

PARLAMENTUL ROMÂNIEI
CAMERA DEPUTAȚILOR
SECRETAR GENERAL
Nr. 61/105 CP/14.03.2011

Parlamentul României
Camera Deputaților

B.P. Nr. 218 din 10.03.2011



PARLAMENTUL ROMÂNIEI
CAMERA DEPUTAȚILOR
PREȘEDINTE
Int. Nr. 11/364/14.03.2011

ROMÂNIA
CURTEA DE CONTURI

Strada Lev Tolstoi nr. 22-24, Sectorul 1, București

Nr. 1444/K.C./2.03.2011

SG
Plusu

CAMERA DEPUTAȚILOR

Doamnei Roberta Alma ANASTASE
Președinte

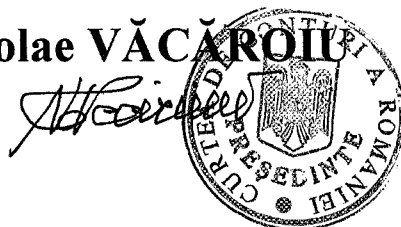
A.S.T
P.F.B.P.
[Signature]

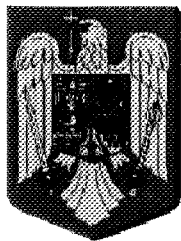
Am onoarea să vă prezint, alăturat, sinteza raportului „*Auditul performanței managementului subsistemului de administrare fiscală a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 2007-2009*”, întocmit de Curtea de Conturi a României la Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Vă rog să primiți asigurarea înaltei mele considerații.

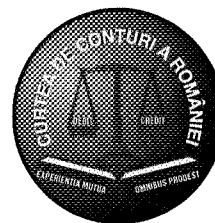
PREȘEDINTE,

Nicolae VĂCĂROIU





ROMÂNIA
CURTEA DE CONTURI



SINTEZĂ
RAPORT DE AUDIT

PRIVIND

***AUDITUL PERFORMANȚEI MANAGEMENTULUI SUBSISTEMULUI DE
ADMINISTRARE FISCALĂ A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ PENTRU
PERIOADA 2007-2009***

LA AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ (ANAF)

București, decembrie 2010

Abrevieri utilizate:

ANAF	- Agenția Națională de Administrare Fiscală
ANV	- Autoritatea Națională a Vămiror
BV	- Birou vamal
CAM	- Customs Accounting Module
CIV	- Centrul/Compartiment de Informații Vamale
DGFP	- Direcția Generală a Finanțelor Publice
DGAMC	- Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili
DGAPI	- Direcția Generală de Audit Public Intern
DGCIF	- Direcția Generală Coordonarea Inspecției Fiscale
DGCF	- Direcția Generală de Control Financiar
DGE	- Direcția Generală Economică
DGIF	- Direcția Generală Informații Fiscale
DGPAV	- Direcția Generală Proceduri pentru Administrarea Veniturilor
DGRCCB	- Direcția Generală de Reglementare a Colectării Creanțelor Bugetare
DRAOV	- Direcția regională pentru accize și operațiuni vamale
DGMFIAC	- Direcția Generală de Metodologii Fiscale
DGPSMRCB	- Direcția generală de planificare strategică și monitorizare a realizării creanțelor bugetare
DGTI	- Direcția Generală Tehnologia Informației
DGJ	- Direcția Generală Juridică
DGSC	- Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
DGORU	- Direcția Generală de Organizare și Resurse Umane
DJAOV	- Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale
DSAOV	- Direcția Supraveghere Accize și Operațiuni Vamale
DMBAOV	- Direcția Municipiului București pentru Accize și Operațiuni Vamale
DRS	- Decizie de regularizare a situației
MFP	- Ministerul Finanțelor Publice
OVANAF	- Ordinul Vicepreședintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală
ROF	- Regulament de organizare și funcționare
SAV	- Serviciul Antifraudă Vamală
SCEM	- Serviciul Coordonare Echipe Mobile
TARIC	- Tariful Vamal Integrat Comunitar
TVA	- Taxa pe Valoarea Adăugată

CUPRINS

CAPITOLUL I. PREZENTARE GENERALĂ A MISIUNII DE AUDIT. OBIECTIVE GENERALE ȘI SPECIFICE ALE AUDITULUI	2
CAPITOLUL II. INDICATORII DE APRECIERE A ACTIVITĂȚII AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ PE LINIA TVA.....	5
1. Cadrul instituțional privind administrarea TVA.....	5
2. Cadrul legislativ în domeniul taxei pe valoarea adăugată	6
3. Estimarea veniturilor din TVA.....	6
4. Evoluția încasărilor din TVA la bugetul de stat.....	9
CAPITOLUL III. SINTEZA PRINCIPALELOR CONSTATĂRI, VULNERABILITĂȚI IDENTIFICATE.....	13
Considerații generale privind taxa pe valoarea adăugată, contextul economic actual și performanțele sistemului de administrare fiscală	13
CONCLUZII ȘI VULNERABILITĂȚI IDENTIFICATE DE ACȚIUNEA DE AUDIT	18
CAPITOLUL IV. RECOMANDĂRILE AUDITULUI.....	45

CAPITOLUL I. PREZENTARE GENERALĂ A MISIUNII DE AUDIT. OBIECTIVE GENERALE ȘI SPECIFICE ALE AUDITULUI.

Auditul performanței managementului subsistemului de administrare fiscală a taxei pe valoarea adăugată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, s-a desfășurat în baza programului de activitate al Curții de Conturi pe anul 2010 - aprobat prin Hotărârea Plenului Curții de Conturi nr. 180/22.12.2009 și s-a desfășurat în conformitate cu standardele de audit al performanței ale Curții de Conturi, cu cerințele cuprinse în „Manualul auditului performanței” și a prevederilor Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități și a cuprins perioada 2007-2009. Pentru analizarea evoluțiilor unor indicatori, au fost utilizate date și informații aferente unor perioade anterioare celei auditate, respectiv 2000-2006.

Misiunea de audit a avut la bază următorul cadru legal:

- Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a României, republicată;
- Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități;
- „Ghidul auditului performanței” elaborat de Curtea de Conturi a României, asigurând compatibilitatea cu cerințele standardelor internaționale de audit acceptate (INTOSAI);
- Precizări metodologice pentru realizarea acțiunii *“Auditul performanței managementului subsistemului de administrare fiscală a taxei pe valoarea adăugată”* elaborate de Departamentul II - Direcția 1.

Având în vedere că la nivelul ANAF sistemul de administrare fiscală a creanțelor bugetare nu este organizat pe fiecare tip de impozit sau taxă, implicit TVA, ci există un singur sistem de administrare a creanțelor bugetare, a fost analizată și evaluată performanța sistemului de administrare a creanțelor bugetului de stat prin prisma stadiilor de administrare în care s-au regăsit sau a stadiilor în care s-ar fi putut regăsi la un moment dat creanțele bugetului de stat reprezentând TVA.

Astfel, în cadrul misiunii de audit au fost abordate mai multe aspecte, respectiv stadii în care o creanță a bugetului de stat se află sau s-ar putea afla la un moment dat, plecând de la prevederile legislative privind nașterea obligației fiscale până la activitatea de executare silită, respectiv până la stingerea obligațiilor contribuabililor indiferent de modalitatea prin care aceasta se efectuează, principiile TVA, prevederile Directivelor UE cu privire la TVA, după cum urmează:

- Punerea în practică a prevederilor legale;
- Modificările legislative în materie de TVA;
- Transpunerea principiilor generale ale TVA din directivele UE în legislația românească;
- Respectarea reglementărilor prevăzute de OMFP nr. 2144/11.07.2008 cu privire la organizarea și funcționarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale cu toate subsistemele aferente.

Misiunea de audit a avut în vedere analiza performanței activităților care au legătură directă sau indirectă cu subsistemele din cadrul sistemului de administrare a creanțelor fiscale, punând accent, în același timp și pe analiza capacității sistemului fiscal de a genera și încasa venituri suplimentare, reprezentând TVA, la bugetul de stat, suplimentar celor deja declarate și plătite de către contribuabilii persoane fizice sau juridice fie prin activitățile de inspecție fiscală și administrare (impunere din oficiu) fie prin activitatea juridică și de executare silită.

Entitățile și activitățile care au făcut obiectul misiunii de audit

Au fost auditate activități și/sau entități legate direct sau indirect de sistemul de administrare a creanțelor bugetului de stat. Astfel, au fost auditate:

- Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), inclusiv DGAMC, cu structurile teritoriale – 16 Direcții Generale ale Finanțelor Publice (DGFP);
- Autoritatea Națională a Vămirilor (ANV) cu structurile teritoriale – 6 Direcții Regionale pentru Accize și Operațiuni Vamale (DRAOV);
- Activități ale unor Direcții din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (MFP).

La nivelul structurilor teritoriale ale Curții de Conturi au fost întocmite un număr de 16 rapoarte de auditul performanței, iar într-un număr de 5 cazuri au fost întocmite Procese verbale de constatare care au fost anexate la Raportul de audit.

Criteriile în funcție de care a fost evaluată performanța

Analiza performanței subsistemului de administrare fiscală a TVA s-a făcut în funcție de criteriile de audit. În vederea stabilirii deficiențelor, a riscurilor și pentru formularea concluziilor și a recomandărilor auditului, criteriile de audit utilizate au fost:

- Planificarea încasărilor la bugetul de stat, a indicatorilor de performanță și gradul de realizare a acestora;
- Identificarea tuturor activităților și persoanelor impozabile;
- Prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și a indisciplinei financiare;
- Sprijinirea mediului de afaceri;
- Modernizarea serviciilor și procedurilor;
- Îmbunătățirea coordonării interne.

Motivația auditului

Inițierea misiunii de audit a avut ca fundament preocuparea pe care Curtea de Conturi o are cu privire la eficiența și eficacitatea subsistemului de administrare a TVA, principala sursă de venit a bugetului de stat. Acest interes al Curții de Conturi are ca bază următoarele:

- la nivelul instituției se verifică anual formarea, colectarea și administrarea veniturilor bugetului de stat, reprezentând TVA având o pondere semnificativă (cca. 40%) în totalul veniturilor la bugetul de stat;
- apariția în mass-media a mai multor articole cu privire la fraudă fiscală în domeniul TVA;
- faptul că mediul de afaceri reclamă rambursarea TVA cu depășirea termenului prevăzut de reglementările legale;
- misiunile de audit desfășurate de Curțile de Conturi/Audit din statele UE cu privire la subsistemele de administrare a TVA.

Obiectivele generale și specifice ale auditului. Întrebările la care răspunde auditul performanței subsistemului de administrare fiscală a TVA

Obiectivul principal (general) al auditului constă în evaluarea activității de colectare a TVA de către ANAF și structurile subordonate acestuia și cuantificarea indicatorilor de performanță, în vederea evaluării performanței prin prisma cerințelor de eficiență și eficacitate.

Pe parcursul misiunii de audit au fost evaluate aspecte legate direct și/sau indirect de administrarea TVA.

Obiectivele specifice, respectiv întrebările la care își propune să răspundă auditul performanței, sunt:

- Managementul subsistemului de administrare fiscală a TVA este performant?
- Strategia ANAF pe termen mediu și/sau lung referitoare la subsistemul de administrare fiscală a TVA a fost pusă în aplicare în mod eficient?

• Aplicațiile informatice și infrastructura IT permit administrarea eficientă a TVA? Există o activitate continuă în scopul informatizării activităților ANAF pe cât mai mult posibil?

Evaluarea riscurilor

Principalele riscuri au fost evaluate de către echipele de audit la nivelul entităților centrale (ANV și ANAF) și al structurilor teritoriale, în funcție de mediul de control aferent fiecărei structuri teritoriale DGFP/DRAOV și de contextul local, pentru fiecare subsistem din sistemul de administrare a TVA conform OMFP nr. 2144/11.07.2008.

Pentru a culege datele și informațiile necesare de la entitățile auditate, au fost completate de către reprezentanții acestora machete și chestionare.

De asemenea, atunci când s-a considerat necesar, au fost întocmite și alte tabele, situații, chestionare, față de cele transmise de către Departamentul II - Direcția 1 care fundamentează concluziile echipei de audit, și care au putut fi completate și cu constatări, date, informații de actualitate, rezultate din actele de control ale Curții de Conturi încheiate anterior la entitățile auditate.

CAPITOLUL II. INDICATORII DE APRECIERE A ACTIVITĂȚII AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ PE LINIA TVA

1. Cadrul instituțional privind administrarea TVA

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) se organizează și funcționează ca organ de specialitate al administrației publice centrale, instituție publică cu personalitate juridică, în subordinea Ministerului Finanțelor Publice, finanțată din bugetul de stat și din venituri proprii, în baza prevederilor HG nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală și a Regulamentului de Organizare și Funcționare al ANAF.

În subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală funcționează Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămilelor, direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, ca instituții publice cu personalitate juridică.

ANAF își desfășoară activitatea în domeniul administrării veniturilor bugetare, și în acest context dezvoltă relații de parteneriat cu contribuabilii.

ANAF administrează înregistrările fiscale și declarațiile, asigură colectarea, controlul, soluționarea contestațiilor, precum și serviciile de asistență, îndrumare și comunicare pentru 1,4 milioane de persoane juridice și peste 6 milioane de persoane fizice.

Activitatea ANAF trebuie să fie guvernată în principal de principii precum tratamentul unitar al contribuabililor și eficiența activității, atât în relația cu contribuabilii, cât și în activitatea curentă.

Prezentarea sintetică a cadrului instituțional și a contextului în care funcționează sistemul de administrare fiscală a creanțelor bugetului de stat și implicit a TVA

În România, instituțiile cu atribuții în reglementarea și administrarea Taxei pe Valoarea Adăugată (TVA) sunt Ministerul Finanțelor Publice cu atribuții de reglementare și Agenția Națională de Administrare Fiscală cu atribuții în de administrare și colectare a creanțelor fiscale (inclusiv prin executare silită) cu structurile subordonate, Direcțiile Generale ale Finanțelor Publice și respectiv Autoritatea Națională a Vămilelor.

