru afacerile catalogate ca având risc minim.

Toate veniturile de la afacerile similare pot fi comparate și astfel abaterile peste sau sub normă ar putea constitui tinte pentru selecția firmelor spre care să se concentreze atenția inspectorilor fiscali.

Pentru atingerea acestui obiectiv este necesară adoptarea următoarelor măsuri:

- ✗ Utilizarea tehnologiei pentru identificarea tintelor în activitatea de control.
- ✗ Schimbarea abordării actuale în activitatea autorității fiscale și abordarea administrării TVA pe principiile unei afaceri.
- ✗ Construirea și implementarea unui set de indicatori de credibilitate pentru sistemul de evidență și control al colectării.
- ✗ Concentrarea atenției inspectorilor fiscali asupra firmelor care înregistrează performanțe sub sau peste normele determinate prin indicatori de credibilitate.
- ✗ Identificarea costurilor de administrare pentru fiecare activitate desfășurată de autoritatea responsabilă cu TVA. Astfel, autoritatea fiscală și-ar putea concentra resursele spre acele acțiuni care permit încasări mai mari decât costurile.

Formarea responsabilității individuale față de performanță în cadrul administrației

¹⁹ De exemplu, în Marea Britanie organismul extern de auditare este Biroul Național de Auditare, care înaintează rezultatele analizei Camerei Comunelor din Parlament. Recent, au fost publicate performanțele autorității fiscale în colectarea TVA și a accizelor. Concluzia este că pierderile anuale sunt situate între 6,4-7,1 miliarde lire sterline. Se estimează că 3,5 miliarde lire sterline reprezintă pierderi din contrabandă cu tutun care se realizează peste Canalul Mânecii. Pierderile datorate contrabandei cu alcool sunt estimate la 0,75 miliarde lire sterline, pierderile din contrabandă cu uleiuri din hidrocarburi la 0,45 miliarde lire sterline, iar pierderile estimate din necolectarea TVA sunt estimate la 1,7-2,6 miliarde lire sterline.

²⁰ Raportul de audit ar trebui trimis direct și Parlamentului, nu numai Ministerului de Finanțe. Motivția unei astfel de raportări este asigurarea unui maxim de transparență pentru concluziile raportului. Publicul are acces la toate rapoartele parlamentare, în schimb nu are acces la toate documentele Ministerului de Finanțe;

47. Conceptul de responsabilitate individuala fata de performanta este necesar oricarei institutii din administratia publica. Este cunoscut faptul ca în prezent în cultura organizationala din România lipseste spiritul de echipa. Functionarii publici sunt slab platiti si au adesea sentimentul ca nu sunt protejati de organizatiile în cadrul carora lucreaza.
48. O definire clara a viziunii si misiunii autoritatii de administrare a TVA este esentiala. Asumarea de catre autoritatea de administrare a TVA a misiunii mentionate anterior (“*Colectarea veniturilor – nici mai mult nici mai putin – si la timp*”) ar fi un prim pas în realizarea unui sistem eficient al TVA. O asemenea misiune ar fi clara si usor de înteles atât de personalul organizatiei, cât si de public. Ea este scurta si de aceea poate fi înțeleasa de oameni. Deasemenea, specifica exact cu ce se ocupa organizatie, arata care sunt principalii clienti ai organizatiei si cum intentioneaza organizatia sa actioneze pentru a-si atinge obiectivele. O asemenea misiune permite concentrarea organizatiei spre un singur obiectiv strategic (sa colecteze venituri la timp) si reflecta competenta specifica organizatiei. Aceasta misiune ar constitui si un sablon pentru realizarea unui ghid de comportament pentru cei care adopta decizii în organizatie. Totodata, ea ar fi utila în modelarea valorilor, credintelor si filosofiei organizatiei, astfel încât sa reflecte cultura organizationala. Pornind de la aceasta misiune va fi posibil sa se formuleze obiectivele autoritatii de administrare a TVA, iar, în sine, misiunea ar fi o sursa de energie si un punct de stabilitate în cadrul organizatiei.

Daca inspectorii fiscali s-ar concentra asupra firmelor desemnate de indicatorii de credibilitate, rezultatele vizitelor efectuate la firmele suspecte pot fi analizate pentru a obtine date suplimentare, care sa permita rafinarea procesului de credibilitate. Astfel, se poate mari eficienta programelor de vizitare, atât la nivel general, cât si la nivel local prin compararea randamentelor personalului. Cei cu performante slabe pot fi identificati si problemele lor pot fi analizate. Prin contractile de munca se pot stabili responsabilitati individuale pe toate treptele ierarhice. Astfel, un inspector situat pe o treapta ierarhica superioara devine raspunzator pentru performantele subordonatilor sai.

49. Este necesar sa se creeze o sectie de evidenta si credibilitate la nivel central. Aceasta sectie trebuie sa functioneze ca o agentie de stat independenta, unde majoritatea angajatilor sa se ocupe de introducerea de date în sistemul informational si de întreținerea sistemului de date. Inputurile primare pot fi sarcina personalului mai slab platit. Personalul bine calificat va avea sarcini de verificare. În conditiile sistemelor moderne de comunicatie, nu este nevoie ca aceasta sectie sa fie localizata, neaparat, în Bucuresti sau într-o localitate, unde costurile proprietatilor comerciale sunt mari. Dimpotriva, plasarea unei asemenea sectii într-o localitate dintr-o zona cu probleme economice ar putea stimula activitatea economica de acolo si ar contribui la cresterea gradului de ocupare a mâinii de lucru. Un alt avantaj al separarii fizice a procesului de colectare a taxelor de cel de verificare este ca astfel, înțelegerile informale dintre angajati sunt mai greu de realizat.

Centralizarea operatiilor prezinta si avantajul realizarii de economii în termeni de personal. Astfel, bugetul disponibil pentru administratie capata o flexibilitate mai mare, astfel încât poate sa asigure niveluri ale salariilor suficient de mari pentru a diminua înclinatia spre coruptie.

Un asemenea sistem ar permite realizarea de comparatii între zonele administrative si pe aceasta baza s-ar putea compara si monitoriza performantele individuale ale inspectorilor fiscali. Performantele ar putea fi masurate atât individual, cât si la nivel local si national în functie de tintele specifice sau de obiectivele stabilite în contractele de munca pentru diferite nivele ale administratiei.

50. Personalul angajat trebuie sa fie bine calificat, iar cursurile de pregatire profesionala îi vor conferi credibilitate. Este necesara îmbunatatirea perceptiei publicului asupra inspectorilor fiscali. Acestia trebuie sa fie priviti de public ca aparținând unei organizatii ferme, dar oneste. Rutina trebuie evitata. Este esential ca inspectorii fiscali sa dobândeasca o reputatie, care creeaza respect si neliniste.

Publicitatea în jurul actiunii unui inspector necunoscut, dar foarte competent are un efect salutar nu numai la nivelul indivizilor, ci si la nivelul comunitatii. Reputatia este o arma foarte puternica în procesul de prevenire, dar în acelasi timp o reputatie proasta are un efect negativ. Efectul asupra comunitatii întreprinzatorilor poate fi usor monitorizat, comparând în cadrul aceleiasi localitati comportamentul întreprinzatorilor. Daca efectul este pozitiv, actiunea ar trebui continuata cu vizita inspectorilor fiscali în scopul colectarii datoriilor restante.

Inspectorilor începatori ar trebui sa li se explice ca inspectorii fiscali tind sa fie motivati de succesul înregistrat în colectarea suplimentara de venituri. Realizarile nu constau doar în recuperarea datoriilor restante, ci concurenta se manifesta si în ceea ce priveste autocalificarea. Deasemenea, diseminarea tehnicilor deprinse sau descoperite contribuie la dezvoltarea spiritului de echipa necesar îmbunatatirii performantelor individuale si colective.

51. Supravegherea unui inspector de teren nu este usor de realizat si de aceea, inspectorul trebuie motivat. Motivarea fiind o cerinta obligatorie, ea trebuie creata de mediul de lucru. Practic, întreaga administrare a TVA ar trebui considerata drept o afacere, care încearca sa obtina maximum de rezultate cu cel mai scazut cost.

Principalele resurse si costuri ale autoritatii de administrare a TVA sunt legate de personal. De aceea, activitatea ar trebui organizata astfel încât sa utilizeze resursele disponibile cât mai eficient. Daca performantele actuale sunt slabe, este putin probabil ca angajarea suplimentara de personal în mediul actual, sa conduca la îmbunatatirile dorite. Daca aceasta idee este acceptata, atunci trebuie adoptate masuri radicale menite sa aduca mediul si calibrul autoritatii de administrare a TVA la un nivel acceptabil.

Pentru a realiza acest obiectiv, este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

- Formalizarea contractuală a tintelor care trebuie atinse individual la fiecare nivel de responsabilitate în departamentele autoritatii responsabile cu TVA, astfel încât aceasta sa se comporte ca un departament al unei întreprinderi comerciale.
- Aplicarea principiului conform caruia responsabilitatea realizarii sarcinilor creste pe masura ce se avanseaza în ierarhia organizatiei.
- Aplicarea principiului conform caruia superiorul raspunde de performantele realizate de subordonati.

- ☒ Crearea unei sectii de evidenta si credibilitate sub forma unei agentii centrale independente, în cadrul careia majoritatea angajatilor introduc date în sistemul informational.
- ☒ Stabilirea unui buget de administrare suficient de flexibil astfel încât sa asigure salarii la niveluri suficiente pentru a nu stimula coruptia.
- ☒ Masurarea performantelor inspectorilor fiscali la nivel individual, local si national si compararea lor cu tintele anuale specifice sau cu obiectivele stabilite în contractele de munca.
- ☒ Angajarea de personal calificat si cu o înalta tinuta pentru a îmbunatati perceptia autoritatii în ochii publicului.
- ☒ Popularizarea rezultatelor bune obtinute de inspectorii fiscali.

2.2.3.2. A doua directie de actiune: Îmbunatatirea administrarii TVA

Pe termen scurt

52. Pe termen scurt, strategia pe aceasta directie ar trebui sa tinteasca doua obiective. Primul obiectiv este refacerea integritatii TVA prin proiectarea unui flux clar la scara întregului process economic (de la import si productie, pâna la vânzarea finala). Al doilea obiectiv este asigurarea stabilitatii legislatiei prin evitarea emiterii asa-numitelor "legi speciale" des utilizate în trecut.²¹ În cadrul acestei directii de actiune efortul ar trebui concentrat pe eliminarea deficientelor din administrarea TVA.

Refacerea integritatii TVA

Pentru realizarea acestui obiectiv este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

- ☒ Plata prompta a rambursarilor de TVA. Trebuie stabilita un termen clar de rambursare, inclusiv dobânda care urmeaza sa fie platita pentru întârzierea cu care se face rambursarea fata de termenul limita.
- ☒ Calcularea dobânzii trebuie sa se automat de la data la care a fost solicitata rambursarea reducerii de TVA. Dobânda trebuie sa compenseze integral atât deprecierea datorata inflatiei, cât si penalitatea pentru întârziere.
- ☒ Renuntarea la prevederile actuale conform carora rambursarea TVA este conditionata de plata altor impozite.
- ☒ Impunerea de penalitati severe pentru solicitarile frauduloase.
- ☒ Renuntarea la inspectiile multiple asupra întreprinzatorilor si concentrarea atentiei autoritatilor fiscale asupra scopului TVA.
- ☒ Solicitarea de consultanta pentru administrarea TVA.
- ☒ Adoptarea si publicarea unui plan de armonizare a scutiilor de la plata TVA cu standardele UE.²²
- ☒ Introducerea în lege a unor prevederi privind exceptarile pentru exporturi din Comunitate, privind tranzactiile legate de transportul international si scutiile

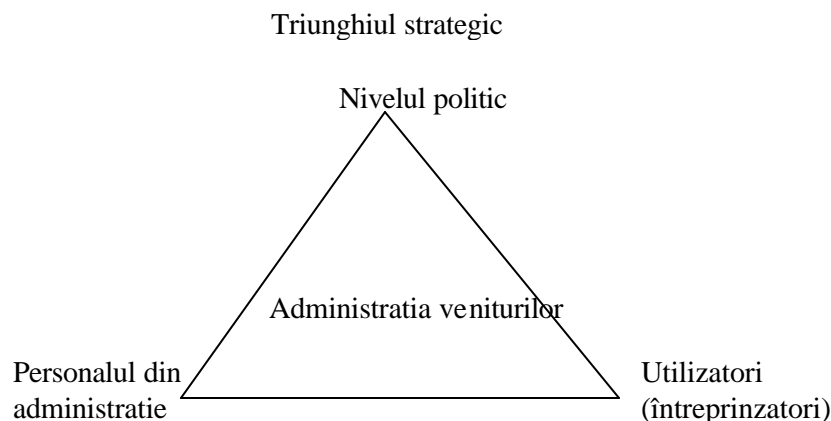
²¹ O problema în legislatia privind TVA este ca scutiile de plata nu sunt conferite doar de legea TVA în sine, ci si de de o serie de legi speciale. Aceasta practica a emiterii de legi speciale este o cauza majora a instabilitatii legislative si a problemelor legate de colectarea TVA.

²² Nu toate scutiile de la plata TVA permise de legislatia româneasca sunt în concordanta cu Directiva a VI-a. În prezent, guvernul României a elaborat un program secvential de armonizare a scutiilor cu normele europene (vezi Anexa 8). Este recomandabil ca autoritatile române sa dea publicitatii acest program, astfel încât mediul de afaceri sa nu fie luat prin surprindere de aparitia brusca a unor modificari.

speciale legate de traficul international de bunuri (Articolele 15 si 16 din Directiva a VI-a). Aceasta masura se va aplica din momentul aderarii României la UE.

Asigurarea stabilitatii legislatiei

53. Pentru asigurarea stabilitatii legislatiei ar trebui realizat un plan strategic. Acest plan trebuie sa reflecte cele mai recente evolutii din sistemele fiscale – asa cum este noua abordare de piata – schimbarile din mediul institutional si segmentarea clientilor. O strategie clara articuleaza un set comprehensive de tinte ale administratiei pentru viitorul previzibil si comunica aceste tinte tuturor partenerilor interesati – decidentii politici (diferite ministere), personalul din administratie (reprezentat de syndicate) si clientilor relevanti. În planul strategic partenerii interesati vor gasi raspunsuri la întrebări legate de evolutia viitoare a administratiei fiscale si de modul în care planul va deveni un cadru pentru dialogul continuu între nivelul politic, personalul din administratie si întreprinzatori, precum si raspunsuri la întrebări legate de modul în care administratia fiscala intentioneaza sa opereze în viitor anumite schimbari.



Ministerele asteapta venituri mari cu costuri mici, contribuabilii asteapta protectie si tratament correct si echitabil, în timp ce personalul din administratie are alte asteptari. Într-un process strategic ideal, toti partenerii implicati în elaborarea unui produs (un plan strategic) recunosc propria contributie în produsul final. Principalii parteneri nu numai ca ar trebui sa fie implicati în elaborarea continutului de baza al strategiei, dar ar trebui implicati si în procesul de revizuire a acesteia. O mare importanta o are stabilirea unui accord în privinta implementarii masurilor prevazute în strategie.

Termen mediu si lung

54. Pe termen mediu si lung, strategia în directia îmbunatatirii administrarii TVA ar trebui sa tinteasca la includerea majoritatii afacerilor informale în rândul afacerilor care respecta legea. Cea mai importanta deficiente a actualului sistem al TVA este legata de administrarea TVA si de nerespectarea legii de catre o mare parte a întreprinzatorilor. Ineficienta în administrarea TVA provine din faptul ca autoritatile fiscale nu par sa dovedeasca o vointa suficienta pentru impunerea respectarii legii. Esecul în colectarea veniturilor ridica problema masurilor necesare pentru a determina economia informala sa intre în legalitate.

55. Fiecare entitate economica înregistrată ca platitor de TVA ar trebui să aibă un număr de înregistrare distinct. În mod obișnuit, numărul de înregistrare este același cu numărul de înregistrare pe care îl are contribuabilul în calitate de platitor de impozit pe venit sau pentru alte scopuri fiscale. Totodată, autoritatea fiscală ar trebui să aibă o evidență distinctă pentru toți platitorii de TVA. Fiecare ofertant autohton ar trebui obligat să afișeze la vedere numărul de înregistrare ca platitor de TVA, astfel încât cumpărătorii să știe dacă vor fi eligibili pentru credit fiscal în cazul achizițiilor lor.

În prezent, întreprinzătorii platitori de TVA trebuie să anexeze o copie a certificatului de înregistrare ca platitori de TVA la fiecare solicitare emisă. Dacă fiecare platitor de TVA are un număr de identificare (asa cum cer normele UE), anexarea acestei copii nu ar mai fi necesară, numărul de identificare fiind suficient pentru orice activitate de control.

56. Procedura de rambursare a TVA nu ar mai trebui să presupună prezentarea atât de multor informații de către întreprinzători. Astăzi, unele țări dezvoltă proceduri electronice pentru rezolvarea solicitărilor legate de rambursarea TVA.
57. Un program eficient de asistență a contribuabilului ar putea să ajute mulți întreprinzători să respecte regulile. Prin publicitate adecvată, broșuri gratuite și spoturi publicitare în mass-media ar reduce costurile de informare pentru micii întreprinzători. De asemenea, personalul calificat din cadrul administrației fiscale ar trebui să explice întreprinzătorilor modul în care funcționează sistemul TVA și obligațiile legale ale afacerilor. Vizitele în scopul educării efectuate la întreprinzătorii nou înregistrați ca platitori de TVA ar trebui incluse în sarcinile de serviciu ale inspectorilor fiscali.
58. Ar trebui dezvoltat un sistem viabil de procesare electronică a datelor (PED), care să asigure în timp util informații corecte. Procesarea datelor în sistemul PED ar trebui să înceapă cu toate datele legate de procesul TVA și ar trebui să includă toate rambursările de TVA.
59. Datele pentru anul 2000 arată că întreprinderile cu cifra de afaceri mai mare de 1 miliard lei (care reprezintă 26% din numărul total al firmelor înregistrate ca platitori de TVA) asigură 96% din totalul colectării de TVA. În aceste condiții reiese că o schemă fixă de impozitare ar fi potrivită pentru afacerile mici. Esența unei asemenea scheme constă în evaluarea fiecărei categorii de afaceri astfel încât să se identifice în linii generale valoarea netă a TVA pe care ar plăti-o aceste afaceri. Astfel, afacerile care folosesc intensiv mâna de lucru nu au în amonte de platit TVA, în timp ce afacerile din industriile prelucrătoare presupun un volum semnificativ de TVA pentru inputuri. De aceea, se calculează un procent fix ca o deducere din rata standard de 19%, de exemplu 17% pentru afacerile care folosesc intensiv mâna de lucru și, de exemplu, 11% la celălalt capăt al spectrului pentru anumite activități.

Odată ce un întreprinzător s-a înregistrat ca platitor în cadrul acestei scheme fixe, cifra de afaceri din anul anterior este utilizată ca bază de calcul. “Rata fixă de TVA” se adună la această cifră de afaceri, iar suma rezultată poate fi plătită esalonat în anul

urmator. Mai departe, procesul TVA își urmeaza cursul, identificând distinct rata fixa.²³

Daca un întreprinzator este înregistrat ca platitor de TVA si, în mod normal, este îndreptatit sa ceara TVA pentru ceea ce ofera, el poate determina TVA calculata la rata standard aplicata valorii nete a bunurilor si serviciilor sale. La sfârșitul anului se face o ajustare aplicând rata fixa la cifra de afaceri actuala. Diferentele în plus sau în minus rezultate din ajustare se platesc în anul urmator.

Autoritatile fiscale responsabile de impozitele directe ar putea opera ca agent pentru administratia impozitelor indirecte. Acest sistem nu ar ridica probleme de administrare si ar fi suficient de atractiv pentru micii întreprinzatori. Acest sistem ar oferi cel puțin o cale afacerilor din economia informala sa intre în legalitate. Daca s-ar aplica un asemenea sistem este probabil ca multe afaceri, care opereaza acum în economia informala, sa doreasca sa reintre în legalitate, deoarece costurile pe care le presupune ascunderea activitatilor lor ar fi mai mari decât costurile presupuse de plata TVA si de intrarea în legalitate.

Implementarea unei scheme de impozitare fixa pentru TVA în cazul micilor întreprinzatori ar permite autoritatii de administrare a TVA sa se concentreze asupra contribuabililor mari²⁴.

60. Opinia generala a mediului de afaceri din România este ca actualul sistem de penalizare (100%-200%) este sever, în particular în cazul în care penalizarile se aplica primelor greseli. Penalizarile pentru întârzierile de la plata TVA sunt si ele considerate mari deoarece dobânda aplicata pentru actualizare este superioara ratei inflatiei. Din aceasta perspectiva apare o întrebare: "Penalitatiile prevazute de lege încurajeaza sau descurajeaza respectarea legii de catre întreprinzatori"? În aceste conditii ar trebui dezvoltat un sistem care sa permita aplicarea unor masuri diferite pentru diferite abateri. Totodata, ar trebui dezvoltat un sistem de verificare încrucisata a informatiilor de care dispun autoritatile responsabile de TVA cu informatii din alte surse.
61. Din cauza gradului mare de evaziune care exista astazi speranta ca autoritatile fiscale vor reusi sa colecteze vreodata datoriile restante pare puțin realizabila. Experienta ultimilor ani arata ca tot mai multe afaceri parasesc economia formala si intra în economia informala. Guvernul are doua optiuni. Prima optiune ar fi sa stearga brusc datoriile neachitate ale întreprinzatorilor care se înregistreaza ca platitori de TVA si sa adopte concomitent o schema fixa de impozitare pentru micii întreprinzatori. Pe de o parte, aceasta optiune pare logica, atâta timp cât datoriile restante sunt considerate nerecuperabile. Pe de alta parte însa, costul adoptarii unei asemenea decizii nu ar fi numai politic, ci si economic. În trecut, guvernele din România au încercat de câteva ori sa rezolve problema datoriilor fiscale neplatiite prin stergerea lor. De fiecare data, efectele au fost însa cresterea inflatiei si încurajarea comportamentelor deviate în rândul comunitatii de afaceri. Pe fondul culturii de afaceri din România care exista în prezent, o asemenea masura ar genera anticipari în sensul ca ea va fi aplicata înca o data, mai devreme sau mai târziu. Altfel spus, "de ce ar trebui sa-mi fac griji cu

²³ O schema speciala ca cea a ajustarii la rata fixa a TVA colectat este acceptata de Directiva a IV-a, si deci autoritatile române ar trebui sa ia în calcul implementarea acesteia;

²⁴ Constituirea unui Birou Central al Contribuabilului, initial de la data de 1 octombrie 2002 în Bucuresti pentru 500 de contribuabili selectati si dupa un an extins la alte 1-2 orase mari din tara, este recomandata si de FMI.

datoriile fiscale atâta timp cât, mai devreme sau mai târziu, guvernul ma va ierta de plata lor”? Chiar si în cazul în care un guvern ar avea suficient de multa credibilitate pentru a adopta o asemenea masura, ramâne o întrebare: de ce sa faci o discriminare între TVA neplatita catre buget si alte tipuri de taxe si impozite neplatite catre stat?

A doua optiune pentru guvern este sa constrânga toti debitorii de TVA sa-si plateasca obligatiile, folosind în acest scop tehnici specifice recuperarii creantelor. Aceasta optiune pare mult mai realista si ar putea fi inclusa într-un plan mai larg de transformare a statului dintr-un creditor slab într-un creditor tare. Daca ar fi adoptat un asemenea plan, cei care continua sa opereze în economia informala ar avea toate motivele sa se astepte la penalitati severe.

62. Evaziunea în cadrul TVA ar trebui considerata infractiune si ar trebui sa presupuna privarea de libertate. Deasemenea, solicitarile false de rambursare a TVA ar trebui considerate furt si tratate conform legilor specifice. Daca întreprinzatorii nu își înregistreaza toate tranzactiile si nu exista posibilitatea reconstituirii lor pe baza de documente, inspectorii fiscali ar trebui sa fie îndreptatiti sa faca propriile evaluari, iar plata TVA datorate sa se bazeze pe aprecierile “îndreptatite” al inspectorilor. Pentru a face aceste evaluari, inspectorii fiscali ar trebui sa plece de la achizitiile întreprinzatorilor si sa extrapoleze vânzarile posibile, determinând astfel cifra de afaceri a întreprinzatorilor în cauza. Pe aceasta baza, inspectorii ar putea sa determine volumul TVA datorate. Întreprinzatorii trebuie sa poata contesta evaluarea inspectorilor fiscali numai în masura în care pot sa demonstreze ca evaluarea a fost facuta cu rea intentie. Reaua intentie ar fi dovedita de ignorarea cu buna stiinta de catre inspectorii fiscali a unor elemente relevante.
63. În practica tarilor dezvoltate se identifica doua modele de administrare a TVA: (1) administrarea TVA în comun cu alte impozite si taxe de catre autoritatea fiscala (model specific majoritatii tarilor din OECD) si (2) administrarea TVA, a accizelor si a vâzii este separata de administrarea altor categorii de impozite si taxe (model aplicat în Belgia, Luxembourg si Marea Britanie). În unele tari în curs de dezvoltare administrarea TVA este complet separata de administrarea altor categorii de impozite si taxe.

| Argumente în favoarea organizarii distincte a administrarii TVA | Argumente în favoarea integrarii administrarii TVA cu administrarea impozitelor directe |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> /// Permite atribuirea de functii specifice inspectorilor fiscali; /// Exista o specializare mai buna (auditori pentru TVA si auditori pentru impozitul pe venit); /// Permite integrarea în domeniul TVA a inspectorilor fiscali neacceptati în domeniul impozitului pe venit – domeniu considerat adesea ca fiind mai tehnic si mai sofisticat din punct de vedere fiscal; /// Metodele de operare în domeniul TVA sunt diferite de cele specifice | <ul style="list-style-type: none"> /// O utilizare mai flexibila a resurselor umane; /// Personal mai putin divizat; /// O mai buna apreciere a problemelor commune TVA si impozitului pe venit atât de catre inspectorii fiscali, cât si de catre întreprinzatori; /// O mai buna comunicare interna a ideilor si solutiilor; /// Control comun si verificari commune ale fraudelor, ceea ce ajuta la identificarea activitatilor nedecarate; /// Posibilitatea unei mai reduce |

| | |
|--|---|
| <p>impozitului pe venit si de aceea nu pot fi combinate eficient;</p> <p>☞ Subiectele de interes diferite sunt greu de conciliat. De exemplu, inspectorii de TVA sunt în mod obisnuit de anul fiscal prezent în timp ce inspectorii de venit se concentreaza pe anii anteriori.</p> | <p>duplicari a resurselor;</p> <p>☞ Nu se creeaza cariere separate, care ar putea genera invidie si grupuri de elite;</p> <p>☞ Costuri de respectare a legii mai mici pentru întreprinzatori, mai putin inspectii si mai putina comunicare cu întreprinzatorii.</p> |
|--|---|

Pe de o parte, practica din tarile OECD în privinta administrarii commune a TVA cu alte categorii de taxe si impozite este mult mai raspândita decât practica separarii administrarii TVA de administrarea impozitelor directe. (Vezi Anexa XI)

Pe de alta parte, în contextul României argumentele în favoarea administrarii separate a TVA nu sunt de subestimat. În primul rând, este mai usor de organizat si administrat o organizatie mica – exclusiv concentrata asupra impozitelor indirecte si pe activitatea vamala – decât o organizatie mare – concentrata pr toate categoriile de impozite si taxe. În al doilea rând, o mai buna specializare a inspectorilor fiscali pe TVA le -ar permite sa se concentreze asupra unei singure functii si, în acelasi timp, le -ar permite sa se implice mai mult în programe de asistenta a contribuabililor. Implicarea lor în asemenea programe ar avea o contributie majora la schimbarea mentalitatii asupra impozitelor, în sensul de a transforma în din adversari în parteneri contribuabilii si autoritatile fiscale. În al treilea rând, evaluarea costurilor administratiei fiscale ar fi mult mai relevanta daca administrarea TVA ar fi separata de administrarea impozitelor directe.

Crearea unei administratii VAT separate comporta însa în plus riscul inducerii de conflicte de interese între inspectorii fiscali si declansarii de concurenta neloiala între diferitele institutii de colectare.

Atât impozitele directe, cât si TVA au un element comun si anume ambele necesita controlul pentru stabilirea valorii corecte a cifrei de afaceri pentru fiecare afacere. Prin urmare, în cazul administrarii separate schimbul de informatii are o importanta deosebita. Impozitele indirecte au un caracter imediat întrucât ele se refera la tranzactii individuale. Spre deosebire de acestea, impozitele directe privesc legitimitatea costurilor si deducerilor care diminueaza cifra de afaceri. Aceste doua functii necesita tehnici de evaluare diferite.