Cadrul instituțional poate fi prezentat schematic astfel:

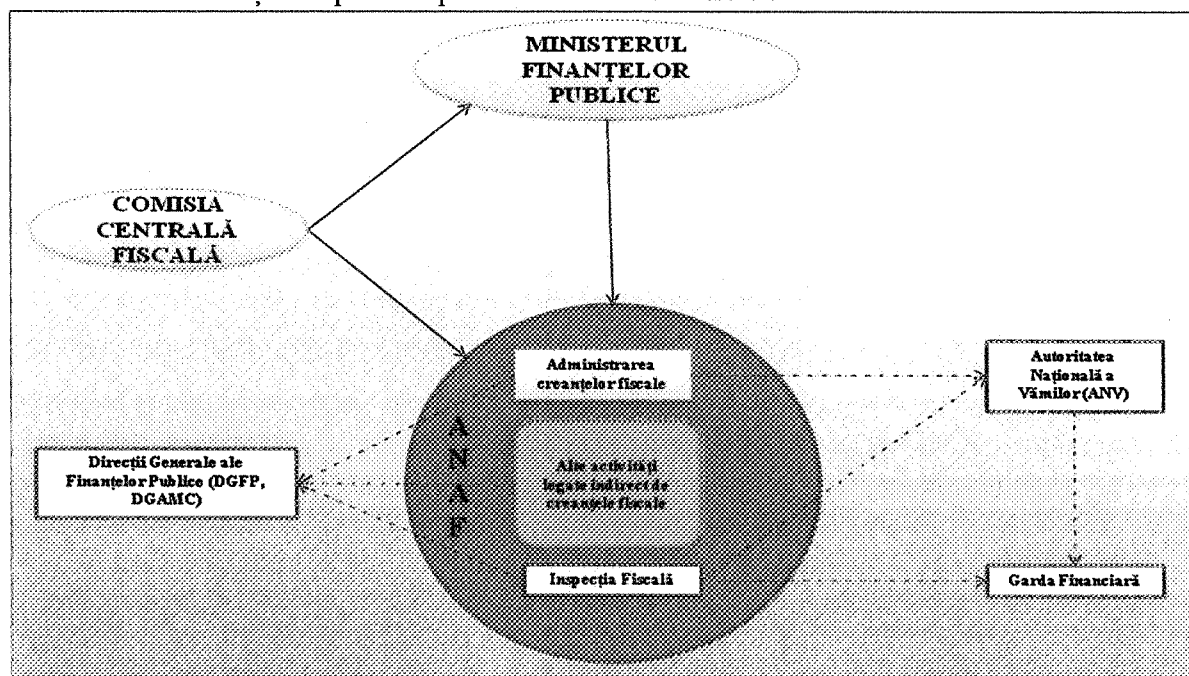


Figura nr. 1 - Cadrul instituțional privind administrarea fiscală a TVA

2. Cadrul legislativ în domeniul taxei pe valoarea adăugată

Procesul de armonizare a legislației privind taxa pe valoarea adăugată a fost definitivat prin intrarea în vigoare la 01 ianuarie 2007 a Legii nr. 343/2006 privind modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal publicată în Monitorul Oficial nr. 662/01.08.2006.

În prezent este în vigoare Directiva Consiliului Europei nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, intrată în vigoare începând cu 1 ianuarie 2007.

Subliniem importanța conferită libertății circulației mărfurilor și prestării serviciilor pe întreg teritoriul comunitar. Acest principiu de bază al Uniunii Europene a determinat eliminarea tuturor formelor de bariere fiscale și vamale între țările membre, inclusiv înlăturarea controalelor vamale la frontierele între statele membre.

În domeniul impozitării indirecte, în special al taxei pe valoarea adăugată, regula care guvernează aplicarea principiilor comune europene constă în ajustarea legislațiilor naționale prin armonizarea acestora cu prevederile directivelor europene. Statutul de membru al Uniunii Europene determină obligativitatea armonizării legislației naționale cu legislația europeană, în sensul eliminării tuturor barierelor fiscale și interpretării în mod unitar a operațiunilor economice intracomunitare. Procesul de armonizare nu înseamnă în mod obligatoriu uniformizarea în totalitate a tuturor prevederilor din legislațiile țărilor membre, ci permite fiecărui stat adaptarea normelor la propriile necesități, în condițiile respectării depline a regulilor și principiilor stipulate în directive.

Menționăm că procesul îndelungat de armonizare a legislației țărilor membre a condus în final la implementarea aceluiași prevederi legale de către toți membrii uniunii, legislațiile naționale devenind în mare parte transpuneri fidele ale directivelor europene.

Principalele acte normative în domeniul TVA aplicabile în perioada 2007-2010:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.
- Normele metodologice de aplicare a Titlului VI privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.
- HG. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Instituția abilitată să implementeze măsuri și să facă demersuri pentru armonizarea legislației privind TVA este Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția de legislație în domeniul TVA (denumită anterior datei de 01.01.2007 Direcția de legislație impozite indirecte).

3. Estimarea veniturilor din TVA

Pentru realizarea unei analize corecte privind performanțele subsistemului de administrare a TVA la nivelul ANAF, se impune identificarea acelor **indicatori macroeconomici** față de care se calculează gradul de eficiență al activității de colectare a veniturilor bugetului de stat.

În acest context, prima etapă în identificarea indicatorilor utilizați ca bază de raportare constă în stabilirea volumului de venituri bugetare pe care se fundamentează bugetul de stat pe anul următor.

Principalele atribuții și competențe privind estimarea veniturilor bugetare au fost stabilite prin OMFP nr. 2131/22.06.2009 pentru aprobarea procedurilor operaționale privind *Estimarea veniturilor bugetare*. Până la aprobarea acestor procedurilor operaționale, respectiv până la data de 22.06.2009, nu au existat norme de lucru sau alte proceduri formalizate pentru definirea modului de fundamentare a bugetului de stat.

Estimarea veniturilor necesară elaborării politicii bugetare este realizată de către Direcția generală de analiză macroeconomică și politici financiare din cadrul Ministerului Finanțelor

Publice. Modelele de fundamentare a veniturilor bugetare sunt specifice principalelor tipuri de impozite și taxe.

Fundamentarea veniturilor bugetare din TVA se realizează prin determinarea Bazei de impozitare la nivel de economie națională, la care se aplică cota medie de TVA. Baza de impozitare se determină în baza indicatorilor macroeconomici furnizați de către Comisia Națională de Prognoză, respectiv a valorii adăugate brute (VAB) la nivel de economie națională (calculată ca sumă a VAB pe ramuri ale economiei naționale, diminuat cu VAB din domeniile în care operațiunile sunt scutite de TVA). La fundamentarea nivelului total al veniturilor din TVA trebuie luate în calcul modificările de ordin legislativ care pot influența prin creșteri sau descreșteri de venituri bugetare, inclusiv ale volumului arieratelor.

Situația comparativă privind evoluția veniturilor bugetare din TVA relevă o creștere susținută a încasărilor din TVA în perioada 2000-2008, anul 2009 fiind în acest sens singurul an bugetar în care veniturile din TVA au suferit o diminuare față de anul anterior (o scădere cu 16%, respectiv o reducere a veniturilor cu 6.551,1 milioane lei).

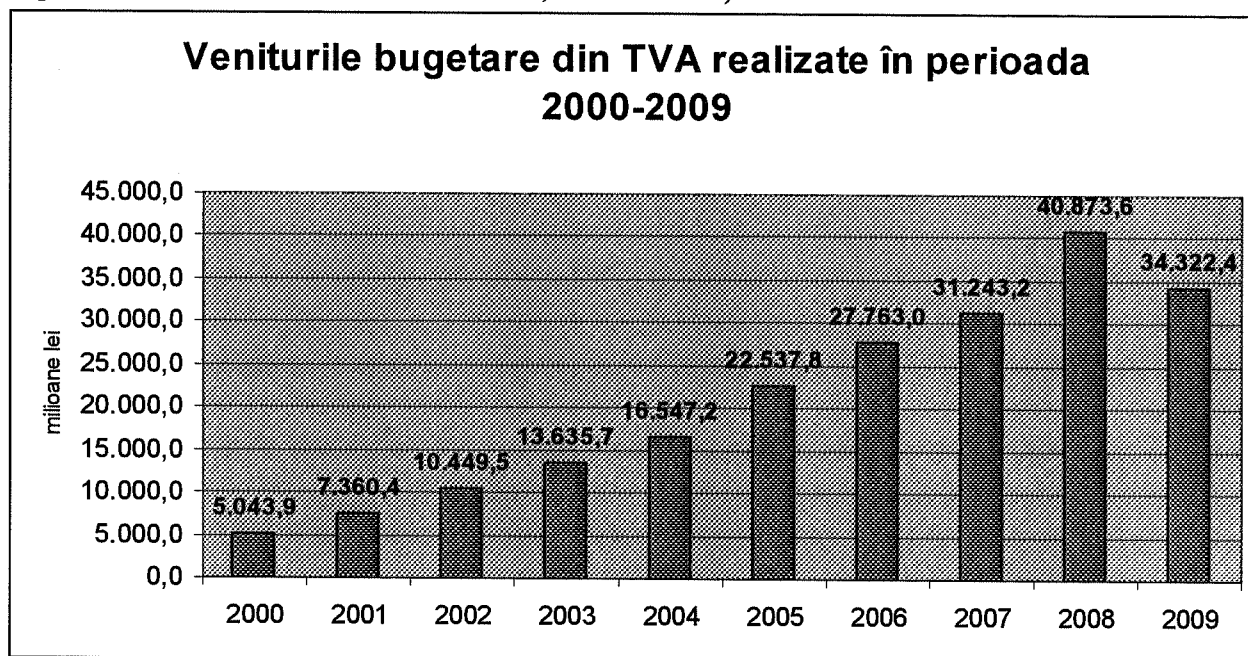


Figura nr. 2 - Veniturile bugetare din TVA realizate în perioada 2000-2009

Conform legilor de aprobare a bugetului de stat pentru perioada de raportare 2000-2009, valoarea veniturilor din TVA (estimate și realizate) a fost:

- mil lei -

Anul	Încasări TVA - prevederi inițiale	Încasări TVA - prevederi definitive	Încasări din TVA - realizat	Diferență (încasări realizate - prevederi definitive)
2000	4.398,5	5.025,9	5.043,9	18,0
2001	7.151,7	7.184,4	7.360,4	176,0
2002	9.338,2	10.336,6	10.449,5	112,9
2003	12.457,2	13.463,2	13.635,7	172,5
2004	15.618,9	16.416,1	16.547,2	131,1
2005	18.609,4	22.232,2	22.537,8	-94,4
2006	26.047,0	28.626,0	27.763,0	-863,0
2007	35.487,0	34.387,0	31.243,2	-3.143,8
2008	41.000,0	47.030,0	40.873,6	-6.156,4
2009	44.416,4	35.405,0	34.322,4	-1.082,6

Indicatorii privind estimarea și realizarea veniturilor din TVA în perioada 2000-2009

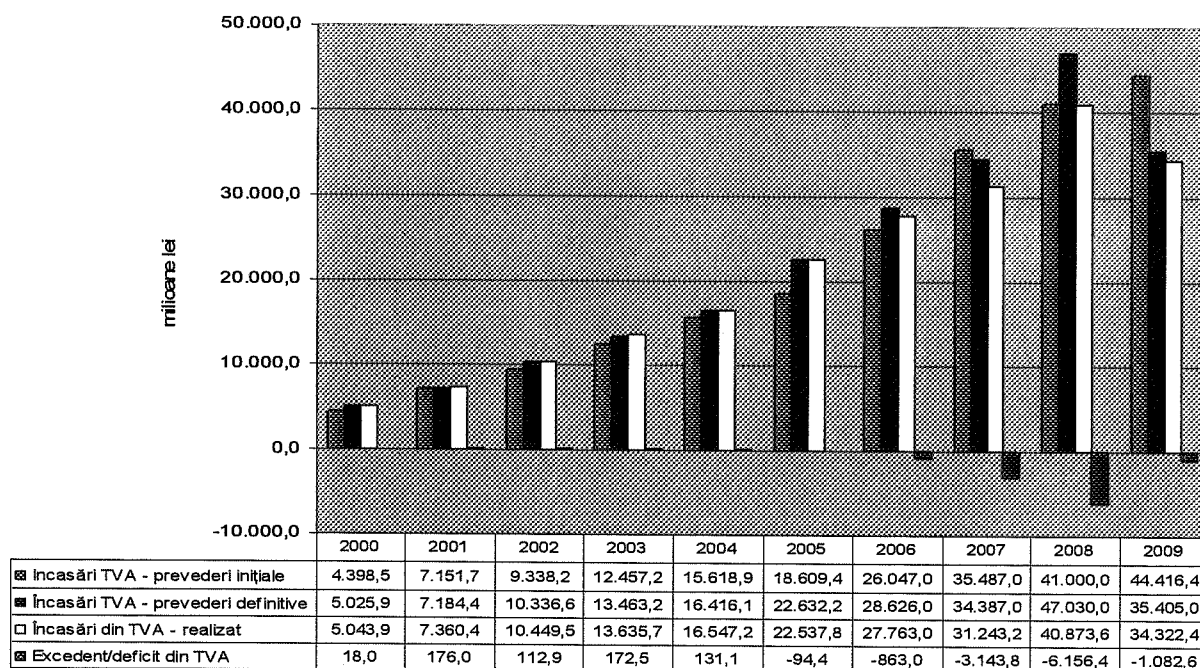


Figura nr. 3 - Indicatorii privind estimarea și realizarea veniturilor din TVA în perioada 2000-2009

Din analiza datelor înscrise în tabelul prezentat anterior, se constată că veniturile din TVA realizate în anii 2000-2006 au depășit mereu estimările inițiale. Începând cu anul 2007, s-a constatat o manieră incorectă de estimare a încasărilor din TVA, încălcându-se astfel prudențialitatea în fundamentarea veniturilor bugetelor publice. Supraevaluarea încasărilor din TVA conduce la necesitatea diminuării cheltuielilor prin rectificări bugetare și identificarea unor venituri suplimentare ale bugetului de stat. De altfel, așa cum se observă din graficul de mai jos, previziunile inițiale privind încasările din TVA pentru anii 2007 și 2009 au fost mult supraestimate, fapt ce a condus la dezechilibre majore atât la nivelul bugetului de stat cât și la nivelul bugetelor care beneficiază de cote defalcate din TVA.

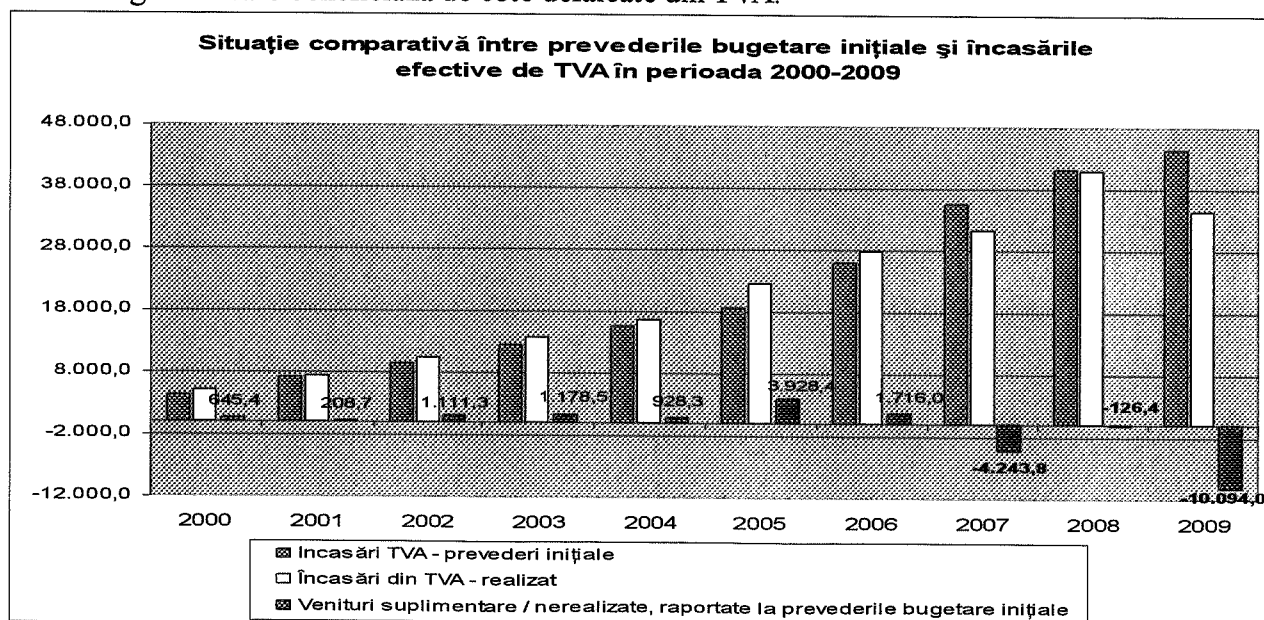


Figura nr. 4 - Situația comparativă între prevederile bugetare inițiale și încasările efective de TVA în perioada 2000-2009

Rectificările bugetare operate în fiecare an bugetar au avut ca scop modificarea prevederilor inițiale în vederea ajustării acestora la un nivel cât mai apropiat de indicatorii efectiv realizați. De altfel, în perioada 2000-2007 s-a constatat că prin rectificările bugetare operate s-a ajustat nivelul încasărilor din TVA la un nivel mai apropiat de cel efectiv realizat. O situație deosebită se observă la nivelul anilor 2007 și 2008, în care rectificările bugetare și implicit ajustările veniturilor previzionate nu au adus echilibrul bugetar scontat. În anul 2007, deși ultima rectificare bugetară s-a realizat în luna noiembrie, prevederile rectificate privind TVA au fost cu 3.143,8 milioane lei peste nivelul încasărilor efectiv realizate.