Pentru a realiza obiectivul îmbunatatirii administrarii TVA este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

- ~~☞~~ Atribuirea platitorilor de TVA a unui numar de identificare distinct.
- ~~☞~~ Implementarea unui program eficient de asistenta a contribuabililor.
- ~~☞~~ Dezvoltarea unui sistem viabil de procesare electronica a datelor (PED), care sa asigure la timp informatii corecte.
- ~~☞~~ Dezvoltarea unui sistem de verificare încrucisata a informatiilor legate de colectarea TVA cu informatii din alte surse pentru a descoperi raportarile subevaluate.

- ~~Proiectarea si implementarea unui sistem de impunere a penalitatilor pentru diferite situatii de nerespectare a legii.~~
- ~~Introducerea unei scheme fixe de impozitare pentru întreprinzatorii mici.~~
- ~~Obligarea tuturor platitorilor de TVA sa-si achite datoriile prin folosirea tehnicilor specifice recuperării creantelor.~~
- ~~Înasprirea pedepselor pentru evaziunea în cazul TVA prin considerarea acesteia drept infractiune care presupune privarea de libertate. Deasemenea, considerarea solicitarilor false de rambursare a TVA drept furt si tratarea lor în consecinta.~~

2.2.3.3. A treia directie de actiune: Realizarea caracterului nediscriminatoriu al TVA

64. Strategia în aceasa directie ar trebui sa tinteasca – atât pe termen scurt, cât si pe termen mediu si lung – sa evite discriminarea între investitori (investitori mari sau investitori mici, investitori straini sau investitori autohtoni, etc.). În trecut, tratamentul discriminatoriu între investitori a îndepartat sistemul românesc al TVA de standardul UE, a erodat baza de impozitare, a afectat negativ colectarea veniturilor, a îngreunat administrarea sistemului TVA si a erodat încrederea publicului fata de sistemul TVA.

Pentru a realiza obiectivul nediscriminarii între investitori este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

- ~~Tratarea nediscriminatorie a ofertantilor de materii prime si bunuri de capital.~~
- ~~Tratarea nediscriminatorie a importatorilor de bunuri similare.~~
- ~~Aplicarea taxei vamale zero pentru unele materii prime si bunuri de capital în cazul tuturor importatorilor.~~
- ~~Aplicarea TVA la frontiera.~~
- ~~Neacordarea de amânari de la plata TVA afacerilor mici si mijlocii la importul sau la vânzarile autohtone de materii prime si bunuri de capital.~~

2.2.4. Proceduri de contestare si aspecte legate de drepturile cetateanului

65. Desi aceste proceduri nu sunt specificate expres în Directiva a VI-a, Articolele 177 si 234, sugereaza dreptul de contestare în probleme legate de TVA si de accize. În acelasi timp, Articolul 234 din Regulamentul CE 2912/92 confera dreptul de contestare pentru probleme legate de taxe vamale si se adreseaza procedurii 243, astfel:

- ~~Se încadreaza initial la autoritatea vamala si apoi~~
- ~~“În fata unui organism independent, care poate fi o autoritate juridica sau un organism specializat echivalent...”~~

66. Mentiiunile anterioare scot în evidenta necesitatea administrarii transparente si oneste a sistemului TVA si a accizelor. Este normal necesar ca spiritul Articolului 243 sa se extinda si în ceea ce priveste problemele legate de TVA si accize. Este necesara înfiintarea unui Tribunal independent de sistemul judecatoresc obisnuit, care sa asigure audierea contestarilor suficient de rapid, astfel încât sa contribuie la solutionarea litigiilor care apar între firme si autoritatile fiscale cu privire la TVA si accize.

67. Un asemenea Tribunal ar fi independent de sistemul judecătoresc obisnuit. În primul rând, un asemenea Tribunal ar asigura o descarcare de sarcini pentru actualul sistem judecătoresc. În al doilea rând, contestatiile ulterioare ale oricareia dintre parti pot fi orientate prin sistemul judiciar spre ultima forma de instanta, care este Curtea Europeana de Justitie. Un asemenea tribunal ar filtra majoritatea aspectelor contencioase.
68. În mod firesc, contestatiile ar trebui sa presupuna achitarea unei taxe de timbru. Dar, în acelasi timp, daca cel care face apelul are success în demersul sau, el ar trebui sa fie îndreptatit sa primeasca înapoi nu numai taxa de timbru, ci si dobânda aferenta sumei care i-ar fi fost perceputa de autoritatea fiscala.

Costurile de judecata sunt firesti, însa alte costuri suportate de apelant (de exemplu, costurile cu angajarea avocatilor) ar trebui sa-i fie rambursate în cazul în care demersul sau reuseste.

Cum statul dispune întotdeauna de mai multe resurse decât o afacere individuala, impunerea de costuri unui apelant care nu are câstig de cauza ar fi considerata opresiva si împotriva Articolului 1 din Primul Protocol al Conventiei Drepturilor Omului – “protectia proprietatii”. De aceea, costurile ar trebui impuse contestatarilor numai pentru cazurile frivole sau ofensatoare – fapt permis de Articolul 17 al Conventiei si de Articolul 1 al Protocolului.

În mod obisnuit, contestatiile sunt revazute de autoritatea fiscala (Ministerul de Finante) înainte de a ajunge în sistemul judecătoresc. Mai mult, contestatarii trebuie sa achite o taxa de timbru de 2% din valoarea sumei disputate. Aceasta practica ar putea fi considerata drept un mijloc de a bloca accesul apelantului la justitie.

De asemenea, recursurile la Curtea de Apel sunt foarte costisitoare si cum acesta este primul pas dintr-o “revedere independenta” a unei decizii, s-ar putea interpreta ca sistemul actual este astfel proiectat încât sa împiedice eficient accesul la justitie pentru majoritatea întreprinzatorilor.

Aceasta stare a lucrurilor ar putea fi interpretata si ca un stimulator de coruptie. Astfel, ea permite inspectorilor fiscali neonesti sa ameninte cu impunerea unor penalitati, iar întreprinzatorii onesti ajung sa se confrunte cu o situatie fara iesire, fapt pentru care ajung la învoiala cu inspectorii respective.

De aceea, este recomandabil sa se usureze accesul contestatarilor la un Tribunal independent înca din primele stadii ale procedurilor de contestare.

3. Accize

3.1. Introducere

69. Accizele, larg raspândite în cadrul economiilor de piata, sunt taxe incluse în pretul de vânzare al produselor comercializate în interiorul unei tari. Accizele sunt de obicei axate pe produse destinate consumului de masa si pentru care cererea este mai degraba inelastica. De aceea, accizele trebuie sa aiba un grad ridicat de eficienta fiscala si reprezinta o sursa importanta de venituri pentru bugetul de stat. Producatorii sau cumparatorii trebuie sa plateasca bugetului accizele numai într-o singura faza a ciclului economic. Taxele sunt calculate fie ad-valorem, reprezentând un procentaj aplicat pretului de vânzare, fie specific, sub forma unei sume fixe pe unitatea de masura.
70. Ca parte din sistemul taxelor indirecte, accizele reprezinta o sursa importanta de venit pentru bugetul României. De exemplu, în anul 2001, accizele au reprezentat 18,4% din veniturile la bugetul de stat²⁵.
71. În prezentul studiu sunt sugerate trei directii strategice importante, pentru a îmbunatati actualul sistem de accize din România.
72. În primul rând, având în vedere determinarea României de a deveni membru al Uniunii Europene cât mai curând cu putinta, sistemul fiscal trebuie armonizat cu *acquis*-ul comunitar. În domeniul specific al accizelor, complexitatea *acquis*-ului este deosebit de ridicata, iar diferentele dintre legislatia UE si cea a României sunt înca considerabile.
73. În al doilea rând, în afara produselor supuse accizelor ce trebuie armonizate, România aplica taxe si pe alte produse care nu fac obiectul nici unei Directive a UE. Aceste accize nearmonizate trebuie reconsiderate, având în vedere eficienta lor scazuta, în termeni de venituri bugetare.
74. În al treilea rând, o problema majora, nu numai pentru regimul accizelor, ci si pentru întregul sistem fiscal din România, o reprezinta îmbunatatirea procesului de colectare a taxelor. Fara îmbunatatirea sistemului de colectare, România nu va putea sa desavârseasca în timpul necesar reformele costisitoare, necesare pentru completarea dificilului proces al tranzitiei si al integrarii europene.
75. În plus, dreptul de apel împotriva unei decizii fiscale este un drept fundamental ce trebuie respectat. Acesta se aplica si în cazul accizelor, iar procedura de apel trebuie îmbunatatita.

²⁵Banca Nationala a României, Bulletin lunar, Decembrie 2001;

3.2. Cadrul legislativ al accizelor în România

3.2.1. Istoricul regimului accizelor în România

76. În România, primul act legislativ ce stabilea cadrul legislativ pentru accize, după decembrie 1998, a fost Legea 42/1993. Potrivit acestei legi, accizele erau determinate în conformitate cu un sistem ad-valorem, definit prin rate procentuale din baza de impozitare. Pentru țigari, accizele erau calculate folosindu-se rate specifice pe unitatea de masură.
77. Datorită unor aspecte negative, derivate din calcularea accizelor cu ajutorul sistemului ad-valorem, cum ar fi evaziunea fiscală prin subevaluarea bazei de impozitare pentru bauturile alcoolice, în 1997, în urma Ordonanței de Guvern 82/1997, accizele se determinau folosind numai rate specifice pe unitatea de masură, exprimate în ECU.
78. Chiar dacă folosirea ECU a fost bine venită în perspectiva largirii UE, sistemul accizelor a întâmpinat câteva probleme în implementarea lui. Principala problemă a ramas evaziunea fiscală, ceea ce a provocat o scădere semnificativă a veniturilor bugetare provenite din colectarea accizelor.

Ca urmare, o nouă Ordonanță de Urgență a fost emisă (50/1998), conform căreia accizele erau din nou exprimate în ROL, începând cu 1 ianuarie 1999. Prin aceeași ordonanță se stipula că nivelul accizelor va fi actualizat la fiecare trei luni, ținând cont de nivelul inflației și de deprecierea cursului valutar.

79. Această reglementare nu a durat foarte mult și datorită presiunilor din partea UE, o nouă Ordonanță de Guvern a fost emisă (143/1999), conform căreia accizele urmau să fie exprimate în EURO.
80. Această evoluție a fost completată în 2000 de o Lege privind accizele (Legea 27/2000), care încerca să consolideze legislația existentă în acel moment, în domeniul accizelor. Mai mult, structura accizelor a fost aproape aliniată celei din Uniunea Europeană.
81. O observație ce trebuie făcută este marea inconsistență a legislației în domeniul accizelor. În ultimii unsprezece ani, au fost emise peste 60 de acte normative în legătură cu accizele, din care cel puțin 30 cu impact major (vezi Anexa XVII). Această inconsistență a afectat grav atât mediul de afaceri cât și procesul de colectare, favorizând dezvoltarea economiei subterane.

3.2.2. Actualul cadru legislativ

82. La sfârșitul anului trecut, Guvernul a emis un alt act normativ, Ordonanță de Urgență 158/27 noiembrie 2001, care a intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2002.

Scopul noii ordonanțe era să consolideze majoritatea legislației anterioare într-un singur text, care să clarifice aspectele legate de accize. În același timp, Ordonanța viza eliminarea ultimelor diferențe dintre legislația României și prevederile *acquis communautaire*, în vederea aderării la UE.

83. Astfel, noua Ordonanta contribuie la necesara armonizare cu directivele UE, nu numai din punct de vedere structural, dar si din punct de vedere al nivelului accizelor, marcând o crestere semnificativa a nivelului accizelor, în directia îndeplinirii normelor UE.
84. Din nefericire, Guvernul nu a putut rezista tentatiei de a schimba din nou legislatia. În decembrie 2001, o alta Ordonanta de Urgenta²⁶ a fost emisa, prevazând în Articolul 10 o reducere a accizelor pentru producatorii de tigari, daca foloseau mai mult de 5000 de tone de tutun din productia interna.
85. Impactul negativ al acestui din urma act legislativ a fost dublu. În primul rând, a aratat ca Guvernul nu si-a tinut promisiunea de a realiza un cadru de reglementare consistent si consolidat. În al doilea rând, prevederea încalca evident asa-numitul *acquis soft* al UE, reprezentat de o serie de recomandari ce stipuleaza non-discriminarea în tratamentul producatorilor. Mai mult, articolul în discutie încalca direct si prevederile Acordului de Asociere semnat între România si UE. Consecinta imediata a Ordonantei 186 este aceea ca producatorii care importa tutun erau descurajati si discriminati prin regimul vamal.
86. Dar efectul Ordonantei a mers mai departe, întrucât numai un singur producator de tigari foloseste mai mult de 5000 de tone de tutun din productia interna – S.N. Tutunul Românesc. Cu alte cuvinte, o singura companie, fosta proprietate de stat, era beneficiara neta a reglementarii adoptate de Guvern.
87. Consecintele unor astfel de reglementari sunt negative. Pe de o parte, se poate presupune ca Guvernul este foarte slab în fata presiunilor de lobby. Pe de alta parte, si cel mai important, Guvernul continua strategia de „un pas înainte, unul înapoi” pentru a adera la UE, strategie care slabeste pozitia României în negocierile de aderare. Uniunea Europeana a criticat vehement, în repetate rânduri, initiativa legislativa în discutie.
88. În timpul dezbaterilor din Parlament, datorita presiunilor puternice din partea firmelor si din partea Comisiei Europene, Ordonanta 186 a fost adoptata, dar fara controversatul Articol 10. Oricum, umbra aruncata de propunerea initiala a Guvernului persista.
89. Având în vedere angajamentul luat de catre România în cadrul negocierilor de aderare la UE (vezi documentul de pozitie privind impozitarea), Guvernul a elaborat o schema preliminara pentru cresterea graduala a nivelului accizelor, pentru ca sa fie atinse plafoanele minime obligatorii pâna la sfârșitul anului 2009. Primul pas prevazut de aceasta schema a fost deja facut prin OUG 48/24 aprilie 2002 ce amendeaza OUG 158/2001 privind nivelul accizelor pentru alcool, bere, uleiuri minerale si cafea. Noua ordonanta a intrat în vigoare la 1 mai 2002.
90. Actualul nivel si actuala structura a accizelor, conform prevederilor stipulate de OUG 158/2001 si OUG 48/2002, pot fi gasite în Anexa XI.

²⁶ Ordonanta de Urgenta nr. 186 din 20 decembrie 2001;

3.3. Prima directie: armonizarea structurii si nivelului accizelor cu normele comunitare

3.3.1. Privire de ansamblu asupra normelor UE

3.3.1.1. Actualul cadru legislativ

91. Legislatia UE este bazata pe un set de directive principale. În primul rând, directiva de baza a sistemului este Directiva 92/12/EEC, ce prevede reglementarile generale pentru produsele supuse accizelor, detinerea si circulatia acestor produse. Scopul acestei directive este de a armoniza la nivel comunitar reglementarile generale pentru produsele supuse accizelor, cu scopul de a asigura libera circulatie a acestora.
92. În al doilea rând, exista trei directive structurale ce corespund celor trei categorii principale de produse supuse accizelor. Astfel, Directiva 95/59/EC are ca obiectiv armonizarea în spatiul comunitar a structurii accizelor pe produse din tutun. Directiva 92/83/EEC are ca obiectiv introducerea structurilor armonizate pentru accizele pe alcool si bauturi alcoolice, pentru a asigura bunul mers al pietei interne. Directiva 92/81/EEC are ca obiectiv armonizarea la nivel comunitar a structurii accizelor pe uleiuri minerale, precum si stabilirea exceptiilor si a reducerilor aplicabile.
93. În al treilea rând, exista o serie de directive corespunzatoare, ce stabilesc nivelurile accizelor pentru cele trei categorii de produse. Directiva 92/79/EEC, amendata ulterior prin Directiva 99/81/EC prevede alinierea taxelor pe tigari. Pentru aceeasi categorie de produse, Directiva 92/80/EEC stabileste alinierea taxelor pe produsele din tutun, altele decât tigarile. Directiva 92/84/EEC se refera la alinierea nivelurilor accizelor pe alcool si bauturi alcoolice. Ultima, dar nu cea din urma, Directiva 92/82/EEC prevede alinierea accizelor pe uleiuri minerale.
94. Recent, pe 12 februarie 2002, un nou act legislativ a fost emis de Consiliul UE, si anume Directiva 2002/10/EC, amendând Directivele 92/79/EEC, 92/80/EEC si 95/59/EC cu privire la structura si nivelul accizelor pe produsele din tutun.

3.3.1.2. Acte pregatitoare initiate de Comisia Europeana

95. În plus fata de Directivele EU în vigoare, trebuie sa tinem cont de importanta propunerilor legislative initiate de Comisia Europeana pentru a amenda prezenta legislatie. În domeniul accizelor, exista o propunere importanta care, daca este adoptata, va avea un impact semnificativ asupra *acquis*-ului UE în domeniu, si în consecinta asupra procesului de negociere dintre UE si tarile candidate.
96. Propunerea Comisiei COM(97)0030²⁷ – Propunere pentru o Directiva a Consiliului pentru restructurarea cadrului comunitar privind impozitarea produselor energetice – ar putea înlocui Directivele 92/81/EEC si 92/82/EEC, consolidând legislatia privind produsele energetice, incluzând uleiurile minerale. Unul dintre efectele directe ale propunerii ar fi cresterea substantiala a taxelor asupra produselor energetice, cum ar fi benzina cu si fara plumb, motorina si kerosenul. Propunerea ar aduce modificari

²⁷ Textul integral al propunerii poate fi accesat pe pagina oficiala de web a UE folosind baza de date EUROLEX, la adresa <http://europa.eu.int/eurolex.html>;

cadrului conceptual de aplicare a accizelor la produsele energetice folosite fie ca agent termic, fie pe post de combustibil.

97. Astfel de initiative de acte legislative trebuie luate în considerare atunci când se calculează impactul armonizării economiei românești cu *acquis*-ul UE.

3.3.2. Statutul actual al accizelor și nivelul actual al acestora în România

98. În prezent²⁸ în România există trei categorii de produse supuse accizelor:

- a. Alcool, distilate, băuturi alcoolice, vinuri și bere;
- b. Produse din tutun;
- c. Uleiuri minerale;
- d. Alte produse.

99. În a patra categorie, produsele sunt diverse, variind de la cafea, blănuri sau cristaluri, până la mașini, cuptoare cu microunde sau puști de vânătoare. Structura actuală este în majoritatea ei aliniată la Directivele UE. Noul cadru legislativ, instituit prin Ordonanța 158/2001, reduce semnificativ diferențele între România și UE în domeniul taxării indirecte. Ca urmare a recomandărilor făcute de Comisia Europeană în Raportul de țară pe 2001 privind progresele României în procesul de aderare, noua Ordonanță aliniată sfera de acțiune a accizelor pe uleiuri minerale la *acquis* și aduce importante ajustări în ceea ce privește structura altor categorii cum ar fi alcoolul și băuturile alcoolice. Pentru această categorie, două noi grupe de produse au fost aliniate la Directiva 92/83/EEC – produsele intermediare și băuturile fermentate, altele decât vinul și berea.

100. Mai există încă o schimbare structurală pe care România trebuie să o realizeze în viitor. Așa cum se precizează în Documentul de poziție pentru negocierea capitoului 10 din *acquis* – Impozitarea, în domeniul uleiurilor minerale, ar trebui introdus gazul metan în categoria produselor supuse accizelor.

101. Nivelul accizelor este una dintre cele mai importante probleme ale analizei de față. Având în vedere negocierile de aderare, există presiuni considerabile din partea UE pentru a crește nivelul accizelor, în vederea convergenței către nivelul minim cerut în spațiul comunitar. Această presiune este de înțeles, având în vedere existența pieței interne europene, care este amenințată de potențialele distorsiuni aduse de tarile candidate.

102. O parte importantă a Documentului de poziție al României privind impozitarea aduce în discuție problema creșterii nivelului accizelor pentru a atinge nivelul minim stabilit prin Directivele UE. Inițial, România a cerut o perioadă de tranziție de cinci ani, pentru fiecare din cele trei principale categorii de produse accizabile.

Este adevărat că UE a acordat în trecut perioade de tranziție pentru noile state membre. Trebuie totuși spus că șansele României de a obține o perioadă de tranziție, chiar și mai mică de cinci ani, sunt destul de reduse. Uniunea Europeană are o poziție de neclintit în negocierile de aderare și până acum nu pare a fi dispusă să acorde concesiuni.

²⁸ Începând cu 1 mai 2002, în conformitate cu cadrul legislativ prevăzut de OUG 48/2002 ce amendează OUG 158/2001;

Având în vedere faptul ca acest Capitol este încă deschis negocierilor, nu se știe încă dacă UE va acorda sau nu perioadele de tranziție cerute. Mai mult, se pare că²⁹ România se va mulțumi și cu o perioadă de tranziție de trei ani, adică, dacă UE va acorda această perioadă de tranziție, România va trebui să implementeze, în totalitate, Directivele privind nivelurile minime ale accizelor pe uleiuri minerale, tutun și alcool începând abia cu 1 ianuarie 2010.

103. Între timp, România s-a angajat să reducă progresiv diferența între taxele sale interne și nivelul minim cerut în UE. Prin adoptarea OUG 158/2001, Guvernul a arătat că este gata să respecte angajamentele luate în documentul de poziție. Mai mult, prin adoptarea Ordonanței 48/2002, Guvernul a început deja să implementeze calendarul prestabilit pentru armonizarea nivelului taxelor cu minimumul cerut de UE până în anul 2010.
104. O altă constrângere externă este acordul stand-by semnat cu FMI, care prevede că Guvernul României va „consolida legislația privind accizele și va crește progresiv nivelul acestora pentru a îndeplini normele UE”. De altfel, Guvernul a respectat acest angajament prin inițierea și adoptarea unui nou cadru legislativ în domeniul accizelor, care a intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2002, așa cum s-a stabilit cu FMI.
105. În acest moment, o comparație internațională între nivelurile accizelor pentru principalele categorii de produse supuse impozitării ar fi folositoare. Dar o astfel de analiză este destul de dificilă, în special din cauza faptului că majoritatea țărilor folosesc o combinație între taxele ad-valorem și cele specifice.
106. În special pentru țigări, este dificil să se compare nivelul accizelor, pentru că ratele specifice trebuie calculate folosind pretul mediu al țigarilor pe diferite pietele.
107. Pentru produsele alcoolice, din nou, metodologia de calcul diferă de la o țară la alta. Dar chiar și în astfel de condiții, este ușor de remarcat că, în timp ce UE nu impune accize pe vin, România o face.
108. Pentru uleiurile minerale, comparația este mai ușor de făcut. Se poate remarca faptul că România este cu mult în urma nivelurilor din UE și din alte țări din Europa Centrală și de Est, chiar în condițiile creșterii nivelurilor de accizare prin adoptarea OUG 158/2001. (Anexa XIII).

3.3.3. Impactul armonizării accizelor asupra economiei românești

109. Diferența semnificativă între nivelul actual al accizelor în România și nivelul minim cerut de Uniunea Europeană este cea mai dificilă problemă ce trebuie rezolvată, în cadrul procesului de armonizare în domeniul accizelor.
110. În Poziția Comună exprimată în cadrul negocierilor pentru capitolul referitor la impozitare, UE este puțin probabil să accepte o perioadă de tranziție de cinci ani, așa cum a cerut inițial Guvernul României. Se pare că Guvernul a anticipat deja un

²⁹ În studiul de față vom utiliza ca ipoteză de lucru o perioadă de tranziție de trei ani. O astfel de premiză este întărită de ultimele evoluții (adoptarea OUG 48/2002), care par să confirme că aceasta va fi poziția finală a Guvernului României;

raspuns negativ, si tocmai de aceea, perioada de tranzitie ceruta va fi modificata la trei ani³⁰. Cu alte cuvinte, Guvernul este de acord, volens-nolens, sa atinga nivelul minim cerut de UE pâna la 1 ianuarie 2010³¹. Nu este însa nici scopul nici sfera de analiza a acestei lucrari sa studieze cât de buna sau rea ar fi o astfel de tactica de negociere din partea Guvernului.

111. De aceea, analiza de fata va porni de la premisele mentionate mai sus, va lua în considerare intentia manifestata de Guvern de a armoniza accizele în cazul unei perioade de tranzitie de numai trei ani si va explora consecintele posibile ale unui astfel de proces.
112. Printre consecinte, efectul cel mai evident ar putea fi cresterea posibila a inflatiei.
113. Vom introduce un instrument³² cu ajutorul caruia vom calcula efectul unei schimbari în nivelul accizelor asupra preturilor cu amanuntul.

$$Pa = \frac{Xa \cdot Pb + Xb \cdot Ra}{1 + Ra} \cdot \frac{Rb}{Aa}$$

unde

- Pa* = noul pret cu amanuntul pe unitate
Pb = vechiul pret cu amanuntul pe unitate
Xa = noul nivel al accizelor
Xb = vechiul nivel al accizelor
Aa = noul nivel *ad-valorem* al accizelor
Ab = vechiul nivel *ad-valorem* al accizelor
Ra = noua rata a TVA
Rb = vechea rata a TVA

Folosind aceasta formula si plecând de la o serie de ipoteze clare, se poate descoperi impactul cresterii cerute a accizelor asupra inflatiei.

3.3.3.1. Tutunul

114. Produsele cu cel mai mare impact asupra populatiei din categoria tutunului sunt tigarile.

În conformitate cu recent aparuta Directiva 2002/10/EC, toate statele membre ale UE „vor aplica un nivel minim al accizelor (taxa specifica plus taxa ad valorem exclusiv TVA) de 57% din pretul cu amanuntul (toate taxele incluse) si care nu va fi mai mic de 60 euro pe 1 000 tigari, pentru tigarile ce se situeaza în categoria cea mai ceruta de pret.”

³⁰ Informatie de la Ministerul Integrarii Europene, Februarie 2002;

³¹ 1 ianuarie 2007 este ipoteza de lucru pentru integrarea României în UE + trei ani perioada de tranzitie = 1 ianuarie 2010;

³² Inspirat din POLIMOD: The Calculation of VAT and Excise Duties on Household Expenditure 1994/5 and/1995/6 FES Edition, Lavinia Mitton, Department of Applied Economics, University of Cambridge, Microsimulation Unit Research Note MU/RN/29, Octombrie 1998;

115. Consecințele adoptării unei astfel de reglementări în România diferă în funcție de prețul cu amănuntul al producătorilor de țigări. Dar chiar și pentru cea mai ieftină marcă, ar fi necesară creșterea accizelor cu nu mai puțin de 78%, ceteris paribus.
116. Trebuie menționat că în luna mai, piața țigarilor a cunoscut o evoluție furtunoasă, în special din cauza scăderii drastice a prețului pentru țigarile de lux, anunțată de doi din principalii producători³³. Deși nu sunt foarte clare motivele acestei schimbări a prețului, consecințele pe termen scurt, în termeni de colectare a accizelor, pot fi negative.
117. Până la sfârșitul anului 2002, este de așteptat ca Guvernul să crească nivelul accizelor pe țigări cu 3% - până la 52%, sau să introducă o creștere echivalentă prin folosirea unei rate specifice. Acesta ar putea constitui un prim pas al unui posibil program de armonizare³⁴, prezentat în Anexa XIV.
118. În ceea ce privește impactul unei astfel de creșteri asupra populației, trebuie spus că, ținând cont de puternicele considerente morale ce susțin impozitarea produselor din tutun și de tendința generală de a reduce fumatul din cauza efectelor daunatoare asupra organismului, probabil nu va exista o tulburare majoră, din punct de vedere social.
119. Ponderea țigarilor și a tutunului în cosul mediu de consum este numai de 2.86%³⁵. De aceea, chiar o creștere accentuată a accizelor pe produsele din tutun nu va influența Indicele Prețurilor de Consum (IPC) în mod semnificativ.
120. Este adevărat că industria va avea probabil de suferit și că planurile de investiții ale principalilor producători vor trebui reconsiderate pentru a găsi o soluție de a comercializa produsele în noile condiții. Oricum, evoluțiile deja menționate ale pieței țigarilor arată că încă mai există resurse la nivel de producător, pentru a practica prețuri competitive.

3.3.3.2. Alcoolul

121. În această categorie, cel mai important impact asupra pieței îl are cerința de a mari accizele asupra alcoolului etilic.

Potrivit programului de armonizare, accizele pe alcoolul etilic trebuie crescute drastic de la 70 EUR/hl alcool pur, în ianuarie 2002, până la 550 EUR/hl alcool pur, în ianuarie 2010.

122. Până în 2007, a fost considerată inițial o creștere anuală de 38,4%, astfel încât, până la momentul aderării României să acopere 40% din actuala diferență. Restul de 60% va fi acoperit în timpul perioadei de tranziție, adică până în 2010. Programul pentru această creștere de mai mult de 585% este prezentat în Anexa XIV.