La nivelul anului 2008 rectificările bugetare constând în creșteri substanțiale ale veniturilor din TVA nu s-au concretizat în încasări efectiv realizate la bugetul de stat, fapt ce a determinat un dezechilibru major privind sursele de finanțare a cheltuielilor bugetare (6.156,4 milioane de lei venituri din TVA nerealizate).

Discrepanțele majore între veniturile previzionate și cele realizate sunt ușor de remarcat în graficul de mai jos:

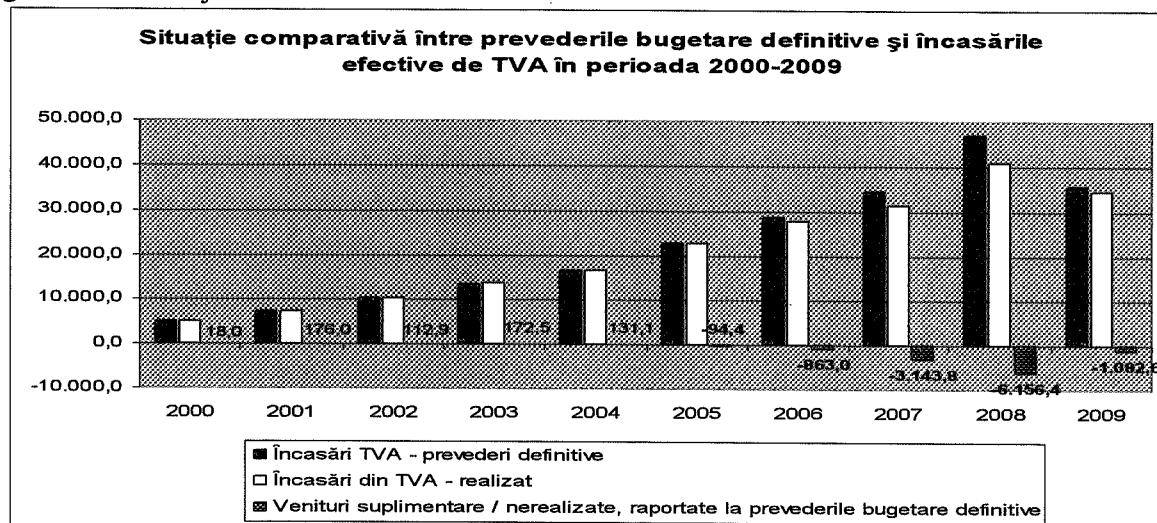


Figura nr. 5 – Situația comparativă între prevederile bugetare definitive și încasările efective de TVA în perioada 2000-2009

Diferențele substanțiale între veniturile din TVA previzionate și încasările efectiv realizate denotă deficiențe atât în ceea ce privește modalitatea de calcul și acuratețea estimărilor (sarcină din ce în ce mai dificilă în climatul economic actual) cât și asupra performanței instituției cu rol de colectare a veniturilor bugetului de stat. Evoluția ascendentă a încasărilor bugetare din TVA în anii 2000-2008, urmată de declinul din 2009 și diferențele substanțiale între veniturile din TVA bugetate și încasările realizate pot avea următoarele motivații:

- evoluția economiei românești - creșterea Produsului Intern Brut în anii 2000 - 2008 și descreșterea în anul 2009 determinată de criza financiară;
- deficiențe privind acuratețea estimărilor veniturilor bugetare;
- fundamentarea veniturilor statului fără a se analiza capacitatea reală de colectare a TVA de către ANAF;
- deficiențe privind capacitatea administrației fiscale de colectare a TVA - incapacitatea ANAF de a-și adapta mijloacele și resursele în vederea combaterii evaziunii fiscale (pentru colectarea într-un procent cât mai ridicat a veniturilor bugetare).

4. Evoluția încasărilor din TVA la bugetul de stat

Pentru a putea realiza o analiză corectă privind fundamentarea veniturilor din TVA și performanței colectării TVA, se impune o analiză comparativă cu evoluția produsului intern brut și cu nivelul veniturilor bugetare.

Din analiza comparativă a ponderii încasărilor din TVA în PIB în perioada 2000-2009, se constată că s-au înregistrat variații semnificative ale ponderii veniturilor bugetare din TVA în totalul PIB. În anii 2000-2008 s-a înregistrat o creștere a ponderii încasărilor din TVA în PIB, de la 6,3% în anul 2000 până la nivelul maxim de 8,11% atins în 2006 și 2008.

Anul 2009 a însemnat atât o scădere în termeni nominali a indicatorului „Produs Intern Brut” cât și o diminuare a indicatorului ponderii veniturilor din TVA în PIB. Mai precis, s-a înregistrat o scădere accentuată a ponderii în PIB a veniturilor din TVA, de la 8,11% în anul 2008 la 6,99% în anul 2009, adică o scădere de peste 1% din PIB într-un singur an. Acest fapt este cu atât mai alarmant cu cât Produsul Intern Brut în anul 2009 a suferit o diminuare față de anul anterior, ceea ce implică o scădere majoră a resurselor bugetare.

Această scădere accentuată a încasărilor la buget subliniază slaba capacitate de colectare a veniturilor fiscale. Scăderea veniturilor din TVA s-a întâmplat într-un moment nefavorabil, când contracția economică din România și iminența unui dezechilibru al bugetelor publice reclamau realizarea unei eficiente sporite.

În reprezentarea grafică de mai jos se observă evoluția ponderii încasărilor din TVA în PIB în perioada 2000-2009:

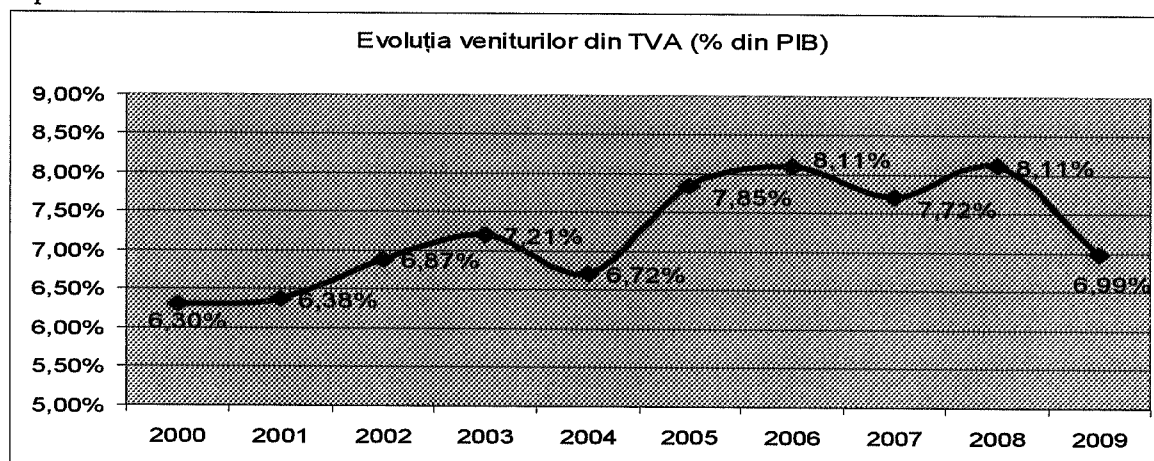


Figura nr. 6 - Evoluția veniturilor din TVA (% din PIB)

Totodată, precizăm că diminuarea semnificativă din anul 2009 a veniturilor din TVA s-a repercutat în mod direct atât asupra indicatorului privind ponderea în PIB a veniturilor colectate de ANAF la bugetul de stat sau bugetului general consolidat.

Diminuarea ponderii în PIB a veniturilor colectate de ANAF la Bugetul General Consolidat (BGC) s-a datorat în proporție covârșitoare scăderii nivelului de colectare a TVA. Mai precis, se constată că reducerea de 1,1% din PIB a veniturilor colectate de ANAF la BGC (de la 28,59% din PIB în anul 2008 la 27,49% din PIB în anul 2009) coincide cu scăderea de 1,1% din PIB a veniturilor colectate din TVA (de la 8,11% din PIB în 2008 la 6,99% din PIB în 2009).

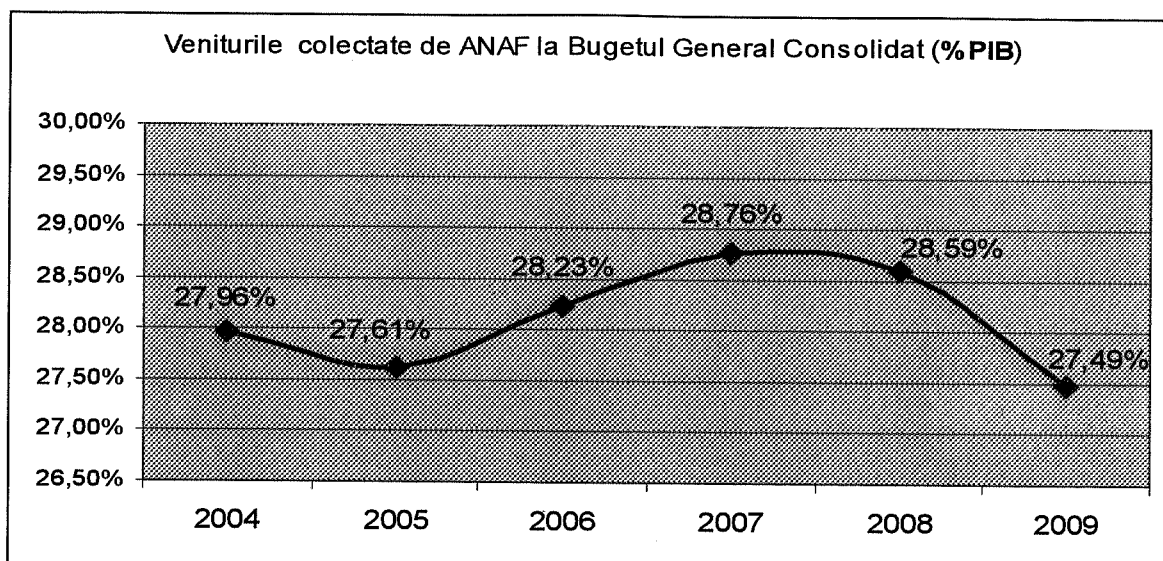


Figura nr. 7 - Veniturile colectate de ANAF la Bugetul General Consolidat raportat la PIB (%)

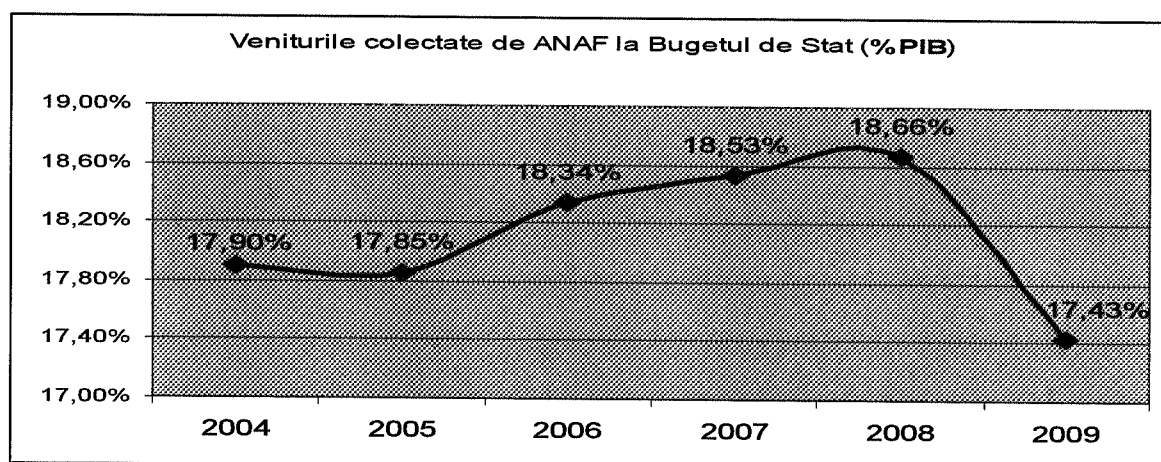


Figura nr. 8 - Veniturile colectate de ANAF la Bugetul de Stat raportat la PIB (%)

Scăderea bruscă din anul 2009 a nivelului veniturilor din TVA este cu atât mai inexplicabilă cu cât evoluția anilor precedenți (perioada 2004-2008) a reliefat o tendință de creștere a nivelului colectării veniturilor din TVA. Ponderea de 17,43% din PIB a veniturilor colectate de ANAF la Bugetului de Stat în anul 2009 reprezintă nivelul minim al încasărilor către bugetul de stat obținut de ANAF de la momentul înființării până în prezent (perioada 2004-2009).

Importanța taxei pe valoarea adăugată și impactul deosebit al variațiilor încasărilor din TVA asupra bugetului public (BS sau BCG) este demonstrat de procentul ridicat pe care TVA îl deține în totalul resurselor bugetare.

Așa cum se observă din reprezentarea grafică de mai jos, veniturile din TVA depășesc 20% din totalul veniturilor bugetului general consolidat.

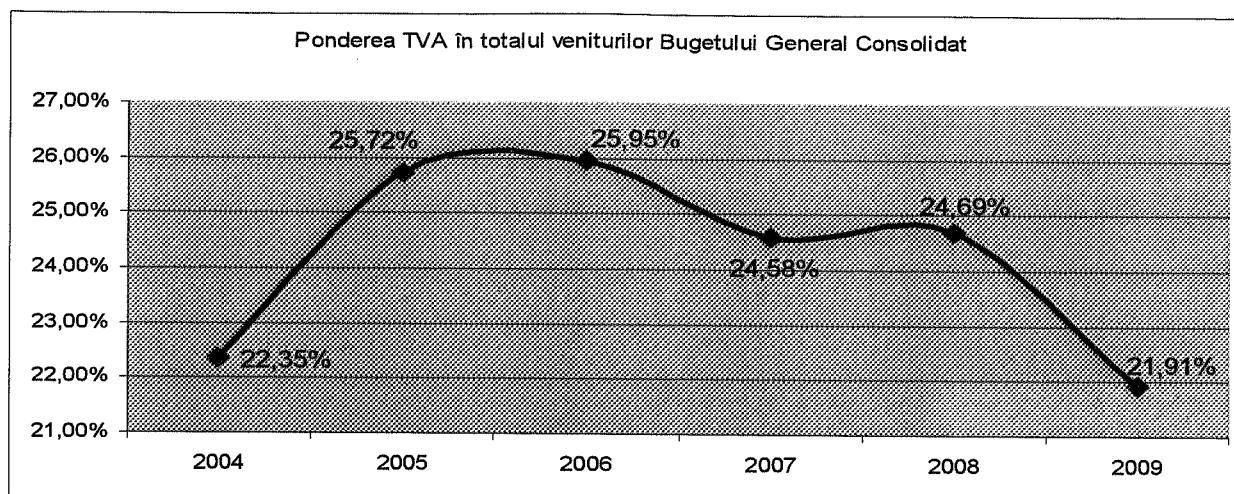


Figura nr. 9 - Pondere TVA în totalul veniturilor Bugetului General Consolidat

Totodată, din analiza încasărilor realizate de ANAF de la înființare și până în prezent (perioada 2004-2009) se observă că veniturile din TVA reprezintă peste 40% din totalul veniturilor atrase de ANAF către Bugetul de Stat iar ponderea încasărilor din TVA în totalul veniturilor colectate de ANAF la Bugetului General Consolidat este de peste 25%.