³³ Philip Morris și JT International;

³⁴ Dacă pentru alcool și uleiuri minerale programele de armonizare sunt prezentate după ce Ministerul Integrării Europene a fost consultat, pentru categoria tutunului estimarea unui posibil program a fost făcută în mod total independent. Acesta a fost rezultatul unei schimbări recente în acquis-ul UE (Directiva 2002/10/EC), ceea ce a făcut ca programul Guvernului să devină desuet;

³⁵ Buletinul Statistic de Prețuri, nr. 3/2002, Institutul Național de Statistică;

123. Așa cum s-a menționat înainte, primul pas pentru creșterea acestei accize a fost deja făcut prin OUG 48/2002, care prevede o creștere de la 70 EUR/hl la 108,4 EUR/hl alcool pur. Această creștere de 38,4% a intrat în vigoare la 1 mai 2002 și corespunde cu planul avut în vedere pentru armonizare (Anexa XIV).
124. Impactul unei creșteri a accizelor pe alcool este probabil cel mai dureros pentru procesul de colectare. Producătorii se plâng că nivelul avut în vedere al accizelor va omorî, literalmente, afacerile lor.³⁶ Se pare că există un precedent în anii 1999-2000, când, ca rezultat al unei creșteri a accizelor la 200-220 ECU, producția legală de alcool a scăzut la aproximativ ¼ din nivelul anterior³⁷. Având în vedere că cererea de alcool nu este foarte elastică, este evident că piața subterană a preluat restul de producție.
125. Mai mult, se pare că dezvoltarea unei largi economii subterane, ca răspuns la creșterea accizelor, este periculoasă pentru sănătatea consumatorilor. Ținând cont de nivelul de sărăcie din România, alcoolul ieftin este primul vizat de o largă patură de consumatori. Ori sursa principală de alcool ieftin ar fi exact piața neagră, ceea ce ar putea duce la intoxicarea cu metale grele, provenite din procesul neigienic și ilegal de distilare.
126. În ceea ce privește ponderea în IPC, baurile alcoolice au doar până la 1,71%³⁸ din total, ceea ce nu creează o prea mare presiune inflaționistă în cazul creșterii accizelor.

3.3.3.3. Uleiurile minerale

127. Această categorie are cel mai mare impact asupra populației dintre toate categoriile de produse supuse accizelor, datorită utilizării frecvente a combustibililor în viața de zi cu zi și a impactului general asupra economiei. Trei combustibili vor fi supuși analizei noastre – benzina cu și fără plumb și motorina.
128. Conform cerințelor UE, accizele pe benzina cu plumb ar trebui să ajungă la 438 EUR/tonă, de la 290 EUR/tonă cât erau la începutul anului 2002. Această creștere a fost programată astfel încât jumătate să fie efectuată în momentul aderării și cealaltă jumătate – în timpul perioadei de tranziție. Inițial, Guvernul planificase să mărească nivelul pentru benzina cu plumb cu 14,8 EUR/tonă în fiecare an până în 2007 (vezi Anexa XIV). În cele din urmă, prin OUG 48/2002, accizele deja au crescut cu 29,6 EUR/tonă, ceea ce corespunde unei creșteri pe doi ani, conform planului inițial. Această metodă a fost probabil aleasă pentru a avea mai puține modificări în reglementarea accizelor. După acest principiu, următoarea creștere va avea probabil loc în 2004 și se va ridica din nou la 29,6 EUR/tonă.
129. Pentru benzina fără plumb, situația este similară. La începutul anului 2002 accizele trebuiau modificate de la 235 EUR/tonă la 373 EUR/tonă. Programul acestei modificări va urma același grafic ca și benzina cu plumb – 50% până în 2007 și 50% până în 2010. Începând cu luna mai 2002, ca rezultat al OUG 48/2002, accizele au

³⁶ Conform spuselor Dlui. Romulus Dascalu, președintele GARANT (asociație a patronilor din domeniul alcoolului), *“este o crimă să se crească accizele fără o corelare cu puterea de cumpărare a populației”*;

³⁷ De la 780.000hl în 1996 (acciza echivalentă cu EUR30) la 161.000hl în 2000 (acciza – ECU200) – sursa: GARANT;

³⁸ Buletinul Statistic de Preturi, nr 3/2002, Institutul Național de Statistică;

crescut cu 27,6 EUR/tona, care, din nou, este echivalentul unei cresteri pe doi ani, dupa programul initial. (vezi Anexa XIV). În mod similar, urmatoarea crestere se asteapta pentru anul 2004, din nou cu 27,6 EUR/tona.

130. În cazul motorinei, nivelul accizelor trebuie sa creasca de la 115 EUR/tona la 285 EUR/tona. Modalitatea de a realiza aceasta modificare poate fi descrisa ca si în cazul benzinei. (vezi Anexa XIV). Trebuie totusi mentionat ca motorina nu a fost supusa nici unei modificari acest an, fiind omisa din OUG 48/2002. Ca urmare, cresterea iminenta de 17 EUR/tona sau chiar 34 EUR/tona (pentru doi ani) trebuie sa aiba loc, probabil spre sfârșitul acestui an.
131. În ceea ce priveste impactul asupra populatiei si asupra mediului de afaceri, aceasta categorie are o pondere de 7.28%³⁹ în cosul de consum, pondere ce poate fi considerata drept semnificativa. Cresterea estimata a accizelor va afecta nu numai consumatorii de combustibil, dar va avea un impact si asupra sistemului general al preturilor din economie, din cauza cresterii costului pentru transport, încălzire etc.

3.3.4. Optiuni de politica economica si recomandari

132. În prezent, accizele sunt calculate fie ad-valorem, fie pe baza ratelor specifice, în functie de categoria de produse care este supusa taxarii. La prima vedere ratele specifice pot fi considerate mai eficiente din punct de vedere al colectarii impozitelor. Totusi, taxele specifice sunt controversate, din moment ce trebuie platita o suma fixa, clar definita, exprimata în euro, pe unitatea de masura, indiferent de valoarea produsului.
133. Tinând cont de nivelul de saracie din România, un sistem de taxe specifice ar afecta mai mult populatia saraca decât un sistem ad-valorem. Sistemul ad-valorem, determinând accizele ca procentaj din valoarea produsului, ar îngadui o impozitare proportionala cu valoarea produselor impozitate. Un sistem specific va impune acelasi nivel al accizelor, indiferent de valoarea produselor impozitate. Mai mult, în cazul tigarilor, nu exista constrângeri externe în ceea ce priveste definirea accizelor. În prezent UE îngaduie o marja de manevra, prin faptul ca permite alegerea între impozitele specifice si ad-valorem.
134. În acelasi timp, exista câteva argumente pentru opunerea fata de o crestere abrupta a accizelor în România.
135. În primul rând, trebuie sa se ia în considerare diferentele dintre venitul mediu pe locuitor în România si în oricare din statele membre. Prin cresterea accizelor în acest context, consumul va fi redus în mod sever.
136. În al doilea rând, o astfel de crestere poate duce la tensiuni sociale si la reducerea drastica a sprijinului popular de care este nevoie pentru a realiza reformele economice si a duce la bun sfârșit procesul de aderare la UE. Un exemplu concludent îl reprezinta obiceiurile de consum ale populatiei în ceea ce priveste bunurile inelastice, cum ar fi consumul de catre paturile sarace ale societatii de produse ca tigarile marca „Carpati” sau berea ieftina.

³⁹ Buletinul Statistic de Preturi, nr 3/2002, Institutul National de Statistica;

137. În al treilea rând, creșterea accizelor va duce probabil la noi puseuri inflationiste. Ținând cont de impactul pretului la uleiuri minerale asupra IPC, o creștere a accizelor poate duce la presiuni inflationiste greu de înfruntat.
138. În al patrulea rând, și poate cel mai important, din punct de vedere al implementării, creșterea drastică a accizelor va duce probabil la reducerea veniturilor bugetare provenite din accize, din cauza evaziunii fiscale masive. Evoluția accizelor după 1989 și colectarea acestora arată că ori de câte ori nivelurile au fost marite considerabil, colectarea a avut de suferit. Vice-versa, când ratele accizelor au fost diminuate, nivelul încasărilor bugetare a crescut. GARANT, una dintre cele mai reprezentative asociații patronale din sectorul băuturilor alcoolice, susține că în anul 2000 veniturile bugetare din încasarile accizelor au scăzut sub 25% din suma totală previzionată (ian. – dec. 2000), în special ca o consecință a ratelor ridicate ale accizelor, stabilite prin Legea 27/2000.

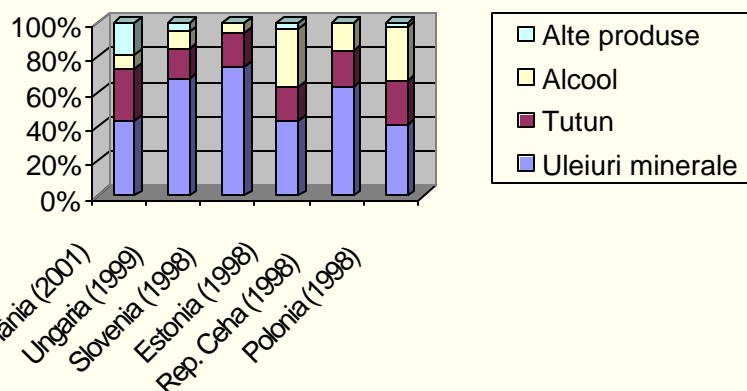
În lumina argumentelor prezentate mai sus, este interesant faptul că Guvernul a anticipat pentru anul 2002 o creștere de 0,1% a veniturilor din impozite, creștere bazată tocmai pe mărirea ratelor accizelor programată a avea loc începând cu ianuarie 2002. Având în vedere că ratele vor crește semnificativ, apar semne de întrebare în legătură cu capacitatea administrației fiscale de a controla evaziunea în astfel de condiții.

3.4. A doua direcție: Creșterea eficienței accizelor nearmonizate

3.4.1. Statutul prezent și ponderea accizelor nearmonizate în sistemul accizelor din România

139. Un studiu comparativ al structurii accizelor în țările din Europa Centrală și de Est este prezentat mai jos. Figura următoare pune accentul pe contribuția diferitelor categorii de accize la totalul veniturilor colectate.
140. Graficul de mai jos arată că sistemul din România are cea mai scăzută proporție a uleiurilor minerale în totalul veniturilor din accize – numai 43,2%. Diferența este compensată în principal de categoria „alte produse” care are o proporție de 18,4% din total (din care 1,4% revine cafelei). Accentul pus pe alte produse decât cele care fac în mod obișnuit obiectul impozitării arată că în România, chiar dacă se accizează în prezent toate categoriile cerute de Directivele UE, există încă diferențe în ceea ce privește proporția diferitelor categorii în totalul veniturilor. După cum se poate observa, celelalte țări Central și Est-Europene luate în discuție par a fi mai avansate din punctul de vedere al armonizării structurale cu UE.
141. Dintre produsele nearmonizate, cafeaua este singurul produs înregistrat separat din punct de vedere al evidențelor fiscale și abia din luna martie 2001. Toate celelalte produse sunt incluse la un loc în categoria „alte produse”. Ar fi demn de menționat faptul că, după introducerea accizelor pe cafea în 1997, vânzarile „oficiale” de cafea au scăzut de la aproape 4000 tone la 1500 tone în 2001. Este evident faptul că diferența poate fi găsită, în mare parte, în economia subterană.

Pondere comparata a categoriilor de accize în totalul veniturilor provenite din accize



3.4.2. Opțiuni de politică și recomandări

142. Accizele sunt mult mai ușor de suportat dacă sunt susținute de considerente morale, cum ar fi protecția sănătății (taxe pe tutun și alcool), protecția mediului (uleiuri minerale), echitatea și redistribuirea veniturilor (impozite pe produsele de lux). Spre exemplu, existența accizelor pe cafea nu este susținută de un considerent moral. Ca să nu mai menționăm taxele pe aparate video, sisteme audio sau aparate de aer condiționat, care nu ar trebui considerate produse de lux.
143. În același timp, rațiunea din spatele eficienței accizelor ca generator de venituri este ca impozitul să fie colectat cât mai sus posibil pe lanțul vertical de desfacere. De asemenea, este recomandabil ca accizele să fie aplicate produselor ușor de identificat, acolo unde verificarea fizică este posibilă.

Astfel s-ar putea determina creșterea gradului de probitate financiară și de transparență în activitatea administrației fiscale.

144. Mai mult, din punct de vedere al procesului de colectare, este mult mai eficient să se reducă numărul produselor impozitabile, dacă un număr mic de produse acoperă mai mult de 80% din totalul veniturilor colectate. Este ușor de imaginat că veniturile obținute din accizele pe blanuri sau cristaluri compensează cu greu resursele cheltuite pentru verificarea colectării impozitelor pentru aceste bunuri. Chiar accize mai importante, cum ar fi cele pe cafea, s-au ridicat anul trecut (2001) la numai 1.46% din totalul veniturilor din colectarea accizelor. Din cauza birocratiei foarte mari, a formularelor speciale ce trebuie completate, plus costul de oportunitate de a ține ocupați o serie de inspectori fiscali cu verificarea procesului de colectare, este mult mai potrivit ca resursele disponibile să se concentreze pe categoriile de produse care aduc cea mai mare parte a veniturilor.

145. Pe de alta parte, nici o recomandare concreta nu poate fi facuta în ceea ce priveste diferentierea produselor din categoria „alte produse” în bunuri care aduc venituri importante si trebuie pastrate si în bunuri a caror înregistrare fiscala este o povara aproape inutila pentru administratia fiscala. Motivul pentru imposibilitatea oricarui calcul al eficientei colectarii impozitelor pe astfel de produse consta în imposibilitatea stabilirii volumului specific al accizelor colectate pentru fiecare produs în parte. Acest defect al administratiei fiscale, un defect de statistica/contabilitate, este frustrant, în sensul ca poate sugera o oarecare ignoranta în ceea ce priveste eficienta colectarii impozitelor.
146. De aceea, recomandam cu tarie ca, începând cât mai curând cu putinta, toate accizele pe produsele nearmonizate sa fie înregistrate individual, pentru a permite o modalitate transparenta de a calcula eficienta veniturilor aduse de fiecare produs impozitat în parte.
147. Mai mult, tinând cont ca UE pune accentul în principal pe trei categorii de produse, bine definite (uleiuri minerale, alcool si tutun), sugeram sa fie redusa semnificativ ponderea categoriei produselor nearmonizate⁴⁰, în paralel cu marirea ponderii celor trei categorii mentionate anterior.
148. Ca sursa alternativa de venituri, si numai în ultima instanta, trebuie avuta în vedere introducerea unui impozit pe folosirea în industrie a combustibililor si energiei, care poate fi prezentata ca o masura anti-poluare – ca un stimulent pentru eficienta industrială si pentru protectia mediului.

3.5. A treia directie: îmbunatatirea reglementarilor generale si a colectarii accizelor

3.5.1. Statutul curent al reglementarilor generale privind accizele

149. O preocupare majora o constituie reglementarile generale privind detinerea, circulatia si monitorizarea produselor supuse accizelor. În cazul acestor probleme, România este cu mult în urma în procesul de convergenta.
150. De exemplu, legislatia actuala privind accizele nu are nici o prevedere specifica privind sistemul de antrepozite fiscale sau circulatia produselor în regim de scutire vamala. Astfel de lacune legislative trebuie rezolvate cât mai curând cu putinta, pentru ca prevederile mentionate pot fi extrem de folositoare ca instrument de întarire a capacitatii de control a administratiei fiscale si pentru a ajuta în lupta împotriva evaziunii fiscale.
151. Sistemul antrepozitelor fiscale are multe avantaje. În primul rând, va reduce efortul administrativ pentru colectarea accizelor si va simplifica procedura de recuperare a acestora. Daca produsele supuse accizelor sunt procesate în antrepozite fiscale, accizele vor fi încasate o singura data, la sfârșitul procesului.
152. Un alt avantaj pentru colectarea impozitelor este garantarea platii accizelor când bunurile sunt livrate. Transportul între producatori si diverse antrepozite fiscale va fi

⁴⁰ categoria “Alte produse”;

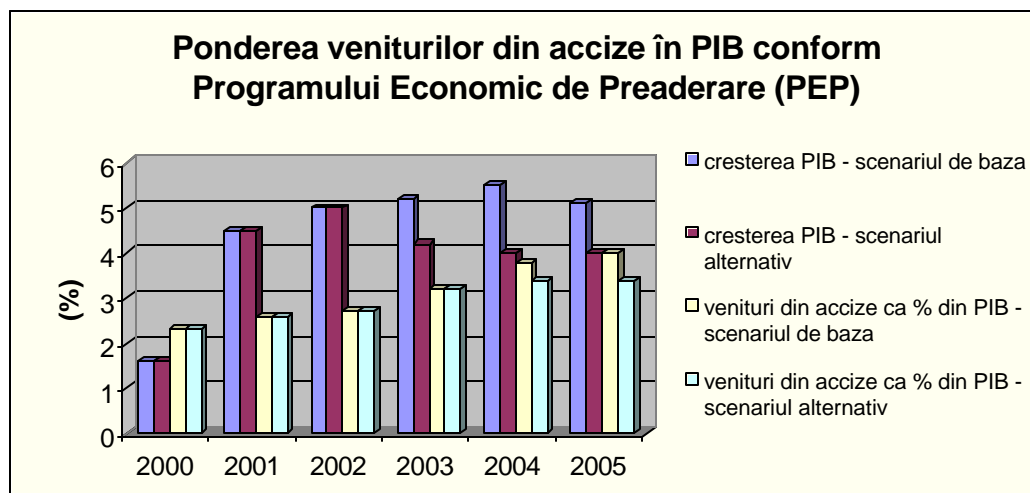
astfel mai usor (vezi Anexa XV). În acelasi timp, datorita înregistrarilor foarte stricte, controlul fiscal va fi mai usor si mai eficient.

153. Producerea bunurilor supuse accizelor în cadrul antrepozitelor si colectarea accizelor la livrarea din antrepozit duce, de asemenea, la cresterea eficientei impozitarii, datorita faptului ca pierderile ce apar dupa livrarea din antrepozit sunt si ele impozitate, cazând în sarcina comerciantului. O astfel de modificare sporeste, în mod semnificativ, eficienta controlului accizelor.

3.5.2. Colectarea accizelor si evaziunea fiscala

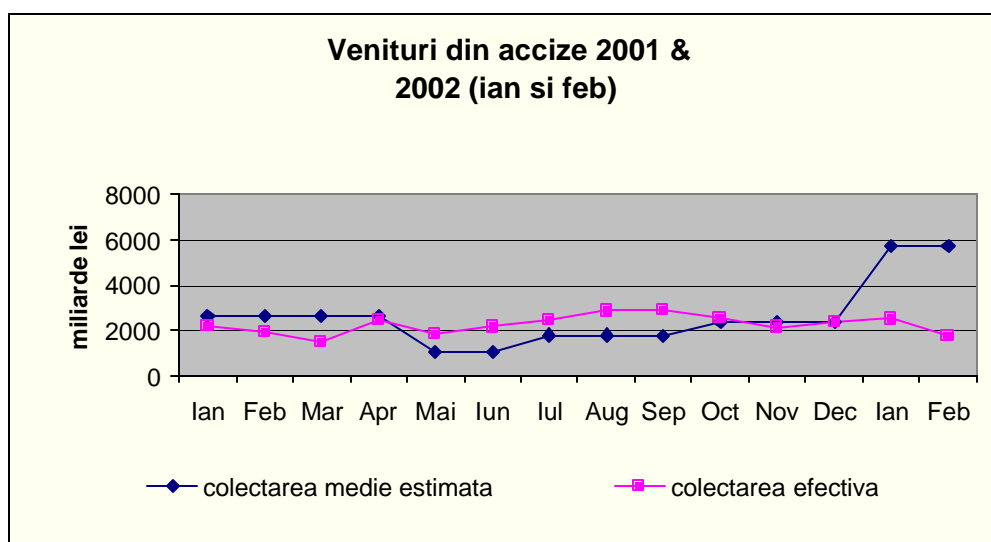
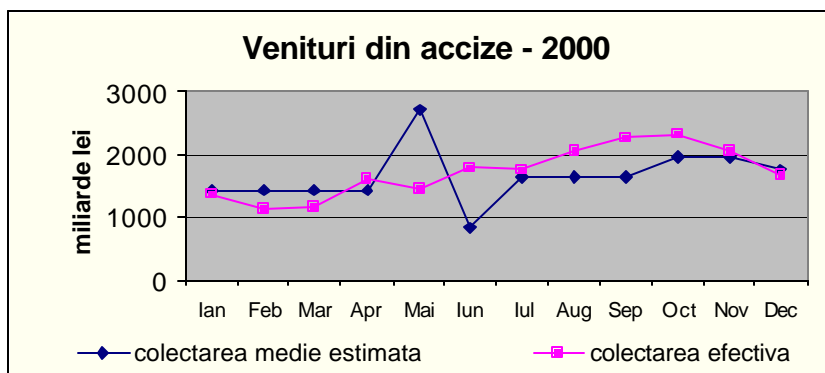
154. Banca Mondiala a mentionat în strategia sa de asistenta pentru tara noastra ca una din principalele probleme ale Guvernului este actuala pozitie fiscala, foarte fragila. Colectarea veniturilor din impozite este esentiala pentru îndeplinirea obiectivelor asumate de Guvern pentru perioada 2002-2004. Este necesar un management fiscal sigur, pentru a îmbunatati colectarea impozitelor si pentru a stopa evaziunea fiscala.

155. Guvernul de altfel s-a angajat sa mareasca eficienta colectarii pentru anii urmatiori, stipulând acest angajament chiar si în Programul Economic de Pre-aderare.



156. În ambele scenarii supuse atentiei Uniunii Europene, Guvernul planuieste sa mareasca ponderea accizelor, odata cu cresterea semnificativa previzionata a PIB. De subliniat este ca sporirea eficientei impozitarii, si a colectarii veniturilor la buget, în general, este o preconditionie pentru a atinge niveluri ridicate ale PIB, atât de necesara pentru relansarea unei economii marcate de încordare structurala. De aceea, impozitele indirecte, si în special accizele, trebuie foarte bine administrate.

157. În prezent, înca exista o diferenta importanta între impozitarea nominala si cea efectiva. Urmatoarele doua grafice încearca sa arate cum a evoluat aceasta diferenta în ultimii doi ani.



158. Am calculat colectarea medie lunara estimata (CME) folosind estimarea bugetara initiala la adoptarea bugetului pentru veniturile aduse de accize (EBI) si rectificările bugetare ulterioare dupa cum urmeaza:

$$CME = \frac{EBI}{12}$$

Pentru colectarea lunara efectiva am folosit datele disponibile din executarea bugetului.

159. Rezultatele arata ca la începutul fiecarui an (2000, 2001 si 2002), Guvernul a supraevaluat de fiecare data în previziunile sale nivelul de venituri din colectarea accizelor. În 2000, estimarea Guvernului nu a fost cu mult diferita fata de realitate pâna în aprilie. Apoi, Guvernul s-a bazat pe implementarea Legii 27/2000, ce consolida legislatia referitoare la accize si punea la dispozitie cadrul necesar pentru o mai buna administrare fiscala si a anticipat venituri mai mari din colectarea accizelor. Din pacate, noile niveluri ale accizelor au fost considerate prea ridicate de catre comercianti care au preferat sa riste, implicându-se în economia subterana, accentuând astfel evaziunea fiscala. Supraevaluarea dramatica a veniturilor a facut Guvernul sa reconsidere estimările pentru a doua luna la rând, în iunie 2000. Efectele Legii 27/

2000 au început să fie vizibile atunci când colectarea a început să se îmbunătățească progresiv până în octombrie, când Guvernul a marit estimările colectării pentru sfârșitul anului. Din nou, estimările au fost însă optimiste, întrucât Guvernul a trebuit să reajusteze, în minus, estimările în decembrie, pentru a converge către suma totală efectiv rezultată din colectarea accizelor.

160. În 2001, din nou, Guvernul a fost prea optimist în ceea ce privește nivelul colectării. În mai, a fost forțat să reducă estimările datorită sumelor mici colectate. Apoi, începând cu luna iulie, procesul de colectare s-a îmbunătățit și Guvernul a făcut estimări mai ridicate. În octombrie o altă creștere a estimărilor a fost necesară, pentru a converge către suma efectiv colectată. La începutul anului 2002, se pare că din nou, Guvernul trebuie să facă ajustări considerabile la estimările făcute.
161. Evoluția prezentată mai sus oferă o privire de ansamblu asupra imprevizibilității veniturilor provenite din accize. Acest caracter imprevizibil este explicat, pe de o parte, de comportamentul specific al platitorilor, care încearcă în permanență să evite impozitele și, pe de altă parte, de fragilitatea administrației fiscale și a colectării impozitelor.
162. În ceea ce privește capacitatea administrativă, Uniunea Europeană a pus la dispoziția Ministerului Finanțelor Publice un instrument de înfrățire⁴¹. În prezent, Spania sprijină România în această problemă, ca parte a unei scheme mai largi a UE, în cadrul planului *Business Change Management*, care este un program pe patru ani, destinat să continue fosta inițiativă FISCALIS.

Mai mult, în Acordul Stand-by, semnat recent cu FMI, Guvernul României s-a angajat să întărească administrația fiscală prin creșterea numărului de inspectori fiscali cu 500, până în 2002. În opinia noastră, o astfel de măsură este departe însă de a rezolva problema colectării impozitelor. Problema în discuție se pare că este nu lipsa de personal, ci tehnicile de management și know-how-ul în domeniul impozitelor, ce nu sunt foarte bine stăpânite de administrația română.

3.5.3. Măsuri împotriva evitării plății accizelor

163. O altă inițiativă, ce poate contribui la întărirea procesului de colectare a impozitelor, este stipularea, în cadrul reglementărilor privind accizele, a măsurilor împotriva evitării plății impozitelor.
164. În România, în afara evaziunii fiscale care este semnificativă, se poate observa o puternică tendință de evitare a plății impozitelor. În domeniul accizelor acest fenomen este, din păcate, foarte răspândit.
165. Există numeroase cazuri în care producătorii sau beneficiarii de produse supuse accizelor încearcă să obțină beneficii, profitând de legislația accizelor în circumstanțe altele decât cele intenționate de lege.

De exemplu, în cazul motorinei, combustibilul dat ca subvenție pentru lucrările agricole este scutit de impozitare. Cupoanele valorice destinate cumpărării de

⁴¹ program de *twining* administrativ;

combustibil sunt distribuite taranilor, proportional cu marimea exploatarei agricole. Dar în loc sa cumpere motorina, deseori, taranii prefera sa vânda cupoanele unor terte persoane, care vor folosi combustibilul în alte scopuri decât cele agricole.

166. Masurile împotriva evitarii platii impozitelor se refera exact la astfel de manevre ce urmaresc sa evite, sa reduca sau sa întârzie plata accizelor, ori sa fraudeze procesul de rambursare a accizelor.

3.5.4. Optiuni de politica si recomandari

Masuri generale

167. Guvernul s-a angajat sa adopte legislatia cu privire la sistemul antrepozite lor fiscale pâna la data de 31 decembrie 2003. Acest obiectiv a fost prevazut în Documentul de Pozitie privind Impozitarea, trimis Uniunii Europene, în cadrul negocierilor de aderare.
168. Este recomandabil sa se anticipeze data convenita în cadrul negocierilor, tinând cont de contributia extrem de importanta a sistemului depozitelor fiscale. Ar fi chiar recomandabil ca implementarea unui astfel de sistem sa fie realizata pâna la sfârșitul acestui an.

Colectarea impozitelor

169. Problema colectarii accizelor nu poate fi discutata separat de cadrul general al impozitelor. Fara o reforma coerenta a administratiei fiscale în ansamblul ei, concentrata pe îmbunatatirea generala a procesului de colectare, taxarea în domeniul accizelor nu poate fi îmbunatasita radical, ci doar marginal.

Reforma administratiei fiscale este în prezent pe cale de a se realiza si o serie de organizatii internationale⁴² si-au oferit sprijinul pentru aceasta reforma. Procesul însa va consuma multe resurse si nu poate fi realizat pe termen scurt.

170. Îmbunatatirea procesului de colectare a accizelor este în strânsa legatura, pe de o parte, cu îmbunatatirea generala a infrastructurii administratiei fiscale si a resurselor umane, iar pe de alta parte, cu îmbunatatirea legislatiei fiscale specifice.
171. În ceea ce priveste procesul de colectare a accizelor, se poate spune ca, urmând *acquis communautaire*, si deci, experienta reglementarilor UE, cadrul general legat de colectarea accizelor a fost deja ameliorat. Totusi, mai poate fi înca îmbunatatit, iar particularitatile interne joaca, de asemenea, un rol important în realizarea mixului potrivit între know-how-ul local si cel european.
172. Trebuie mentionat ca, recent, Comisia Europeana a propus o Decizie⁴³ care sa duca la computerizarea sistemului prin care bunurile supuse accizelor – alcool, tutun si uleiuri minerale – circula între producatorii comunitari, în regim de tranzit fiscal si vamal. Desi o astfel de masura nu este fezabila în prezent la nivelul administratiei fiscale din România, dovedeste faptul ca, pe de o parte, procesul de colectare a accizelor este un lucru dificil chiar si pentru tari mult mai dezvoltate, iar pe de alta parte, ca procesul de

⁴² FMI, Banca Mondiala, PNUD, UE;

⁴³ Propunere de Decizie privind computerizarea circulatiei si supravegherea produselor impozabile – COM(2001) 466 Final, Bruxelles, 11 noiembrie 2001;

colectare poate fi îmbunătățit semnificativ, prin crearea unei mai bune infrastructuri informaționale.