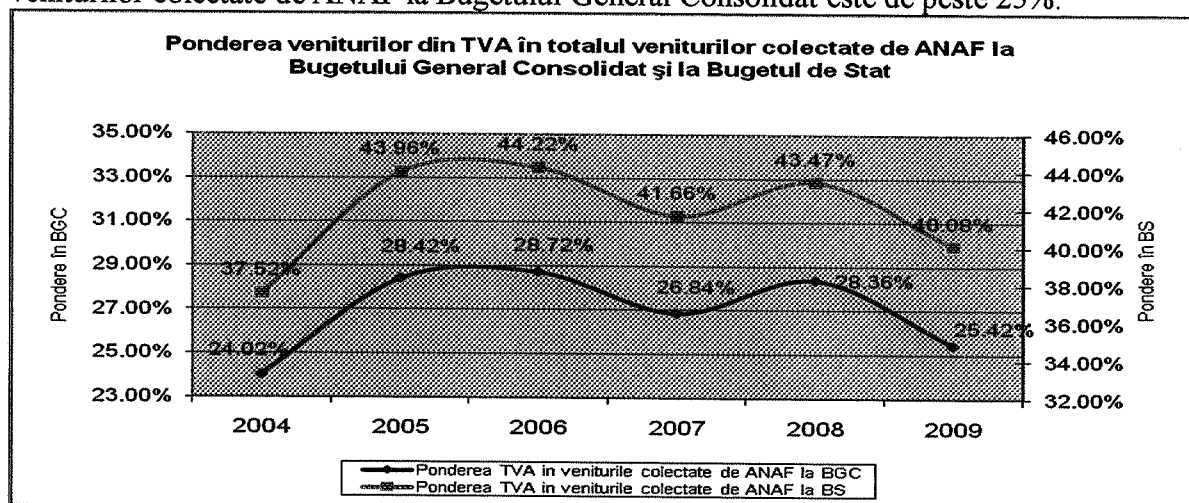


Figura nr. 10 - Pondere veniturilor din TVA în totalul veniturilor colectate de ANAF la Bugetul General Consolidat și Bugetul de Stat.

CAPITOLUL III. SINTEZA PRINCIPALELOR CONSTATĂRI ȘI VULNERABILITĂȚI IDENTIFICATE

Considerații generale privind taxa pe valoarea adăugată, contextul economic actual și performanțele sistemului de administrare fiscală

1. Prezentarea contextului actual în care se află România în privința încasărilor la Bugetul General Consolidat

Evoluția economiei românești din ultimii 10 ani s-a caracterizat printr-un lung șir de transformări, fapt ce s-a repercutat în mod direct asupra volumului resurselor bugetare. În ciuda faptului că dezvoltarea economică susținută înregistrată în perioada 2000-2008 a coincis cu obținerea unor valori din ce în ce mai ridicate ale veniturilor bugetare, se constată că motivația principală a acestui fenomen o constituie creșterea economică și mai puțin obținerea unor rezultate superioare din partea autorităților cu atribuții în colectarea veniturilor Bugetului General Consolidat.

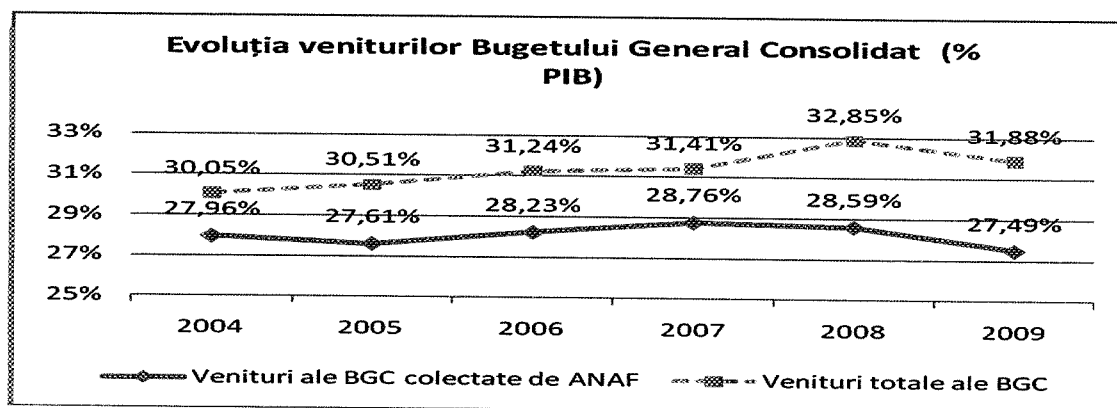


Figura nr. 11 - Evoluția veniturilor Bugetului General Consolidat (% PIB)

Așa cum se observă din graficul de mai sus, în pofida unei ușoare creșteri a veniturilor totale ale Bugetului General Consolidat (privite ca pondere în Produsul Intern Brut), performanțele ANAF privind încasarea acestor venituri au intrat pe o linie descendentă. Nivelul minim al încasărilor ANAF din ultimii 6 ani, înregistrat în 2009 (27,49% din PIB, în scădere cu peste 1% față de anul anterior), reprezintă o realitate care a afectat în bună măsură posibilitatea finanțării tuturor cheltuielilor bugetare prevăzute.

Precizăm că nivelul veniturilor Bugetului General consolidat în PIB este unul din cele mai reduse din UE, acest aspect datorându-se atât cotelor relativ reduse ale unor impozite și taxe, cât mai ales nivelului ridicat al economiei nefiscalizate.

2. Rolul ANAF în colectarea veniturilor Bugetului General Consolidat.

Instituția statului cu sarcina gestionării și asigurării nivelului optim al resurselor bugetului general consolidat este Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală. Pentru a sublinia importanța și responsabilitatea majoră ce revine ANAF în încasarea veniturilor bugetelor publice, prezentăm în graficul de mai jos ponderea încasărilor ANAF în totalul veniturilor Bugetului General Consolidat.

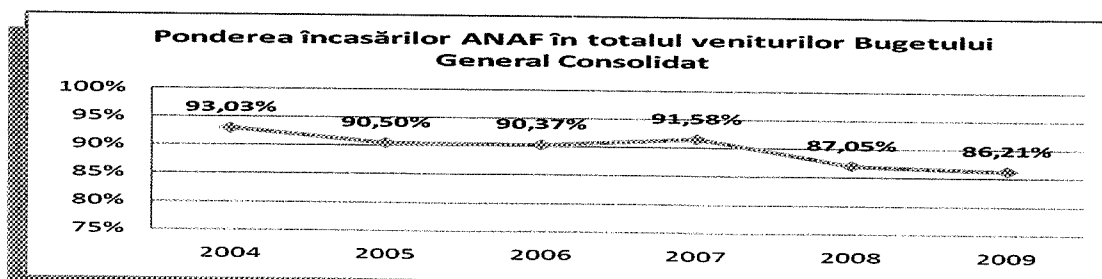


Figura nr. 12 - Ponderea încasărilor ANAF în totalul veniturilor Bugetului General Consolidat

Aportul ridicat în realizarea veniturilor Bugetului General Consolidat (peste 86% din resursele BGC în anul 2009) scoate în evidență importanța strategică a ANAF. În acest sens, buna funcționare a pârghiilor de colectare gestionate de ANAF este în măsură să influențeze semnificativ atât funcționarea cât și capacitatea de dezvoltare a țării.

3. Importanța TVA în realizarea veniturilor Bugetului General Consolidat

Importanța deosebită acordată de-a lungul timpului de către autorități se datorează ponderii deosebit de mari pe care o are TVA în volumul total a veniturilor Bugetului General Consolidat (peste 20%).

TVA reprezintă cea mai însemnată sursă de venit atât la nivelul Bugetului de Stat (peste 40% din încasările ANAF la BS) cât și la nivelul BGC, încasările din TVA fiind mai mari decât ale oricărui alt impozit perceput de autoritățile fiscale din România.

În perioada 2000-2008 veniturile din TVA au înregistrat o ușoară creștere până la nivelul maxim de 8,11% din PIB. Din nefericire, anul 2009 a adus o diminuare dramatică a acestor venituri cu peste 1% din PIB, până la un nivel sub 7% din PIB.

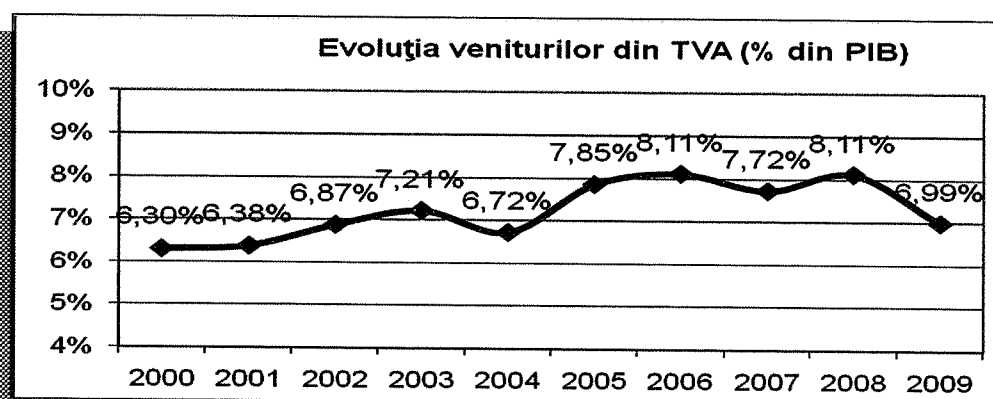


Figura nr. 13 - Evoluția veniturilor din TVA (% din PIB)

4. Performanța ANAF analizată prin prisma îndeplinirii funcției de realizare a veniturilor bugetului de stat

Statisticile întocmite la nivelul Uniunii Europene indică un nivel mai redus al veniturilor fiscale din România (în jurul a 31-32% din PIB) față de media UE. De altfel, nivelul de 35-40% din PIB obținut de alte state reprezintă un deziderat pe care România nu îl poate îndeplini decât dacă îmbunătățește radical capacitatea de colectare a veniturilor fiscale. Principala modalitate de creștere a acestora o reprezintă lărgirea bazei de impozitare, în primul rând prin prevenirea și descoperirea faptelor de evaziune fiscală. De altfel, statisticile și evoluția din ultimii ani a climatului economic românesc relevă tendința de creștere a ponderii economiei subterane în detrimentul economiei fiscalizate.

Ponderea economiei subterane în economia românească se situează la valori ridicate. Nivelul estimat al economiei subterane se situează între 20-21% (nivel indicat de INS și Ministerului Finanțelor Publice încă din 2008) și 35-40% (nivel indicat de alte statistici sau surse guvernamentale¹).

Modificările în materie de TVA impuse de integrarea în UE, necesitatea unei perioade de adaptare a instrumentelor de control instituționale la noile practici evazioniste, libera circulație a mărfurilor în spațiul comunitar fără control vamal și criza economică mondială au fost factorii care au amplificat fenomenul evazionist și au scos în evidență reacția lentă și punctele nevralgice ale sistemului de administrare fiscală românesc.

Creșterea nivelului economiei subterane denotă carente majore la nivelul întregului sistem instituțional românesc. Apreciem că o răspundere importantă în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale îi revine ANAF. Principalele instituții abilitate de lege în lupta contra evaziunii

¹ Ministerul Finanțelor Publice - Raportul privind bugetul pe anul 2009, 5 februarie 2009, pag. 15 și 16

fiscale sunt ANAF, Poliția și Parchetul. Instrumentele ANAF de control, dintre care menționăm controlul operativ-inopinat exercitat de Garda Financiară, inspectia fiscală și controlul vamal, prezintă anumite vulnerabilități în a descoperi cazurile de evaziune fiscală și implicit în a efectua demersurile necesare pentru sancționarea faptelor de evaziune fiscală.

Îmbunătățirea performanței ANAF este determinantă pentru reușita autorităților de a asigura buna finanțare a cheltuielilor publice. De aceea, diminuarea ponderii economiei subterane și fiscalizarea într-o proporție cât mai mare constituie obiectivul principal al managementului ANAF. Miza creșterii performanței ANAF este foarte mare în contextul necesității creșterii nivelului veniturilor fiscale în PIB, prin colectarea unor venituri mai mari care pot fi obținute din fiscalizarea mai eficientă a economiei naționale.

Vulnerabilitățile ANAF identificate de echipa de audit sunt reliefate de evoluția a două fenomene care denotă nivelul inferior al performanței administrației fiscale din România în raport cu propriile obiective și criteriile avute în vedere de echipa de audit:

a) Evaziunea fiscală - este un fenomen destul de extins și generalizat în unele sectoare ale economiei naționale, un rol esențial în prevenirea și combaterea acesteia revenind structurilor cu atribuții de control din ANAF (direcțiile de inspectie fiscală teritoriale și centrale, Garda Financiară, structurile de inspectie vamală, Direcția Generală de Informații Fiscale etc).

b) Existența unui nivel scăzut al gradului de conformare voluntară la declarare și plată a contribuabililor - rolul esențial în reducerea arieratelor și creșterea gradului de conformare voluntară la declarare și plată revine structurilor de administrare din cadrul ANAF. Calitatea activității serviciilor de executare silită din cadrul structurilor teritoriale ale ANAF este esențială pentru recuperarea creanțelor bugetului de stat, în condițiile în care volumul arieratelor a ajuns la un nivel foarte ridicat.

a) Evaziunea fiscală – fenomen ce diminuează performanța activității ANAF

Plecând de la estimările Ministerului Finanțelor Publice (Comisia Națională de Prognoză, Institutul Național de Statistică) care indică o economie subterană de 20%, și de la estimările diverselor institute internaționale, specialiști etc. care indică o economie subterană între 35% și 40%, am efectuat o simulare de calcul aferentă veniturilor din TVA pe anul 2009 pentru a demonstra care ar putea fi impactul creșterii performanței ANAF în economia veniturilor bugetare:

Denumire indicator	Cazul 1 (economie subterană – 20%)	Cazul 2 (economie subterană – 35%)
Ponderea economiei fiscalizate în PIB	80%	65%
Ponderea economiei subterane în PIB	20%	35%
Estimare - TVA neîncasată din economia subterană (% PIB)	1,75%	3,76%
Estimare - TVA neîncasată din economia subterană - milioane lei	8.585,01	18.490,79
Estimare TVA neîncasată din economia subterană - milioane euro	2.026,06	4.363,81

Așa cum se observă din calculele de mai sus, pierderile cauzate Bugetului de Stat prin neîncasarea TVA aferentă economiei subterane s-au situat la nivelul anului 2009 între 1,75% și 3,76% din PIB, adică între 2,02 și 4,36 miliarde de euro. Probabil că aceste sume nu vor putea fi niciodată încasate în totalitate, însă colectarea parțială a acestora prin fiscalizarea unui segment al economiei subterane poate aduce importante sume suplimentare la Bugetul de Stat numai din TVA.

Atingerea unui nivel rezonabil al economiei subterane de circa 15-17% din PIB (situat la nivelul mediei europene) ar putea conduce la încasarea suplimentară între 506,5 milioane de euro

(în ipoteza unei evaziuni fiscale actuale de 20%) și 2,49 miliarde de euro (în ipoteza unei evaziuni fiscale actuale de 35%) reprezentând TVA.

Altfel spus, diminuarea cu doar 25% a evaziunii fiscale actuale ar putea aduce venituri din TVA suplimentare între 506,5 milioane de euro (în ipoteza unei evaziuni fiscale de 20%) și 1,09 miliarde de euro (în ipoteza unui nivel al evaziunii fiscale de 35%).

De altfel, deși autoritățile fiscale avansează un nivel al evaziunii fiscale de 20-21%, în unele documente oficiale ale Ministerului Finanțelor Publice² se recunoaște că „*valoarea adăugată brută în termeni nominali s-a triplat în perioada 2004-2008*”, iar „*evaziunea fiscală la plata TVA a ajuns în anul 2008 la aproape 24 miliarde lei*”, adică 4,6% din PIB – ceea ce echivalează cu o evaziune fiscală privind TVA de peste 35%. În acest context, evoluția încasărilor din TVA din anul 2009, respectiv scăderea semnificativă a gradului colectării cu peste 1% din PIB (de la 8,11% la 6,99% din PIB), reprezintă expresia creșterii consistente a nivelului economiei subterane și denotă performanța redusă a statului în eforturile de contracarare a fenomenului de evaziune fiscală.

b) Gradul de conformare voluntară la declarare și plată a contribuabililor – indicator al lipsei de disciplină fiscală din partea contribuabililor și a capacității reduse a ANAF de a lua măsuri privind respectarea legislației fiscale. Conform datelor prezentate de ANAF, gradul de conformare la declararea TVA de către contribuabili este de 73,7% (nivelul fiind unul foarte redus față de nivelul de 95% corespunzător bunelor practici sau de 92% avut ca țintă de ANAF). În condițiile în care numai 75,15% dintre contribuabili plătesc în termen, rezultă un indicator agregat de conformare voluntară la declarare și plată foarte redus. Acest fenomen denotă anumite dificultăți ale ANAF în luarea de măsuri eficiente pentru asigurarea unui nivel ridicat al disciplinei fiscale în rândul contribuabililor. Încasările realizate de ANAF reprezintă un procent redus din volumul de impozite și taxe datorate bugetului general consolidat.

Rezultatele relativ modeste înregistrate de ANAF comparativ cu amploarea evaziunii fiscale în perioada 2007-2009, coroborate cu eficiența scăzută în colectarea creanțelor bugetare declarate de contribuabili, sunt indicatori care relevă performanța redusă a managementului ANAF în administrarea creanțelor fiscale în general, și în administrarea creanțelor fiscale reprezentând TVA în special.

După cum se poate observa în tabelul de mai jos, deși în perioada 2007-2009 cuantumul recuperărilor reprezentând TVA a crescut în cifre absolute, procentul sumelor recuperate din total sume restante reprezentând TVA a scăzut de la 55,08% în 2007 la 48,98% în 2009.

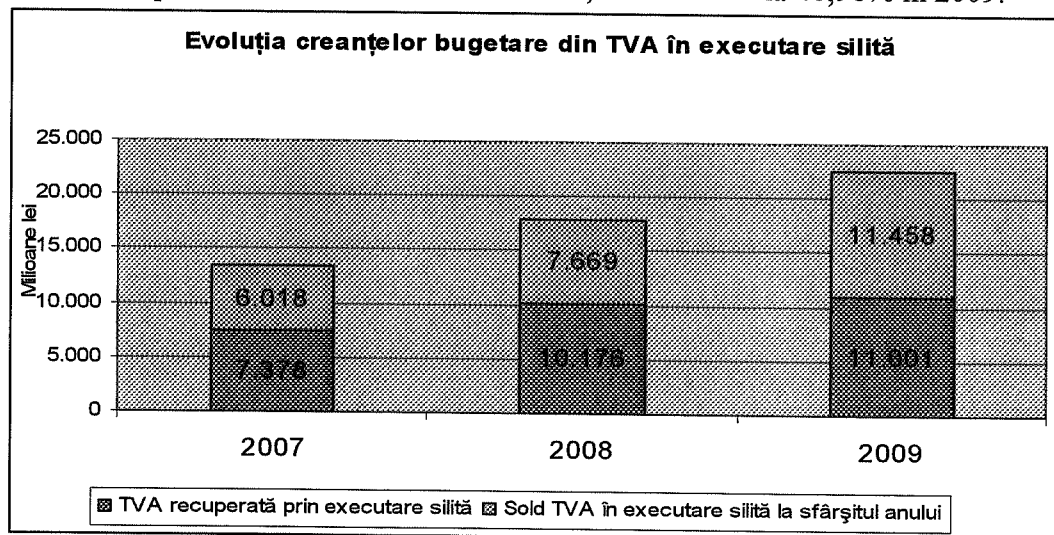


Figura nr. 14 - Evoluția creanțelor bugetare din TVA în executare silită

² Ministerul Finanțelor Publice - *Raportul privind bugetul pe anul 2009*, 5 februarie 2009, pag. 15 și 16

Vulnerabilitățile ANAF, identificate atât la nivelul activității de control, cât și la nivelul activității de administrare (cu accent pe executarea silită), slaba interoperabilitate între diferitele structuri componente ale ANAF, lipsa unor aplicații informatice performante care să permită utilizarea unei platforme integrate la nivelul ANAF prin utilizarea tuturor informațiilor fiscale relevante, au făcut ca la finele anului 2009 să se înregistreze valori foarte ridicate ale creanțelor fiscale din TVA (peste 2 miliarde EURO sold final pentru anul 2009), cu o probabilitate foarte mică de a mai putea fi recuperate (fiind aferente unor contribuabili insolvabili, aflați în insolvență sau în faliment).

Concluzii și vulnerabilități identificate de misiunea de audit

Prin procedurile de audit efectuate a fost analizată în ansamblu activitatea privind administrarea și controlul TVA pe perioada 2007-2009, în raportul final fiind prezentate concluziile rezultate, principalele vulnerabilități identificate, care urmează a fi valorificate prin formularea unui set de recomandări către conducerea ANAF.

Conducerea Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a preocupat permanent pentru realizarea obiectivelor și atribuțiilor ce revin pe linia administrării fiscale, precum și pentru îmbunătățirea procedurilor și metodologiilor de control existente. În perioada analizată au fost inițiate unele acțiuni sau măsuri ale managementului care au condus, fără îndoială, la o îmbunătățire a indicatorilor activității ANAF, atât la nivelul activității de inspecție fiscală cât și la nivelul activității de administrare a creanțelor fiscale și de executare silită (aspecte ce rezultă din analiza indicatorilor sintetici și a indicatorilor de performanță ai structurilor componente), însă acestea nu se situează la nivelul propus sau așteptat prin declarațiile de intenție ale ANAF, cuprinse inclusiv în Strategia ANAF pe termen mediu. Îmbunătățiri evidente ale indicatorilor de evaluare a activității pot fi observate mai ales în anul 2010, însă activitatea acestui an nu a fost cuprinsă în obiectivul misiunii de audit al performanței.

Cu toate acestea, din misiunea de audit efectuată și din analiza actelor de control încheiate la această entitate, pentru perioada 2007 – 2009 echipa de audit a constatat o serie de deficiențe și vulnerabilități pe linia organizării, coordonării și monitorizării activităților specifice administrării creanțelor fiscale, a evaluării capacității de administrare a riscului fiscal, motiv pentru care apreciază un nivel de performanță inferior așteptărilor dorite/existente pentru managementul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în raport cu propriile obiective și cu criteriile urmărite de echipa de audit. Strategia ANAF cu privire la administrarea fiscală în general și a TVA în particular, nu a adus rezultatele scontate, ceea ce conduce la concluzia că nu a fost pusă în aplicare în mod eficient.

Apreciem că se impune intensificarea eforturilor de implementare a unor măsuri care să conducă la îmbunătățiri, atât ale normelor legale ce reglementează acest domeniu, cât și ale procedurilor utilizate de diferitele structuri din cadrul ANAF implicate în administrarea TVA.

De altfel, ANAF a transmis permanent propuneri de modificare a legislației concretizate în prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 54/2010 privind unele măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale.

Implicarea în domeniul legislativ a ANAF alături de MFP a vizat îmbunătățirea reglementărilor privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, concomitent cu sprijinirea mediului de afaceri. Reglementările propuse și adoptate pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și pentru sprijinirea mediului de afaceri au vizat punerea în practică a următoarelor prevederi legislative semnificative (selectiv):

- acordarea de competențe Gărzii Financiare în vederea instituirii măsurilor asigurătorii;
- întărirea controlului în scopul combaterii transporturilor ilicite de mărfuri;
- incriminarea contrabandei ca infracțiune și înăsprirea pedepselor;
- elaborarea procedurii de utilizare a sigiliilor inteligente, în special la produsele supuse la plata accizelor;
- amânarea la plată pentru 6 luni a obligațiilor fiscale neachitate la termen ca urmare a efectelor crizei economico-financiare;

- repunerea în termen a înlensirilor la plată care și-au pierdut valabilitatea urmare a efectelor crizei economice.

Este necesară continuarea și mai ales intensificarea eforturilor de combatere a fraudei fiscale în domeniul TVA, mai ales în domeniile identificate de ANAF ca având risc ridicat de evaziune (comerțul cu produse accizabile, comerțul cu cereale, plante tehnice, legume, fructe, carne, zahăr, făină, pâine și produse de panificație, produse electronice, etc.).

Au fost constatate o serie de **vulnerabilitati la nivelul ANAF**, acestea fiind grupate astfel:

A) Lipsa unei prevederi legale care să oblige toate persoanele fizice rezidente să depună o Declarație Anuală de Venit

B) Vulnerabilitati determinate de lipsa unui sistem unificat de gestionare și administrare a informatiilor cu caracter fiscal și de utilizarea insuficienta a datelor și informatiilor detinute de diferitele structuri componente din cadrul ANAF și de alte instituții externe.

C) Procedurile de identificare și administrare a riscurilor fiscale pe linia TVA au randament redus, fiind necesară o preocupare continuă pentru îmbunătățirea acestora. Astfel, au fost detaliate:

- vulnerabilitati la nivelul activitatilor de administrare fiscala din cadrul ANAF;
- vulnerabilitati la nivelul activitatilor de control (Inspectie Fiscala, Garda Financiara, Autoritatea Nationala a Vamilor) din cadrul ANAF;
- vulnerabilitati determinate de nivelul redus de interoperabilitate al structurilor componente ale ANAF (Directii Generale ale Finantelor Publice judetene și Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili, directii generale din cadrul ANAF, Activitatea de Inspecție Fiscala, Directia Generala de Informatii Fiscale, Garda Financiara, Autoritatea Nationala a Vamilor etc.), care in general functioneaza independent;
- vulnerabilitati rezultate din activitatea altor structuri componente din cadrul ANAF (Directia Generala Tehnologia Informatii, Directia Generala Juridica, Directia Generala Economica, Directia Generala de Organizare și Resurse Umane etc.).

A) Una dintre principalele vulnerabilități în declararea și colectarea optimă a TVA și a altor impozite și taxe constă în **lipsa unei prevederi legale care să oblige toate persoanele fizice rezidente să depună o Declarație Anuală de Venit** la domiciliul fiscal.

Agenția Națională de Administrare Fiscală nu utilizează în prezent cel mai eficient instrument de control și administrare a veniturilor, respectiv o baza de raportare și de plecare pentru controlul organelor fiscale competente care să centralizeze toate veniturile obținute contribuabilii rezidenți (persoane fizice), cu alte cuvinte o declarație simplă și eficace dată sub propria semnătură și responsabilitate, și care să cuprindă totalitatea veniturilor obținute în fiecare an fiscal, indiferent de natura acestora.

Considerăm că prin introducerea obligativității depunerii unei Declarații Anuale de Venit se va genera implicarea și responsabilizarea tuturor persoanele rezidente, dacă acestea au obținut venituri în perioada respectivă.

Existența unor astfel de date ar permite atât organelor de administrare cât și organelor de inspecție fiscală să analizeze și să desfășoare un control mai eficient și cu un randament deosebit de ridicat. Existența unei astfel de declarații ar avea rolul să determine și să cointereneze pe fiecare contribuabil în parte să își declare liber, corect și real veniturile.

Obligativitatea declarării corecte și reale a veniturilor ar crea condițiile pentru evitarea oricăror litigii sau a unor situații conflictuale cu organele fiscale, în sensul că acești contribuabili ar fi nevoiți să își probeze toate veniturile realizate, pentru a putea justifica efectuarea costurilor proprii (achiziții de terenuri, clădiri, mașini de lux, bijuterii, obiecte de artă, disponibilități

bancare și alte bunuri de mare valoare, etc). În acest caz, nu s-ar mai ajunge în situația în care ca organele fiscale să fie ele nevoite să caute sau să inventeze tot felul de instrumente de control (directe, indirecte ș.a.), cu o eficiență scăzută de altfel, și cu costuri foarte mari în combaterea evaziunii fiscale. Obligatorietatea declarării veniturilor de către toți contribuabilii, coroborată cu derularea permanentă a unor verificări ale organelor de control pe linia impozitelor pe venitul persoanelor fizice, dintre care apoi câteva cazuri relevante (dovedite de fraudă fiscală) să fie puternic mediatizate, apreciem că vor determina fără îndoială o creștere a gradului de conformare voluntară a contribuabililor, întrucât:

- mecanismul de control și administrare a TVA, dar și a celorlalte impozite și taxe ar deveni mult mai eficient;

- maximizarea eficienței ar fi determinată de faptul că pentru justificarea averilor (patrimoniul personal) contribuabilii ar fi direct interesați să își declare câștigurile reale (veniturile de toate categoriile: din salarii, din dividende, din dobânzi, din vânzarea bunurilor mobile și imobile etc);

- contribuabilii în cauză vor fi direct interesați să își declare real și corect profiturile din activitățile desfășurate în cadrul societăților cu personalitate juridică, în sensul că fiecare contribuabil în parte ar fi obligat să își declare corect costurile și să evite majorarea fictivă a acestora; să își declare corect veniturile, în care sens vor fi direct interesați în a-și înregistra real și integral toate facturile de vânzări, influențând pozitiv creșterea veniturilor bugetare rezultate din TVA, impozit pe venit, impozit pe profit, dividende etc.