Evitarea plății impozitelor

173. O modalitate clară de a reduce tendința de evitare a plății impozitelor este de a preveni posibilitățile de ocolire a legii. Deși în momentul întocmirii legii, este dificil de prevăzut numeroasele posibilități concrete de a o evita, există totuși două abordări posibile pentru acest exercițiu.

174. Prima abordare presupune definirea unor principii generale prin care se stabilește similitudinea de tratament între evaziune și evitarea intenționată a legislației. Pe baza acestor principii se pot sancționa sever inițiativele de ocolire al cadrului legal.

A doua abordare pleacă de la cazuistică și de la experiența instituțională acumulată și introduce reguli procedurale stricte și explicite pentru a contracara fiecare modalitate concretă de evitare a legii, cum ar fi cea prezentată mai devreme.

Prima alternativă este deja în lucru în țări cum ar fi Canada, Noua Zeelandă sau Africa de Sud, în timp ce cea de a doua se aplică în prezent în Marea Britanie. Oricum, faptul că numărul măsurilor specifice împotriva evitării legii a crescut foarte mult, a făcut ca Marea Britanie să ia și ea în calcul adoptarea unor măsuri mai generale.

3.6. Îmbunătățirea procedurii de apel împotriva deciziilor fiscale

3.6.1. Statutul prezent al procedurii de apel

175. Dreptul de apel împotriva unei decizii luate de administrația financiară are o importanță deosebită pentru procesul de aderare la UE. Așa cum s-a arătat la sfârșitul capitolului referitor la TVA, Tratatul privind înființarea Comunităților Europene sugerează faptul că dreptul de apel trebuie acordat chiar și în cazul deciziilor privind accizele.

176. Administrația fiscală din România acordă dreptul de apel în domeniul impozitării, așa cum este stipulat în Ordinul Ministrului 934 din 28 iunie 2000 privind aprobarea normelor metodologice pentru aplicarea procedurii unitare de soluționare a obiectivelor, contestațiilor și plângerilor privind impozitele, taxele, alte venituri bugetare și fonduri speciale. Procedura de apel este prezentată în Anexa XIV.

177. În conformitate cu măsurile existente, apelantul are drept de apel la multiple niveluri, începând cu autoritatea fiscală locală și ajungând în justiție până la Curtea Supremă, dacă este cazul.

178. Așa cum s-a mai menționat, înainte de a intra în sistemul juridic apelurile sunt verificate de autoritatea fiscală și de Ministerul de Finanțe, și necesită plata unei taxe de timbru care descurajează demersul apelantului.

179. În ciuda faptului că apelantul are atâtea niveluri de apel, procedura este complicată și costisitoare, în special când se ajunge la primul organ independent de apel – Curtea de Apel.

3.6.2. Optiuni de politica si recomandari

180. În primul rând, datorita procesului de armonizare legislativa, România trebuie sa fie pregatita sa implementeze ultimul stadiu al apelului la Curtea Europeana de Justitie.
181. În al doilea rând, apelantului trebuie sa i se permita accesul mai usor la o sentinta independenta, în stadiile incipiente ale procedurii de apel. Una din solutiile deja sugerate în studiul de fata pentru o astfel de politica este crearea unui Tribunal pentru TVA si accize; acesta ar selectiona cele mai dificile probleme. Acest lucru ar permite ca sistemul judiciar actual sa nu fie supra-solicitat. În orice caz, apelurile oricareia dintre parti împotriva deciziilor Tribunalului, ar fi directionate prin sistemul judiciar, iar instanta finala de apel ar fi Curtea Europeana de Justitie.
182. În al treilea rând, si în cazul accizelor costurile procedurii de apel ar trebui rambursate daca apelantul are câstig de cauza. Daca apelantul are câstig de cauza ar trebui sa fie îndreptatit nu numai la rambursarea taxei platite, dar si a dobânzii aferente, care sa fie suportata de autoritatea fiscala apelata.

4. Concluzii generale

Acest capitol sintetizeaza solutiile pragmatice gasite pentru contracararea efectelor negative identificate în capitolele anterioare ale studiului.

Impozitele indirecte sunt o componenta a ariei generale bugetare, iar aplicarea lor influenteaza direct si imediat:

- ~~///~~ Crearea unei economii de piata concurentiala si functionala;
- ~~///~~ Atragerea de investitii;
- ~~///~~ Crearea unui mediu favorabil pentru o crestere economica rapida si sustenabila; si
- ~~///~~ Politica sociala în termeni de educatie, sanatate si diminuare a saraciei.

Prin urmare, în timp ce “ realizarea concordantei cu conditiile necesare integrarii în UE” este preocuparea principala a acestui studiu, nu a fost ignorat faptul ca situatia fiscala a României trebuie oricum sa se îmbunatateasca pentru ca aspiratiile esentiale si firesti ale românilor sa se realizeze, independent de aderarea României la UE.

Acest studiu ajunge la concluzia ca România nu își asigura deocamdata suficiente venituri bugetare, în ciuda faptului ca atât evolutia PIB,cât si a cadrului legislativ au cunoscut evolutii pozitive. Concluzia studiului este ca neajunsurile sunt generate de combinarea unei administrari slabe cu lipsa de respectare a legii de catre contribuabili si coruptia endemica.

Daca aceasta concluzie este acceptata, atunci este firesc ca masurile corective sa se adreseze exact acestor cauze. Altfel, orice legislatie noua nu ar fi mai mult decât un simplu exercitiu de cosmetizare. În studiu se apreciaza ca este posibil ca deficientele actuale din sistemul de impozitare indirecta sa fie corectate si, totodata, studiul contine sugestii în sensul promovarii unei administrari responsabile.

Studiul contine recomandari în privinta cailor de rezolvare a situatiilor de nerespectare a legilor de catre contribuabili, astfel încât sa se asigure o crestere a randamentului colectarii. Cresterea gradului de colectare a veniturilor este singura baza pe care se poate ulterior construi o structura a legislatiei compatibila cu cerintele impuse de aderarea la UE.

4.1. TVA

Obiectivul general al modificării sistemului TVA actual din România este creșterea eficienței lui și atingerea standardului UE privind TVA. Pornind de la caracteristicile actuale ale sistemului TVA se disting trei direcții generale de acțiune: ușurarea colectării TVA, îmbunătățirea administrării TVA și realizarea caracterului nediscriminatoriu al TVA.

Pe aceste trei direcții se identifică două seturi de obiective: obiective pe termen scurt și obiective pe termen lung. Atingerea obiectivelor pe termen scurt nu ar trebui să genereze consecințe negative importante asupra mediului economic (bugetul de stat, întreprinzători și consumatori). Aceste obiective ar trebui să se materializeze prin armonizarea definițiilor conceptelor și termenilor din legislația românească cu Directiva a VI-a.

Obiectivele pe termen mediu și lung – constând în implementarea de noi instrumente, practici și instituții – ar putea avea consecințe mai puternice asupra mediului de afaceri, însă efectele negative ar putea fi diminuate semnificativ dacă secvențialitatea schimbărilor ar fi publicată din timp astfel încât întreprinzătorii să nu fie luați prin surprindere de schimbări. Totodată, efectele negative ale unor măsuri – cum ar fi eliminarea scutirii de la plata TVA pentru anumite produse și servicii – asupra consumatorilor finali ar putea fi compensate prin alte măsuri fiscale – de exemplu, diminuarea impozitului pe venitul global – sau prin îmbunătățiri semnificative ale condițiilor economice generale, care ar permite creșterea în termeni reali a veniturilor consumatorilor pe măsura diminuării inflației.

Prima direcție de acțiune: ușurarea colectării TVA (paragraful nr. 43)

Pe termen scurt, strategia în această direcție ar trebui să tintească spre ușurarea respectării de către afaceri a legislației și crearea unui climat propice colectării TVA și verificării gradului de respectare a legii. Sistemul TVA trebuie să dobândească un grad mai înalt de automatism și să se apropie de spiritul Directivei a VI-a.

Pe termen scurt, **pentru atingerea acestui obiectiv este necesar să se adopte următoarele măsuri:**

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|---|-----------------------|--|
| /// Asumarea de catre autoritatea de administrare a TVA a misiunii: “Colectarea veniturilor cuvenite – nicimai mult, nici mai putin – si la timp”. | 44 | Nu sunt asteptate pierderi de venituri bugetare si nici alte costuri economice. |
| /// Introducerea în lege a definitiei platitorului de TVA. | 44 | Nu sunt asteptate pierderi de venituri bugetare si nici alte costuri economice. |
| /// Introducerea în lege a unei prevederi conform careia pentru anumitti platitori de TVA si pentru anumite tranzactii, TVA devine platibila la o data ulterioara momentului în care are loc tranzactia care naste obligatia de plata. | 44 | O scadere temporara a fluxului de venituri, dar o scadere semnificativa a costurilor de respectare a legii pentru mediul de afaceri. |
| /// Introducerea în lege a unei prevederi conform careia subventiile legate direct de preturi se includ în baza de impozitare. | 44 | O crestere a veniturilor si a câstigurilor în mediul de afaceri generate de îmbunatatirea concurentei. |
| /// Introducerea în lege a unei prevederi conform careia în cazul anularii, refuzului sau neplatii totale sau partiale sau în cazul când pretul este redus dupa livrare, suma de impozitat sa se diminueze în consecinta. | 44 | O scadere initiala a veniturilor bugetare, dar câstiguri semnificative în sensul însanatosirii mediului de afaceri. |
| /// Revederea ratei zero de TVA, astfel încât numai tranzactiile legate de export sa beneficieze de ea. În locul ratei zero, pentru tranzactiile nelegate de export se poate introduce o rata redusa. | 44 | O crestere a veniturilor bugetare. Totodata, în cazul reintroducerii unui sistem de TVA cu rate multiple, costurile de administrare trebuie comparate cu obiectivele de politica sociala, care ar justifica ratele reduse. |

| | | |
|--|----|---|
| /// Introducerea în lege a unor prevederi legate de livrarile intra-Comunitare. Aceasta masura se va aplica din momentul aderării României la UE. | 44 | Efectul bugetar al unei asemenea masuri nu este iminent, iar impactul ei va fi corelat direct cu evoluția viitoare a relațiilor economice ale României cu parteneri din spațiul UE. |
| /// Introducerea în lege a reglementărilor privind ajustarea dreptului de deducere. | 44 | O pierdere inițială de venituri, dar câștiguri substanțiale generate de însănătoșirea mediului de afaceri. |

Pe termen mediu si lung, strategia pe aceasta directie ar trebui sa tinteasca realizarea unui control eficient al veniturilor întreprinzătorilor si formarea responsabilitatii individuale fata de performanta în cadrul administratiei.

Pentru atingerea acestui obiectiv este necesara adoptarea urmatoarelor masuri:

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|---|-----------------------|---|
| /// Utilizarea tehnologiei pentru identificarea tintelor în activitatea de control. | 47 | Costuri bugetare semnificative determinate de introducerea si mentinerea sistemului informational necesar. |
| /// Schimbarea abordării actuale în activitatea autoritatii fiscale si abordarea administrării TVA pe principiile unei afaceri. | 46 si 47 | Nu sunt asteptate pierderi de venituri bugetare si nici alte costuri economice. |
| /// Construirea si implementarea unui set de indicatori de credibilitate pentru sistemul de evidenta si control al colectării. | 47 | Cheltuieli bugetare determinate de construirea si implementarea setului necesar de indicatori de credibilitate. |
| /// Concentrarea atentiei inspectorilor fiscali asupra firmelor care înregistreaza performante sub sau peste normele determinate prin indicatori de credibilitate. | 47 | Economisirea unor resurse bugetare care sunt cheltuite în prezent de autoritati în procesul de control al firmelor. |
| /// Identificarea costurilor de administrare pentru fiecare activitate desfasurata de autoritatea responsabila cu TVA. Astfel, autoritatea fiscala si-ar putea concentra resursele spre acele actiuni care permit încasari mai mari decât costurile. | 47 | Cheltuieli bugetare determinate de construirea si implementarea setului necesar de indicatori de credibilitate. |

Pe termen lung, pentru a forma responsabilitatea individuala fata de performanta în cadrul administratiei este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|---|-----------------------|--|
| Formalizarea contractuala a tintelor care trebuie atinse individual la fiecare nivel de responsabilitate în departamentele autoritatii responsabile cu TVA, astfel încât aceasta sa se comporte ca un departament al unei întreprinderi comerciale. | 49 | Cheltuieli bugetare minore pentru construirea si implementarea tintelor contractuale necesare. |
| Aplicarea principiului conform caruia responsabilitatea realizarii sarcinilor creste pe masura ce se avanseaza în ierarhia organizatiei. | 49 | Cresterea costurilor bugetare datorata stabilirii salariilor în conformitate cu responsabilitatea individuala a personalului. |
| Aplicarea principiului conform caruia superiorul raspunde de performantele realizate de subordonati. | 49 | Cresterea costurilor bugetare datorata stabilirii salariilor în conformitate cu responsabilitatea individuala a personalului. |
| Crearea unei sectii de evidenta si credibilitate sub forma unei agentii centrale independente, în cadrul careia majoritatea angajatilor introduc date în sistemul informational. | 50 | Costuri bugetare minore implicate de crearea si mentinerea unei sectii de evidenta si credibilitate. Salariile personalului desemnat pentru introducerea datelor primare în sistem nu trebuie sa fie semnificativ de mari. |
| Stabilirea unui buget de administrare suficient de flexibil astfel încât sa asigure salarii la niveluri corespunzatoare pentru a nu stimula coruptia. | 49 si 50 | Cresterea cheltuielilor bugetare datorita cresterii salariilor personalului. Salariile trebuie sa fie la un nivel suficient de înalt pentru a nu încuraja coruptia. |

| | | |
|--|----|---|
| <i>✍</i> Masurarea performantelor inspectorilor fiscali la nivel individual, local si national si compararea lor cu tintele anuale specifice sau cu obiectivele stabilite în contractele de munca. | 50 | Cresterea eficientei în colectarea TVA. |
| <i>✍</i> Angajarea de personal calificat si cu o înalta tinuta profesionala pentru a îmbunatati perceptia autoritatii în ochii publicului. | 51 | Cresterea costurilor bugetare legate de crearea unui sistem motivational al personalului. |
| <i>✍</i> Popularizarea rezultatelor bune obtinute de inspectorii fiscali. | 51 | Costuri bugetare minore legate de activitatea de Relatii Publice. |

A doua directie de actiune: Îmbunatatirea administrarii TVA (Paragraful 53)

Pe termen scurt, strategia pe aceasta directie ar trebui sa tinteasca doua obiective. Primul obiectiv este refacerea integritatii TVA prin proiectarea unui flux clar la scara întregului process economic (de la import si productie, pâna la vânzarea finala). Al doilea obiectiv este asigurarea stabilitatii legislatiei prin evitarea emiterii asa-numitelor “legi speciale” des utilizate în trecut. În cadrul acestei directii de actiune efortul ar trebui concentrat pe eliminarea deficientelor din administrarea TVA.