- Declararea corectă a veniturilor prin conformarea voluntară a contribuabililor ar conduce pe întregul lanț al circuitului comercial la declararea reală și completă a valorii tranzacțiilor și cu bunuri mobile și imobile. Astfel, persoanele vânzătoare de bunuri mobile sau imobile ar fi direct interesate să solicite și să impună cumpărătorilor declararea prin actele publice a valorii reale a tranzacțiilor pentru a putea justifica la rândul lor veniturile (sumele de bani) ce ar urma să fie utilizate în tranzacții ulterioare de cumpărare (de către acești vânzatori);

- întregul mecanism ce s-ar putea realiza așadar prin valorificarea informațiilor fiscale cuprinse într-o singură Declarație Anuală de Venit va conduce într-o mare măsură și la diminuarea faptelor de corupție, mai ales în rândul tuturor funcționarilor publici, alte persoane care exercită o funcție publică ș.a.m.d., prin faptul că sumele de bani obținute în mod ilicit prin implicarea directă sau indirectă în rețele de fraudă fiscală (tranzacții cu produse petroliere, alcool, tutun, legume și fructe, cereale și multe altele) sau din sumele obținute ilicit din bani publici, respectiv din acordarea contractelor de achiziții publice ar fi mult diminuate datorită faptului că nu se vor regăsi declarate prin formularistica impusă de această declarație simplă și unică și, implicit, nu ar permite nici rudelor sau afinilor să beneficieze de sumele obținute prin fraudă și corupție deoarece la rândul lor aceștia nu-și vor putea justifica achizițiile de bunuri mobile și imobile, depozitele bancare, etc, decât dacă le-ar fi declarat la rândul lor prin formularistica impusă de această declarație. Așadar, rolul acestei declarații unice de venit ar fi acela de a determina pe fiecare contribuabil să urmeze căile legale de declarare integrală a veniturilor.

După cum se cunoaște, în prezent organele fiscale sunt preocupate de găsirea și construirea unor instrumente de impunere și modalități de control care să vizeze acele categorii de contribuabili persoane fizice care se sustrag de la plata impozitelor și taxelor. Însă prin introducerea obligativității depunerii unei Declarații Anuale de Venit aceste organe fiscale vor putea uza de cel mai eficient instrument de luptă contra fraudelor fiscale.

În concluzie, apreciem că modificarea legislativă ce ar determina introducerea obligativității depunerii unei Declarații Anuale de Venit va conduce la scăderea evaziunii fiscale și a fenomenelor de corupție, ușurând în acest fel dreptul și posibilitatea organelor fiscale de a trece la implementarea unor metode moderne de control și de impunere mai eficiente, în raport de tipurile de venituri realizate de fiecare contribuabil în parte. O atare abordare din partea organelor fiscale române a problematicei impozitării și controlului veniturilor personale, este de fapt comparabilă cu abordarea din sistemul fiscal german (în spațiul UE) sau din Statele Unite

ale Americii (spațiul non-UE), ar asigura condiții superioare de eficiență, precum și un nivel foarte redus al costurilor administrării.

Informațiile și datele cu caracter fiscal pe care totuși administrația fiscală le deține în prezent în bazele de date pot fi centralizate și valorificate prin dezvoltarea și implementarea unor aplicații informatice adecvate, astfel încât organele fiscale să aibă cât de cât o sursă concretă de informații în vederea măririi bazei de impozitare a persoanelor fizice tocmai cu valoarea bunurilor mobile și imobile achiziționate și care depășesc veniturile declarate și impozitate. Considerăm însă că asemenea baze de date pot fi realizate cu costuri de administrare destul de mari și este departe de a oferi totalitatea informațiilor de care ar avea nevoie organele de control.

În condițiile actuale, organele fiscale pot să obțină și să dezvolte doar parțial unele instrumente și metode de control pentru impozitarea părții de avere a persoanelor fizice care excede în mod nejustificat părții de venituri declarată și supusă în mod voluntar impozitării.

Pentru realizarea acestui deziderat se impune cu prioritate creșterea gradului de interoperabilitate între structurile de control din cadrul ANAF și celelalte structuri ale ANAF și MFP, dar mai ales accesarea informațiilor relevante deținute de alte instituții ale statului, precum ar fi direcțiile de impozite și taxe locale, oficiile de cadastru, instituții bancare, case de licitații, notariate și multe altele, cu alte cuvinte asigurarea unei interoperabilități și cu aceste categorii de instituții.

Precizăm că aspectele prezentate mai sus au fost aduse la cunoștința conducerii MFP și ANAF de către Departamentul II din cadrul Curții de Conturi prin adresele nr. 98743/05.10.2010 (MFP) și nr. 803254/SB/05.10.2010 (ANAF).

B) Aplicațiile informatice existente și infrastructura tehnologiei informației (TI) asigură în general un procent ridicat de informatizare a activității de administrare fiscală a TVA. Echipa de audit apreciază un nivel ridicat de informatizare a activității de administrare fiscală a TVA pe linia evidenței declarațiilor fiscale, a situației analitice pe fiecare contribuabil, a situației încasărilor și debitelor restante. Cu toate acestea, s-a constatat că deși ANAF a manifestat preocupări permanente pentru adaptarea aplicațiilor informatice la schimbările legislative, nu s-au înregistrat progrese vizibile în încercarea de a asigura interoperabilitatea acestora prin realizarea unui sistem centralizat de lucru pentru toate unitățile subordonate ANAF, fapt ce a condus la mari deficiențe în prelucrarea automată a datelor, cu consecințe în denaturarea raportărilor utilizate de managementul ANAF în aplicarea strategiilor de administrare.

Deși o foarte mare parte a sistemului de administrare a creanțelor fiscale (implicit TVA) beneficiază de aplicații informatice și infrastructură TI, la nivelul ANAF nu a fost implementată o politică care să permită o coordonare eficientă a acțiunilor privind modificarea aplicațiilor informatice existente și/sau solicitarea de produse aplicații informatice noi de către direcțiile de specialitate. Astfel, acestea au rămas numai la nivel de baze de date fără a fi adaptate la modificările legislative și fără avea posibilitatea de raportare automată și în timp real a unor sinteze periodice și de obținere a indicatorilor necesari managementului în vederea luării deciziilor. Mai mult, nu se urmărește corelarea datelor din cadrul sistemelor informatice, ceea ce duce la deficiențe importante în prelucrarea automată a datelor, cu consecințe în denaturarea raportărilor utilizate de managementul ANAF în aplicarea strategiilor de administrare. Toate acestea au făcut ca o parte din obiectivele pentru care au fost create sistemele informatice să nu fie atinse, iar necesitatea dezvoltării unui sistem centralizat de lucru pentru toate unitățile subordonate ANAF să devină din ce în ce mai evidentă.

Modul de valorificare a informațiilor din bazele de date proprii ale ANAF nu permite monitorizarea fenomenelor de evaziune fiscală în timp real, astfel încât forța de reacție a structurilor de control (Inspecție fiscală, Garda Financiară, inspecție vamală) să fie pe măsură și să conducă la stoparea acestora din faza incipientă.

De asemenea, obținerea informațiilor centralizate în aplicațiile informatice de la nivelul ANAF (ex. - neconcordanțe rezultate din analiza comparativă a Declarațiilor informative privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național D394, etc.) necesită o perioadă foarte

îndelungată de timp pentru valorificare, fapt ce conduce la dificultatea organelor de inspecție fiscală sau executare silită de a identifica cu promptitudine atât societățile comerciale care se sustrag de la plata TVA cât și proprietarii acestora, care în mare parte părăsesc România anterior declanșării investigațiilor fiscale. Totodată, se impune reducerea perioadei de declarare a livrărilor/achizițiilor realizate pe teritoriul național (D394) de la 6 luni la 1 lună și renunțarea la posibilitatea de a opta pentru depunerea trimestrială/semestrială/anuală a Decontului de TVA (D300), astfel încât toți contribuabilii să depună lunar decontul.

Nu sunt create deocamdată condițiile necesare pentru realizarea *interoperabilității interne a bazelor de date ale ANAF și/sau externe cu bazele de date ale altor instituții*, pentru ca ANAF să beneficieze de aceste informații în timp real (cu Oficiul Național de Cadastru și Publicitate Imobiliară, direcțiile locale de impozite și taxe, case de licitații, galerii de artă etc.).

În ceea ce privește *interoperabilitatea internă*, fiecare dintre structurile ANAF păstrează în general doar pentru sine baza de date proprie, fără a permite celorlaltor structuri accesul la propriile informații, deci fără a exista o colaborare consecventă între acestea, fapt ce împiedică ANAF să funcționeze ca un tot unitar.

Referitor la *interoperabilitatea externă*, ANAF nu are acces decât la date ale Oficiului Național al Registrului Comerțului, dar și în acest caz se pune problema obținerii în timp real a unor informații (precum cesionarea societăților comerciale), care pot constitui elemente esențiale în efectuarea unor analize de risc și în reducerea timpului de reacție a organelor fiscale în prevenirea, identificarea și combaterea evaziunii fiscale pe TVA.

La nivelul ANAF nu există interoperabilitate cu bazele de date ale Poliției de Frontieră (privind fluctuația cetățenilor străini care coordonează structuri și rețele de evaziune fiscală, care în scurt timp după săvârșirea unor infracțiuni de natură economică părăsesc România), Inspectoratului General al Poliției Române, Oficiul Român de Imigrări, Inspectoratului Național pentru Evidența Persoanelor, Direcției Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, Ministerului Transporturilor, Institutului Național de Statistică, Direcțiilor de Impozite și Taxe Locale, Oficiului Național de Prevenire și Combaterea Spălării Banilor. Nu există interoperabilitate nici cu bazele de date care conțin informații cu privire la debitele și creanțele persoanelor juridice, mai vechi de 30 de zile, gestionate de Ministerul Economiei – Institutul de Management și Informatică (necesare ANAF în identificarea unor creanțe ale debitorilor bugetului de stat în vederea aplicării procedurii terțului poprit specifică activității de executare silită).

Realizarea unor astfel de interoperabilități între sistemele informatice ar conduce la creșterea eficienței activităților desfășurate de către serviciile de rambursare a TVA, organele de executare silită și inspecția fiscală din ANAF, prin crearea condițiilor de acces rapid la date și informații foarte necesare în combaterea evaziunii fiscale și stoparea acestor fenomene înainte sau în timpul producerii lor.

De asemenea, pentru o activitate de executare silită eficientă se impune obținerea de informații în timp real cu privire la bunurile mobile deținute de proprietarii societăților comerciale. Acest fapt ar conduce la influențe pozitive și în cazul analizei de risc pentru rambursarea TVA.

Consecințele inexistenței unor astfel de interoperabilități interne și externe sunt cel mai bine reflectate de valorile ridicate ale evaziunii fiscale în domeniile de activitate cu risc ridicat de fraudă (domeniul importului, producției și comercializării petrolului, carburanților sau altor componente petroliere, alcoolului și băuturilor alcoolice, comerțului de țigarete, comerțului cu cereale, produse de morar și panificație, domeniul jocurilor de noroc, domeniul alimentației publice, construcțiilor, comerțului cu material lemnos etc.).

C) Procedurile de identificare și administrare a riscurilor fiscale pe linia TVA au randament redus la nivelul unor structuri de administrare din cadrul ANAF:

Înregistrarea în scopuri de TVA, anularea codului de TVA și declararea contribuabilului ca inactiv

a). Lipsa unui management al riscului fiscal la atribuirea codului de înregistrare în scopuri de TVA, care ar genera efecte pozitive în prevenirea fenomenelor de evaziune fiscală:

În prezent orice contribuabil care se înmatriculează la Oficiul Registrului Comerțului poate solicita și primește Cod de înregistrare ca plătitor de TVA, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din aceasta: dreptul de a emite facturi fiscale (cu TVA), dreptul de a deduce TVA, obligația de a ține evidența financiar-contabilă, obligația de a declara și achita TVA etc. Procedura legală nu prevede obligativitatea efectuării unei analize de risc la acordarea Codului de TVA, ceea ce face ca acele persoane care urmăresc derularea unor acțiuni frauduloase pe linia TVA să nu aibă practic nici o opreliște în a-și duce la bun sfârșit intențiile.

Considerăm că aceasta este una din principalele vulnerabilități la care este expus sistemul fiscal din România, întrucât existența unor reglementări mai stricte la acordarea codului de TVA ar împiedica manifestarea unor numeroase cazuri de evaziune fiscală încă din faza incipientă.

Conform datelor prezentate de ANAF referitoare la numărul contribuabililor care contribuie efectiv la constituirea resurselor bugetului de stat pe linia TVA, se cunoaște faptul că agenții economici cu cifra de afaceri mai mare de 100.000 Euro anual (aproximativ 22,4%% din numărul total) aduc circa 96,6% din încasările la buget din TVA, conform tabelului de mai jos. Apreciem că se impune o analiză la nivelul ANAF asupra oportunității introducerii unei modificări legislative prin care contribuabilii cu cifră de afaceri mai mică de 100.000 euro anual să nu mai dețină coduri de TVA, în acest fel efortul ANAF de a urmări, verifica și soluționa solicitările de rambursare a TVA la acești contribuabili ar fi eliminat, permițând astfel o mai bună gestionare a celorlalți contribuabili (restul de aproximativ 138.000) care aduc cea mai mare parte a TVA la bugetul de stat (96,6%).

În acest fel ar fi redus considerabil riscul fraudării pe linia TVA de către companiile nou înființate, care ar trebui mai întâi să înregistreze o cifră de afaceri de peste 100.000 euro, și mai apoi să poată solicita și primi codul valabil de TVA.

Societăți înregistrate pentru TVA, nivelul cifrei de afaceri și TVA plătit (2009) – sursa: ANAF

Nivelul cifrei de afaceri (€)	Număr de contribuabili	%	TVA plătit în milioane lei	%
< 35.000	377.283	61.5	512	1,3%
35.001- 60.000	51.941	8,5%	350	0,9%
60.001-80.000	26.748	4,4%	267	0,6%
80.001-100.000	19.129	3,2%	248	0,6%
> 100.000	138.120	22,4%	39.019	96,6%
Total	613.221	100,0%	40.397	100,0%

Practica europeană arată că există state membre care au impus proceduri de analiză de risc atât la acordarea codului de TVA, cât și ulterior acordării.

Până în aprilie 2010, codul de TVA se atribuia în România oricărui comerciant prin simpla solicitare formulată, iar începând cu această dată codul poate fi atribuit și din oficiu.

În ceea ce privește anularea codului de TVA, conform prevederilor legale până în aprilie 2010 acesta putea fi anulat numai la solicitarea contribuabililor, iar începând cu aceeași dată, codul de TVA poate fi anulat din oficiu numai în cazul contribuabililor declarați inactivi sau în cazul contribuabililor aflați în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului.

În același sens, menționăm faptul că ANAF nu deține o aplicație informatică care să permită urmărirea și verificarea în vederea înregistrării fiscale în scopuri de TVA a contribuabililor în cazul depășirii plafonului de scutire prevăzut de lege (35.000 euro). În prezent contribuabilii sunt înregistrați în scopuri de TVA doar pe baza propriei declarații de depășire a plafonului legal de scutire.

Aceste aspecte pot fi puse și pe seama lipsei unei strategii de administrare a riscului fiscal la nivelul ANAF, în ceea ce privește administrarea fiscală a TVA, dar și pe lipsa unei preocupări active în ceea ce privește acțiunile de prevenire a fraudei TVA.

b). Procedura de declarare a contribuabililor inactivi nu este eficientă și nu conduce la rezultate vizibile în prevenirea și combaterea fraudării TVA. Această procedură se derulează pe o perioadă mare de timp, fără să conducă la prevenirea și/sau combaterea fraudării TVA, în cea mai mare parte a cazurilor fără influențe asupra rezultatelor ANAF, respectiv asupra încasării veniturilor la bugetul de stat. Faptul că un contribuabil poate fi declarat ca inactiv dacă *nu a depus nici o declarație la două termene de declarare consecutive* nu a condus la creșterea conformării voluntare și nici la prevenirea fraudării TVA, deoarece contribuabilul poate depune orice declarație fiscală sau informativă și să nu depună nici o altă declarație legată de TVA, iar acesta să nu fie declarat ca inactiv.

Declararea creanțelor fiscale

c). La nivelul ANAF și al structurilor subordonate (DGFP) nu au fost identificate proceduri aplicabile privind stabilirea din oficiu a obligațiilor de plată în cazul nedeunerii deconturilor de TVA. Astfel, s-a constatat că nu au fost stabilite din oficiu obligații de plată reprezentând TVA, pentru contribuabilii care nu au depus decontul de TVA în vederea aplicării prevederilor art. 83 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la impunerea din oficiu. Urmare acestui fapt, creanțele fiscale datorate de contribuabili nu au fost colectate prin aplicarea măsurilor de executare silită la termenele prevăzute de lege, ulterior exigibilității acestora.

d). La nivel național se constată un grad de conformare voluntară la declarare și plată redus al TVA: gradul de conformare la declararea TVA de către contribuabili este de 73,7%, nivelul fiind unul foarte redus față de cel corespunzător bunelor practici de 95%. În condițiile în care numai 75,15% dintre contribuabili plătesc în termen, rezultă un grad de conformare voluntară la declarare și plată foarte redus. Gradul redus de conformare voluntară la declarare și plată a contribuabililor înregistrați în scopuri de TVA se datorează, în parte, neaplicării prevederilor legale de către organele fiscale care administrează acești contribuabili. Sistemul informatic SEN este utilizat de un număr redus de contribuabili, în special marii contribuabili. Obligatorietatea declarării obligațiilor fiscale prin sistemul informatic SEN ar genera o serie de avantaje, dintre care enumerăm: realocarea personalului implicat în înregistrarea, prelucrarea și corectarea declarațiilor fiscale, eliminarea erorilor de transmitere și preluare etc.

Evidențierea creanțelor fiscale

e) Aplicația informatică SIACF utilizată în gestiunea/evidențierea creanțelor fiscale nu a fost adaptată în vederea aplicării prevederilor legale în vigoare (O.U.G. 92/2009 privind amânarea la plată a obligațiilor fiscale neachitate la termen ca urmare a efectelor crizei economico-financiare). Organele de administrare fiscală nu pot utiliza aplicația informatică în administrarea creanțelor fiscale TVA amânate la plată, deoarece modulul înlesnirilor la plată nu funcționează.

f) Corecțiile de erori materiale din deconturile de TVA, ce diminuează suma negativă solicitată la rambursare, sunt evidențiate eronat în subsistemul SPAC din cadrul sistemului de administrare a creanțelor fiscale SIACF.

Stingerea creanțelor fiscale

g) Unele dintre datele sintetice prezentate de către reprezentanții ANAF sunt eronate, ceea ce ridică mari semne de întrebare asupra credibilității acestora. Diferitele solduri finale privind TVA de plată la sfârșit de an sunt evidențiate eronat în situații centralizatoare prezentate echipei de audit, iar soldurile de sfârșit de an nu coincid cu soldurile de început de an. Deși au fost

solicitate explicații cu privire la aceste neconcordanțe, reprezentanții ANAF nu au reușit să ofere justificări.

h) Valoarea creanțelor bugetare reprezentând TVA aflate în executare silită a înregistrat o creștere continuă, cu consecințe în reducerea gradului de recuperare a creanțelor prin executare silită. Soldurile finale ale sumelor aflate în executare silită sunt în continuă creștere de la un an la altul, astfel că în numai 2 ani valoarea acestora aproape s-a dublat, concomitent cu scăderea sumelor recuperate prin executare silită. Astfel, creanțele din TVA recuperabile înregistrează o creștere de la un an la altul ca pondere în total sume în executare silită de la 21,72% în anul 2007 la 38,43% în anul 2009, iar cele nerecuperabile înregistrează un trend invers de scădere de la 78,28% în anul 2007 la 61,57% în anul 2009, dar este de semnalat că și în aceste condiții, creanțele din TVA nerecuperabile, în sume absolute înregistrează o creștere de la 4,71 miliarde lei în 2007 la 7,05 miliarde în 2009, deci o creștere cu cca. 50% într-un interval de numai 2 ani.

i) La nivelul ANAF nu se realizează o monitorizare a modalităților de stingere a obligațiilor fiscale reprezentând TVA, ceea ce face imposibilă o analiză pertinentă a activității ANAF cu privire la stingerea obligațiilor fiscale în vederea luării unor decizii corecte de către managementul ANAF. Astfel că, la nivelul ANAF nu se cunoaște care este valoarea creanțelor bugetare recuperate prin executare silită în etapa de valorificare a sechestrelor. De asemenea, nu se cunoaște care este cuantumul creanțelor bugetare anulate și deci care nu s-au mai încasat la bugetul de stat.

j) La nivelul structurilor teritoriale ale ANAF nu se pune în aplicare în integralitatea sa procedura de executare silită, în vederea stingerii obligațiilor bugetare ale contribuabililor, întrucât s-au constatat numeroase situații în care:

- sechestrul asiguratorii nu au fost valorificate în termenele prevăzute de lege, și nu a fost instituit sechestrul asupra tuturor bunurilor deținute de societățile care înregistrează obligații bugetare restante, executarea silită limitându-se la comunicarea somațiilor însoțite de titlurile executorii, fără a mai fi aplicate și celelalte măsuri de executare silită în termenele legale, în condițiile în care obligațiile bugetare restante nu au fost achitate în termen de 15 zile de la comunicarea somației;

- nu a fost respectat termenul legal privind începerea executării silite și nu s-au folosit succesiv sau concomitent toate procedurile de executare silită, deși situația impunea acest lucru. Au fost identificate numeroase situații de neaplicare sau aplicare cu întârziere a celorlalte măsuri de executare silită constând în blocarea conturilor bancare, instituirea de sechestrul asupra bunurilor mobile și imobile, evaluarea și valorificarea bunurilor sechestrate;

- popriri necomunicate organelor bancare, care se regăsesc în dosarele fiscale ale contribuabililor ca fiind transmise;

- nu au fost respectate prevederile legale privind atragerea răspunderii solidare a persoanelor care au provocat insolvabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea cu rea credință, sub orice formă, a bunurilor mobile și imobile proprietatea acestora pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolvent;

- nu au fost aplicate întocmai măsurile de executare silită prevăzute de lege în vederea stingerii creanțelor fiscale (emiterea și comunicarea somațiilor de plată cu întârziere și neaplicarea sau aplicarea cu întârziere a celorlalte măsuri de executare silită).

k) În unele cazuri nu s-au luat măsurile adecvate pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, precum și pentru identificarea unor grave omisiuni, curențe și situații improprii în ceea ce privește activitatea de evidențiere, urmărire și încasare a creanțelor fiscale bugetare. Exemple:

- societăți aflate în evidența DGFP în diferite stadii (executare silită, transfer/plecare, dosar pe rol la serviciul juridic), pentru unele din acestea necunoscându-se situația încasării debitelor, care figurau deja ca fiind rulate la Oficiul Registrului Comerțului și pentru care DGFP nu a întreprins nici o măsură pentru a interveni în diferitele faze ale procesului de dizolvare;

- neefectuarea de analize asupra capacității de plată a societăților, asupra vechimii, naturii debitelor și a bunurilor urmăribile;

- circulația deficitară/greoaie a documentelor între compartimentele de specialitate cu atribuții pe această linie, respectiv o insuficientă colaborare între acestea, în vederea încasării operative, integrale și exacte a creanțelor fiscale (la DGFP Ilfov).

Rambursarea TVA

l) Neurmărirea și neaplicarea măsurilor ce se impun în scopul scăderii stocului de solicitări de rambursare a TVA nesoluționate. Soldul la sfârșit de an reprezentând TVA solicitată la rambursare nesoluționat, pe perioada 2007 – 2009 a înregistrat o creștere continuă de la 40.222 mii lei în anul 2007 la 2.091.100 mii lei în anul 2009.

ANAF și structurile subordonate nu reușesc să soluționeze în termenul legal de 45 de zile toate solicitările de rambursare a TVA, astfel încât gradul de soluționare a deconturilor de TVA în termenul legal la nivel de ANAF a înregistrat un nivel foarte redus. Nivelul cel mai redus din perioada auditată s-a înregistrat în anul 2009, fiind de 57,33%. Acest fapt determină un risc important de plată a unor dobânzi de întârziere către contribuabili, în situația în care aceștia le solicită.

Gradul de soluționare în termen a deconturilor cu sume negative de TVA, cu opțiuni de rambursare, încadrate în categoria deconturilor cu risc fiscal mic sau mediu a înregistrat la nivel de ANAF un nivel redus (în anul 2009 acesta fiind de 72,63%).

Acest aspect se datorează activităților desfășurate de compartimentele de specialitate din cadrul structurilor teritoriale care au înregistrat valori reduse, precum DGAMC 18,05% sau județul Ilfov cu 64,79%, dar au existat și cazuri în care structuri teritoriale au realizat un nivel de peste 100%, exemplificând în acest sens cu județul Hunedoara.

Majorările de întârziere plătite agenților economici pentru rambursarea TVA cu întârziere sunt în sumă totală de 7.154.001 lei. Trebuie precizat faptul că suma pe care ar trebui ANAF să o plătească în situația în care toți contribuabilii ar solicita majorări de întârziere pentru soluționarea cu întârziere a cererilor de rambursare TVA ar putea afecta semnificativ nivelul veniturilor bugetului de stat.

Misiunea Fondului Monetar Internațional a solicitat Ministerului Finanțelor Publice acordarea și plata de majorări de întârziere din oficiu pentru soluționarea cu întârziere a solicitărilor contribuabililor, apreciind că există o inechitate între calculul obligatoriu a accesoriilor în cazul în care statul este creditor și calculul opțional al accesoriilor (doar la solicitare scrisă) în cazul contribuabililor care sunt creditori față de bugetul statului.

m) Neurmărirea evoluției schimbărilor în structura TVA de rambursat pe județe, cu identificarea motivelor și efectelor produse în materie de colectare a creanțelor la bugetul statului. Pentru anul 2009 ponderea cea mai mare a TVA rambursată în total TVA rambursată o are DGAMC de 36,88%, urmată de Municipiul București cu 23,51%, care împreună reprezintă un procent de peste 60% din valoarea TVA rambursată la nivel național.

Cele două organe de administrare fiscală sunt urmate de alte 12 județe cu un procent de peste 23% în total de unde rezultă că la DGAMC, Mun. București și alte 12 județe s-a rambursat un procent de 84,23% din TVA rambursată la nivel național;

În anul 2008 față de 2007 TVA rambursată de la bugetul de stat a înregistrat creșteri semnificative, respectiv cu 82,41% la Ilfov, cu 67,53% la Brăila, București cu 66,40% datorat creșterii la nivelul sectorului 6 cu 143,83%, sectorului 1 cu 108,03%, sectorului 3 cu 83,11%. DGAMC a înregistrat o creștere de 58,33 %.

Deși anul 2009 este considerat an de criză, în care s-au redus investițiile, exporturile și chiar achiziții de stocuri, în acest an față de anul 2008 TVA rambursată de la bugetul de stat a înregistrat creșteri cuprinse între 2% înregistrată la județul Arad și 148 % înregistrată la județul Caraș Severin urmată de București Sector 2 cu 37,34%, București contribuabili mijlocii cu 36,82%. DGAMC a înregistrat o reducere cu 18,6%.

n) La nivelul ANAF nu s-au efectuat analize a TVA rambursată de către fiecare structură teritorială a ANAF din punct de vedere al ponderii TVA rambursată în TVA încasată, sau a modului de rambursare (rambursare efectivă/compensare) în vederea identificării riscurilor fiscale sau a unor anomalii în activitatea de rambursare a TVA de la nivelul structurilor

teritoriale, în vederea prevenirii și combaterii fenomenelor de evaziune fiscală. Din totalul TVA rambursat, un procent de cca. 59% a fost rambursat efectiv către agenții economici, iar diferența de 41% a fost rambursată prin compensare cu alte debite ale contribuabililor, curente sau restante, către bugetul de stat.

Pentru anul 2009 s-a constatat că rambursarea efectivă (prin plată) s-a făcut în proporții cuprinse între 33,2% la DGFP Vrancea și 91,4% la DGFP-MB AFP Sector 1. DGFP-MB înregistrează o valoare de 86% a rambursării prin plată efectivă, cea mai mare dintre structurile teritoriale.

S-a constatat că în cazul anumitor structuri teritoriale ale ANAF, TVA rambursată reprezintă un procent foarte mare din TVA încasată la bugetul de stat, înregistrând valori de chiar peste 100% din TVA încasată, astfel:

Județul Călărași care a înregistrat în anul 2008 o pondere de 101,14% TVA rambursată în TVA încasată la bugetul de stat, și o pondere de 96,12% în anul 2009;

Județul Olt care a înregistrat în anul 2007 o pondere de 102,46% TVA rambursată în TVA încasată la bugetul de stat, și o pondere de 73,38% în anul 2008;

Spre deosebire de cazurile prezentate mai sus, la alte DGFP acest indicator a înregistrat valori foarte reduse.

Județul Constanța care a înregistrat în anul 2007 o pondere de 6,17% TVA rambursată în TVA încasată la bugetul de stat, 5,39% în anul 2008 și o pondere de 8,23% în anul 2009.

o) Colaborarea deficitară între structurile din cadrul ANAF în cazul compensărilor din TVA de rambursat cu alte obligații fiscale ale contribuabilului, întrucât nu se analizează și nu se ia în calcul dacă acel contribuabil înregistrează debite și către alte structuri de sub coordonarea ANAF, respectiv Autoritatea Națională a Vămilelor în vederea compensării acestora cu TVA de rambursat. Astfel, în cazul în care un contribuabil înregistrează obligații bugetare atât la nivelul ANAF cât și la nivelul ANV nu se analizează posibilitatea compensării tuturor acestor obligații cu TVA de rambursat ceea ce conduce la încasarea cu întârziere sau neîncasarea creanțelor la bugetul de stat.