Pentru refacerea integritatii TVA este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|--|
| <i>✍</i> Plata prompta a rambursarilor de TVA. Trebuie stabilit un termen clar de rambursare, inclusiv dobânda care urmeaza sa fie platita pentru întârzierea cu care se face rambursarea fata de termenul limita. | 53 | O crestere temporara a costurilor bugetare determinata de cresterea costurilor cu rambursarea. Scaderea semnificativa a costurilor de impunere a respectarii legii de catre întreprinzatori,, care în prezent, sunt afectati negativ de întârzierile cu care se face rambursarea TVA. Totodata va creste semnificativ încrederea publicului în sistemul TVA. |

| | | |
|---|----|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ☞ Calcularea dobânzii trebuie sa se faca automat de la data la care a fost solicitata rambursarea reducerii de TVA. Dobânda trebuie sa compenseze integral atât deprecierea datorata inflatiei, cât si penalitatea pentru întârziere. ☞ Renuntarea la prevederile actuale conform carora rambursarea TVA este conditionata de plata altor impozite. | 53 | Cresterea costurilor bugetare în cazul întârzierilor în rambursare, dar, totodata, parcurgerea unui pas important în stabilirea unei relatii normale între autoritati si contribuabili. |
| | 53 | Îmbunatatirea semnificativa a conditiilor pentru afaceri. |
| ☞ Impunerea de penalitati severe pentru solicitarile frauduloase. | 53 | Cresterea veniturilor bugetare. |
| ☞ Renuntarea la inspectiile multiple asupra întreprinzatorilor si concentrarea atentiei autoritatilor fiscale asupra scopului TVA. | 53 | Reducerea costurilor de administrare a TVA. |
| ☞ Solicitarea de consultanta pentru administrarea TVA. | 53 | Costuri bugetare presupuse de angajarea expertilor pentru consultanta. |
| <ul style="list-style-type: none"> ☞ Adoptarea si publicarea unui plan de armonizare a scutirilor de la plata TVA cu normele UE. ☞ Introducerea în lege a unor prevederi privind exceptarile pentru exporturi din Comunitate, privind tranzactiile legate de transportul international si scutirile speciale legate de traficul international de bunuri (Articolele 15 si 16 din Directiva a VI-a). Aceasta masura se va aplica din momentul aderarii României la UE. | 53 | Îmbunatatirea semnificativa a relatiilor dintre autoritatile fiscale si mediul de afaceri în cazul respectarii acestui plan. |
| | 53 | Nu sunt anticipate costuri pentru viitorul apropiat. |

Pentru asigurarea stabilitatii legislatiei ar trebui realizat un plan strategic. Acest plan trebuie sa reflecte cele mai recente evolutii în sistemele fiscale – asa cum este noua abordare de piata – schimbarile din mediul institutional si segmentarea clientilor. O strategie clara articuleaza un set comprehensiv de tinte ale administratiei pentru viitorul previzibil si comunica aceste tinte tuturor partenerilor interesati – decidentii politici (diferite ministere), personalul din administratie (reprezentat de syndicate) si clientilor relevanti. În planul strategic partenerii interesati vor gasi raspunsuri la întrebări legate de evolutia viitoare a administratiei fiscale si de modul în care planul va deveni un cadru pentru dialogul continuu

între nivelul politic, personalul din administratie si întreprinzatori, precum si raspunsuri la întrebări legate de modul în care administratia fiscala intentioneaza sa opereze în viitor anumite schimbari.

Pe termen mediu si lung, strategia în directia îmbunatatirii administrarii TVA ar trebui sa tinteasca la includerea majoritatii afacerilor informale în rândul afacerilor care respecta legea (paragraful 55)

Pentru atingerea acestui obiectiv este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|---|
| /// Atribuirea platitorilor de TVA a unui numar de identificare distinct. | 56 | Nu sunt asteptate costuri semnificative. |
| /// Implementarea unui program eficient de asistenta a contribuabililor. | 58 | Cheltuieli bugetare cu organizarea unui asemenea program. Totodata, este de asteptat o crestere a veniturilor bugetare ca urmare a cresterii gradului de respectare a legii de catre contribuabili. |
| /// Dezvoltarea unui sistem viabil de procesare electronica a datelor (PED), care sa asigure la timp informatii corecte. | 59 | Cresterea semnificativa a cheltuielilor bugetare pentru primii doi ani de functionare a acestui sistem, dar, ulterior sunt asteptate economii semnificative. |
| /// Dezvoltarea unui sistem de verificare încrucisata a informatiilor legate de colectarea TVA cu informatii din alte surse pentru a descoperi raportarile subevaluate. | 61 | Cheltuieli bugetare asociate proiectarii si introducerii unui asemenea sistem. Totodata, sunt asteptate câstiguri semnificative sub forma cresterii gradului de colectare a TVA. |
| /// Proiectarea si implementarea unui sistem de impunere a penalitatilor pentru diferite situatii de nerespectare a legii. | 61 | Cresterea veniturilor bugetare. |
| /// Introducerea unei scheme fixe de impozitare pentru întreprinzatorii mici. | 60 | Pierderi de venituri bugetare, dar si economii semnificative în costurile de operare ale sistemului TVA. Totodata, cresterea încrederii publicului în sistemul TVA. |
| /// Obligarea tuturor platitorilor de TVA sa-si achite datoriile prin folosirea tehnicilor specifice recuperarii creantelor. | 62 | Cresterea veniturilor bugetare din TVA datorita efectului de demonstratie determinat de recuperarea creantelor |

| | | |
|---|----|---|
| /// Înaprirea pedepselor pentru evaziunea în cazul TVA prin considerarea acesteia drept infractiune care presupune privarea de libertate. Deasemenea, considerarea solicitarilor false de rambursare a TVA drept furt si tratarea lor în consecinta. | 63 | Cresterea veniturilor bugetare din TVA. |
|---|----|---|

A treia directie de actiune: realizarea caracterului nediscriminatoriu al TVA (paragraful 65)

Strategia în aceasa directie ar trebui sa tinteasca – atât pe termen scurt, cât si pe termen mediu si lung – sa evite discriminarea între investitori (investitori mari sau investitori mici, investitori straini sau investitori autohtoni, etc.). În trecut, tratamentul discriminatoriu între investitori a îndepartat sistemul românesc al TVA de standardul UE, a erodat baza de impozitare, a afectat negativ colectarea veniturilor, a îngreunat administrarea sistemului TVA si a erodat încrederea publicului fata de sistemul TVA.

Pentru a atinge acest obiectiv este necesar sa se adopte urmatoarele masuri:

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|---|
| /// Tratarea nediscriminatorie a ofertantilor de materii prime si bunuri de capital. | 65 | Cresterea veniturilor bugetare din TVA. |
| /// Tratarea nediscriminatorie a importatorilor de bunuri similare. | 65 | Cresterea veniturilor bugetare din TVA. |
| /// Aplicarea taxei vamale zero pentru unele materii prime si bunuri de capital în cazul tuturor importatorilor. | 65 | Scaderea veniturilor bugetare din TVA, dar câstiguri determinate de concurenta loiala în mediul de afaceri. |
| /// Aplicarea TVA la frontiera. | 65 | Economii în costurile de administrare a TVA. |
| /// Neacordarea de amânari de la plata TVA afacerilor mici si mijlocii la importul sau la vânzarile autohtone de materii prime si bunuri de capital | 65 | Cresterea veniturilor bugetare din TVA si câstiguri determinate de concurenta loiala în mediul de afaceri. |

4.2. Accize

Prima direcție: Armonizarea structurii și a nivelului accizelor cu normele UE

| Măsura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare și economice |
|---|-----------------------|---|
| /// Menținerea ratelor ad-valorem | 133 | Beneficii: Permite impozitarea proporțională; Mai puțin daunătoare pentru straturile sărace ale societății. Costuri: Necesită mai multe resurse administrative decât ratele specifice. |
| /// Amânarea sau evitarea cât mai mult cu putință a creșterii bruste a nivelului accizelor | 135-138 | Beneficii: Evită o deteriorare bruscă a puterii de cumpărare; Evită o plonjare în zona gri a economiei; Mentine scăzută inflația; Previne scurgerile bugetare cauzate de evaziunea fiscală; Previne pierderi importante ale producătorilor – va evita dezinvestițiile și consecințele economice și sociale conexe; Previne consumul produselor ieftine și daunătoare sănătății (vezi alcoolul) provenite de pe piața neagră. Costuri: Poate crea tensiuni în negocierile pentru aderare (Capitolul 10 – Impozitarea). |
| /// Includerea gazului metan în categoria uleiurilor minerale accizabile | 100 | Beneficii: Creșterea marginală a veniturilor provenite din accize; Acorda un avantaj strategic în negocierile pentru Capitolul 10. Costuri: Costuri administrative pentru administrația fiscală. Costuri judiciare în procesul de legiferare a schimbărilor necesare. |

Directia a doua: Cresterea eficientei accizelor nearmonizate

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|---|
| /// Colectarea accizelor cât mai sus pe lantul vertical de desfacere | 143 | <u>Beneficii:</u> Îmbunătățirea eficienței procesului de colectare; Transparența procesului de colectare. |
| /// Selectarea produselor supuse accizelor pe baza unor considerente morale general acceptate (ex. lux, mediu) | 142 | <u>Beneficii:</u> Îmbunătățirea gradului de acceptare din partea contribuabililor și, implicit, a nivelului de colectare. |
| /// Diminuarea numărului de produse supuse accizelor dintre produsele nearmonizate | 144 | <u>Beneficii:</u> Îmbunătățirea eficienței generale a procesului de colectare. |
| /// Înregistrarea separată (statistică și contabilă) a fiecărui produs din categoria “alte produse”, și nu împreună ca în prezent | 147 | <u>Beneficii:</u> Singura modalitate de a stabili ce produse sunt impozitate în mod eficient. Îmbunătățirea, prin urmare, a procesului de colectare. <u>Costuri:</u> Costuri administrative considerabile. |
| /// Introducerea unei taxe pentru folosirea industrială a combustibilului și energiei (optional) | 149 | <u>Beneficii:</u> Posibilă sursă de venituri – poate fi prezentată ca măsură anti-poluare. <u>Costuri:</u> Costuri administrative și procedurale. |

Directia a treia: Îmbunatatirea reglementarilor generale si a colectarii accizelor

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|--|
| <p>☞ Implementarea prevederilor specifice privind antrepozitele fiscale sau circulatia produselor aflate în regim de scutire de impozite, pâna la sfârșitul anului 2002</p> | 167-168 | <p><u>Beneficii:</u> Întăreste controlul administratiei fiscale si sustine lupta împotriva evaziunii fiscale; Reduce efortul administrativ de colectare a accizelor si va simplifica procedura de recuperare a accizelor; Este în conformitate cu <i>acquis communautaire</i> si îndeplineste deja angajamentele asumate.</p> <p><u>Costuri:</u> Costuri judiciare pe ntru adoptarea legislatiei necesare; Costuri administrative si de implementare.</p> |
| <p>☞ Includerea problemei îmbunatatirii procesului de colectare a accizelor ca parte integranta într-un proces complex, strategic al reformei administratiei fiscale</p> | 169-170 | <p><u>Beneficii:</u> Masurile vizând numai colectarea accizelor nu pot fi cu adevarat eficiente daca administratia ramâne slaba si dezorganizata</p> <p><u>Costuri:</u> Având în vedere scopul reformei administratiei fiscale, procesul va fi costisitor din punct de vedere al timpului alocat si chiar greu de gestionat pe termen scurt. Sunt foarte importante si costurile în termeni de resurse umane.</p> |
| <p>☞ Reducerea fenomenului de evitare a platii impozitelor fie prin adoptarea de reguli specifice de prevenire, pentru contracararea fiecărei modalitati posibile de evitare a legii, fie prin introducerea unor principii legislative generale împotriva evitarii platii în general a impozitelor si în particular a accizelor.</p> | 173-174 | <p><u>Beneficii:</u> Cresterea disciplinei fiscale; Îmbunatateste eficienta controlului fiscal.</p> <p><u>Costuri:</u> Este nevoie sa se bazeze pe experienta institutionala anterioara; Costurile administrative si judiciare sunt semnificative.</p> |

Îmbunatatirea procedurii de apel împotriva deciziilor privind accizele

| Masura | Paragraful din studiu | Posibile efecte bugetare si economice |
|--|-----------------------|---|
| <p>☞ Pregatirea implementarii Curtii Europene de Justitie ca ultima instanta de apel</p> | 180 | <p>Beneficii: Curtea Europeana de Justitie si Curtea Primei Instante sunt doua din cele mai respectate institutii ale UE. Experienta lor acumulata este un avantaj enorm pentru a institui o serie de principii simple si clare în ceea ce priveste colectarea accizelor. Prin adoptarea unei astfel de masuri se va forma o aura de obiectivitate si încredere în jurul administratiei fiscale.</p> <p>Costuri: Pe termen scurt, Ministerul Justitiei si Ministerul Finantelor Publice trebuie sa se pregateasca pentru implementarea unei astfel de masuri. Procesul va consuma resurse în termeni de finantare, timp si capital uman. Pe termen lung, acest proces este doar o mica parte a importantelor mutatii ce vor avea loc, consecinta a principiilor efectului direct si a aplicabilitatii directe ce stau la baza legislatiei comunitare si vor fi adoptate odata cu aderarea la Uniunea Europeana.</p> |
| <p>☞ Crearea unui Tribunal pentru TVA si accize</p> | 181 | <p>Beneficii: Acorda acces mai usor la o sentinta independenta, într-un stadiu incipient al procedurii de apel</p> <p>Costuri: Costuri importante de implementare. Este normal sa ne gândim ca atât Ministerul de Justitie cât si Ministerul Finantelor Publice vor opune rezistenta, pe masura ce aceasta initiativa va aduce schimbari considerabile administrative si judiciare.</p> |
| <p>☞ Rambursarea costurilor daca apelantul are câstig de cauza</p> | 182 | <p>Beneficii: Aduce mai multa justitie în sistem. Creste încrederea oamenilor în sistemul legal. Previne abuzurile functionarilor publici, ce devin responsabili directi în cazul în care apelantul câstiga.</p> <p>Costuri: Costuri administrative si costuri de rambursare care pot împiedica implementarea acestei masuri.</p> |