Analiza de risc

p) O vulnerabilitate importantă care afectează semnificativ capacitatea structurilor ANAF de a reacționa cu mai mare rapiditate și eficiență este neobligativitatea depunerii lunare a Declarației informative privind achizițiile/prestările/livrările efectuate pe teritoriul național (D394). O modificare în sensul obligativității depunerii lunare a acestei declarații ar permite o mai bună gestionare a riscului fiscal în activitatea de administrare fiscală și de control.

q) În efectuarea ANALIZEI DE RISC la momentul soluționării deconturilor de TVA cu solicitare la rambursare, compartimentul de specialitate nu are în vedere și nu analizează unele elemente esențiale și relevante, care pot avea un impact major în evaluarea riscului fiscal, întrucât:

- nu se analizează dacă TVA solicitată la rambursare este rezultatul stornării unor facturi, iar dacă acesta este pozitiv să soluționeze decontul de TVA cu control anticipat;

- nu au ca și criteriu de risc obiectul de activitate al contribuabililor mari și mijlocii, sau dacă aceștia au bunuri urmăribile sau nu;

- nu se analizează neconcordanțele din declarațiile recapitulative și informative (390 și 394);

- nu se analizează relațiile comerciale cu agenții economici declarați inactivi sau radiati, care rezultă cu claritate din aplicațiile informatice care prelucrează datele și informațiile din declarațiile D300 și D394;

- activitatea de rambursare a TVA nu se desfășoară astfel încât să dea asigurări că TVA aferentă parcursului comercial al bunurilor, produselor sau serviciilor va fi și încasat la bugetul de stat;

r1) La fundamentarea instrucțiunilor de rambursare lunară efectivă a TVA reprezentanții ANAF nu au efectuat o analiză completă a tuturor aspectelor legate de activitatea de rambursare,

pentru identificarea riscurilor și a posibilităților de prevenire a acestora sau de menținere în limite acceptabile în procesul de rambursare efectivă, astfel:

- La momentul inițial nu au prevăzut modalitatea de acțiune pentru situațiile de cesionare a drepturilor de restituire a TVA, acestea fiind completate ulterior printr-o Notă de completare;

- Instrucțiunile de rambursare efectivă a TVA nu țin cont de respectarea termenului legal de 45 zile;

- Au apărut distorsiuni în evidența deconturilor, respectiv deconturi mai noi ale unui contribuabil puteau fi selectate la rambursare înaintea unor deconturi mai vechi, iar începând cu luna noiembrie a anului 2009, principiul de bază pentru decontarea lunară a rămas cel mai vechi decont se stinge primul;

r2) Imposibilitatea legală de a reîncadra la un risc fiscal mare un contribuabil pentru care în procedura de soluționare a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare s-a calculat un risc fiscal mic, în situația în care funcționarul public din cadrul compartimentului TVA constată, în baza raționamentului său profesional, că respectivul contribuabil ar putea fi încadrat la un risc fiscal mare.

r3) Neactualizarea criteriilor de analiză de risc utilizate în rambursarea TVA, cu specificitate pe domenii de activitate aferente perioadei de declarare a TVA;

ANAF nu urmărește actualizarea dinamică a criteriilor de analiză de risc în scopul eficientizării utilizării resurselor pentru inspecții fiscale.

Criteriile utilizate în analiza de risc sub aspectul ponderilor cu care intră în calcul, nu au fost revizuite din anul 2005 și nu au fost instituite criterii specifice de analiză pe domenii de activitate, cu adaptare la specificul acestora, ceea ce a făcut ca, criteriile utilizate de către compartimentele de rambursare a TVA în analiza de risc, să nu fie suficient de relevante pentru a efectua o analiză obiectivă;

r4) Neutilizarea în analiza de risc a tuturor datelor și informațiilor pe care ANAF le deține cu privire la contribuabili și la relațiile comerciale ale acestora cu alți contribuabili (D390, D394);

r5) Efectuarea în unele cazuri de rambursări de TVA către contribuabili care au declarat achiziții de la contribuabili declarați inactivi;

r6) Lipsa oricărei analize de risc în cazul rambursării la marii contribuabili și la contribuabilii mijlocii. Se acordă din start "calitatea de contribuabil corect" numai prin prisma faptului că are o cifră de afaceri mare. O astfel de stare de fapt (cifra de afaceri) nu are nimic comun cu tentația unor contribuabili mari sau mici de a derula operațiuni frauduloase pe linia TVA. O astfel de stare de lucruri poate conduce la specularea unei astfel de facilități în sensul că unii contribuabili își sporesc artificial cifra de afaceri, ajung în categoria contribuabililor mijlocii sau mari doar cu scopul de a derula operațiuni frauduloase.

r7) Existența unor contribuabili care, deși înregistrează sume negative importante de TVA, nu solicită rambursarea. Din valoarea TVA declarată ca sumă negativă o mare parte nu a fost solicitată la rambursare, respectiv 60,75% în anul 2007, 47,62% în anul 2008 și 47,07% în anul 2009, ceea ce ar trebui să ridice semne de întrebare compartimentelor de analiză de risc din cadrul ANAF.

s) Personalul din cadrul compartimentului de soluționare a deconturilor de TVA cu solicitare de rambursare nu are acces direct la aplicațiile informatice ANAF astfel încât să se reducă termenul aferent soluționării deconturilor de TVA.

Solicitările de informații de la compartimentul cu atribuții în domeniul gestionării cazierului fiscal, de la compartimentul cu atribuții de colectare și solicitările de informații de la compartimentul juridic privind deschiderea procedurii de insolvență sau declanșarea procedurii de lichidare voluntară, se solicită sub formă de adresă scrisă și înregistrată. Aceste solicitări de informații pot fi efectuate mai rapid prin accesarea aplicațiilor informatice direct de către funcționarii care soluționează deconturile de TVA.

t1) Rambursarea nelegală a unor sume de la bugetul de stat reprezentând TVA în baza unor documente ce atestă operațiuni nereale, fictive, prin nerespectarea metodologiei de inspecție

fiscală a TVA aprobată prin OMF nr. 302.768/2007. Cauzele care au condus la încălcarea legii sunt:

- verificarea cu superficialitate a documentelor puse la dispoziție de agentul economic, nerespectarea prevederilor legale și a normelor referitoare la rambursarea de TVA;

- neefectuarea controlului încrucișat care să certifice realitatea operațiunilor impozabile, valoarea mare a facturilor și natura achizițiilor (ex. DGFP Maramureș - sesizarea organelor de urmărire penală în 18 cazuri pentru un prejudiciu estimat de 12.472.503 lei, din care a fost recuperat 2.986.795 lei).

t2) nerespectarea și/sau efectuarea defectuoasă a unor proceduri specifice inspecției fiscale de către echipele de inspecție fiscală însărcinate tocmai cu verificarea respectării obligațiilor fiscale.

Spre exemplu, la DGFP Harghita societăți comerciale afiliate, beneficiare de rambursări de TVA, în afara operațiunilor înregistrate între ele, au declarat tranzacții de natura achizițiilor cu firme afiliate (care nu au solicitat rambursări de TVA) și cu alte societăți comerciale din țară. Ulterior, aceste firme furnizoare s-au poziționat într-una din următoarele situații:

- au fost radiate (conform prevederilor Legii nr. 26/1990);
- au fost declarate inactive (conform Ordinului MF-ANAF nr. 575/2006);
- au intrat în procedura insolvenței sau a falimentului (potrivit Legii nr. 85/2006);
- și-au schimbat sediul social/domiciliul fiscal în alte județe (în baza prevederilor OMEF nr. 419/2007 și OPANAF 526/2004).

ț) Nerealizarea de către ANAF a bazei de date la nivel național referitoare la contribuabilii care dețin drepturi de rambursare TVA, precum și la creditorii acestora, necesară identificării relațiilor dintre aceștia, în scopul înființării popririlor pe venituri conform prevederilor din OPANAF nr. 1308/2009;

u) Nu se ține o evidență a contribuabililor care au beneficiat de rambursări de TVA cu control ulterior și care trebuie verificate în termen de 2 ani. Există cazuri în care contribuabilii, în perioada auditată, și-au schimbat sediul social sau au dispărut și nu s-a mai putut efectua inspecția fiscală ulterioară.

Se remarcă astfel lipsa unei aplicații informatice, la nivelul DGFP prin care să se transmită informatic datele către Inspecția fiscală cu privire la identificarea cazurilor de depășire a termenului de 2 ani, pentru verificarea TVA la contribuabilii care au beneficiat de rambursare cu control ulterior.

Entitățile auditate nu au efectuat periodic un punctaj între structura de inspecție fiscală și cea de administrare a veniturilor statului privind DNOR soluționate cu control ulterior fapt ce a permis necuprinderea în programul de control a unor societăți comerciale.

v) ANAF nu a avut cunoștință, în perioada auditată, despre solicitările formulate la ONRC privind cesionarea societăților comerciale, astfel încât nu a putut să facă opoziție sau nu a reușit să programeze și să efectueze inspecția fiscală în timp util. ANAF nu deține în baza de date informații cu privire la contribuabilii care au fost cesionate părțile sociale (a fost modificat și sediul social), și care au beneficiat de rambursare cu control ulterior. În aceste cazuri, obligația verificării revine organelor de inspecție fiscală de la noul domiciliu fiscal al contribuabilului. Contribuabilul efectuează cesiunea fără a fi obligat să solicite certificat fiscal.

w) Instrucțiunile MFP nr. 802.520/2009, referitoare la selecția deconturilor care urmează să se ramburseze, prezintă dezavantajul prelungirii termenului de soluționare de 45 de zile, prevăzut de Codul de Procedură Fiscală, în cazul deconturilor de TVA pentru care s-au emis decizii de rambursare în cursul lunii, întrucât acestea intră automat în plată în luna următoare.

x) Deficiențe în respectarea procedurilor și reglementărilor legale privind rambursarea TVA:

- Procedurile operaționale privind activitatea de rambursare a TVA și a graficului de circulație a documentelor utilizate în activitatea de rambursare a TVA lipsesc;

- Referitor la respectarea legalității și regularității, în desfășurarea activității de soluționare a deconturilor de TVA cu sume negative cu opțiuni de rambursare, s-au constatat

disfuncționalități în calculul SIN - standardului individual negativ și a fișei indicatorilor de inspecție fiscală;

- Nerespectarea procedurii reglementate de OMPF nr. 967/2005 privind Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare;
- Soluționarea unor deconturi de TVA depuse cu întârziere;
- Inexistența la dosarele de rambursare a dovezilor de comunicare către contribuabili a modului de soluționare a solicitării de rambursare a TVA;
- S-a constatat existența unor dosare incomplete de rambursare a TVA;
- Disfuncții privind modul de evidențiere a solicitărilor de rambursare a TVA.

D) Vulnerabilități privind activitatea structurilor cu atribuții de control (Inspekția Fiscală, Garda Financiară și controlul vamal)

1. Interoperabilitatea redusă între structurile din cadrul ANAF (departamentele de administrare a veniturilor statului împreună cu serviciile de gestiune dosare fiscale, Activitatea de inspecție fiscală, Direcția Generală de Informații Fiscale, Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămiror, etc)

Deși atribuțiile și competențele structurilor amintite prevăd utilizarea tuturor informațiilor fiscale relevante deținute de ANAF în activitatea desfășurată, nu s-a implementat și nu s-a realizat valorificarea datelor și informațiilor la nivel interdepartamental, astfel încât fiecare structură să beneficieze de toate datele și informațiile disponibile, necesare pentru eficientizarea activității, astfel încât ANAF să funcționeze ca un sistem unitar.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu pot accesa datele disponibile la nivelul departamentelor cu atribuții de administrare a veniturilor statului, la nivelul serviciilor de gestiune dosare fiscale, la nivelul Gărzii Financiare sau al ANV (decât prin proceduri foarte greoaie sau deloc), fapt care practic împiedică/îngreunează orice acțiune de inspecție fiscală operativă sau tematică. În aceeași situație se află și celelalte structuri cu atribuții de control (Garda Financiară, ANV). Dintre aplicațiile care gestionează informații necesare tuturor structurilor de control din cadrul ANAF enumerăm: Trafic control, Cameleon, Phoenix, SIACF, DECIMP, SRADN, etc. Incapacitatea de accesare online a acestor aplicații reduce considerabil eficiența organelor cu atribuții de control, și mai ales timpul de reacție în stoparea unor cazuri de evaziune fiscală.

Astfel, din aplicațiile exemplificate mai sus s-ar obține informații utile cu privire la:

- istoricul și constatările consemnate la un contribuabil pe o perioadă de timp de către toate structurile de control ale ANAF;
- comportamentul fiscal al contribuabilului;
- istoricul administratorilor/asociațiilor etc.

Colaborarea dintre structurile cu atribuții de control s-a situat în perioada 2007-2009 la un nivel foarte redus, acestea activând de regulă independent, iar schimburile de informații și de experiență interdepartamentală s-au realizat foarte rar, și nu în timp real, așa cum s-ar impune într-o administrație fiscală europeană, flexibilă și adaptată provocărilor lumii actuale.

Considerăm că este necesară continuarea și amplificarea eforturilor pentru creșterea gradului de interoperabilitate a structurilor cu atribuții de control din ANAF, întrucât sistemele informatice și bazele de date existente la nivelul ANAF și al celorlalte structuri subordonate (DGFP, ANV, Garda Financiară), nu sunt interconectate și valorificate într-un sistem centralizat.

2. a) Metodologiile de efectuare a inspecțiilor fiscale nu prevăd obligativitatea constituirii unui dosar detaliat al inspecției fiscale în care să se regăsească datele cu privire la realitatea și legalitatea tranzacțiilor din care rezultă sume mari de rambursat de TVA și copii ale documentelor ce consemnează efectuarea unor tranzacții semnificative de achiziție/vânzare (achiziții/vânzări de bunuri imobile sau investiții, prestări de servicii de consultanță etc.) chiar dacă inspekția fiscală nu a stabilit diferențe de impozite și taxe din verificarea acestor operațiuni, astfel încât auditul intern sau extern nu poate evalua calitatea actului de control și realitatea

tranzacțiilor care influențează semnificativ situația financiară și fiscală a contribuabilului (ex.: solicitare de rambursare a TVA sau de restituire impozite, pierdere fiscală etc.).

În acest sens, considerăm oportună introducerea obligativității completării unor Fișe cu privire la realitatea și legalitatea tranzacțiilor din care rezultă sume mari de rambursat de TVA. Instituirea unor astfel de proceduri ar opri din fașă demararea unor tranzacții cu scop de fraudare a TVA, deoarece contribuabilii în cauză s-ar teme și ar ști că vor fi descoperiți în astfel de situații. De asemenea, acest fapt ar conduce la responsabilizarea organelor de inspecție și ar putea conduce la evitarea faptelor de corupție.

În normele metodologice de efectuare a inspecției fiscale în cazul restituirii TVA există totuși obligativitatea îndeplinirii unor obiective minime de verificat și a completării unor fișe privind taxa pe valoarea adăugată, iar în Raportul de inspecție fiscală și în anexele la acesta sunt prezentate decât acele operațiuni și copii ale documentelor (note de înregistrare în contabilitate, contracte, facturi fiscale, ordine de plată etc.) pentru care echipa de inspecție fiscală a constatat că încalcă prevederile legale în materie fiscală.

Despre toate celelalte tranzacții semnificative (gen: achiziții/vânzări de bunuri imobile sau investiții, prestări de servicii de consultanță etc.) care au un impact semnificativ în activitatea desfășurată în perioada supusă inspecției fiscale nu se fac în raportul de inspecție decât cel mult referiri sporadice, neexistând obligativitatea anexării contractelor de achiziție/vânzare și a facturilor respective.

b) Considerăm că se impune astfel reglementarea luării în calcul a valorii prețului tranzacției (preț de piață) – fiind cunoscute exemplele în care organele de control au stabilit mărirea exagerată a prețului tranzacției de către contribuabili cu scopul de a obține fie rambursări nelegale de TVA sau diminuarea impozitului pe profit de plată. S-ar reduce astfel semnificativ riscul tratării cu superficialitate atât de organul fiscal care deține dosarul fiscal cât și de organul de inspecție, care poate solicita toate datele și documentele necesare prin care s-ar edifica asupra realității și legalității tranzacției.

c) Considerăm că procedurile de lucru și metodologiile aplicabile controlului sunt insuficiente și trebuie îmbunătățite, întrucât nu sunt acoperite toate zonele de risc fiscal existente. Insuficienta reglementare a procedurilor de lucru și a metodologiilor de control pot crea breșe în efectuarea eficientă a misiunilor de verificare, întrucât lipsa acestora teroretic ar putea conduce la o stare de complicitate cu organul de control fiscal.

Un astfel de exemplu îl reprezintă slaba reglementare a prezentării în Raportul de inspecție (procesul-verbal) a sondajului utilizat, a operațiunilor semnificative care influențează major costurile, respectiv veniturile. Procedura aplicabilă ar trebui să cuprindă obligativitatea prezentării modalității de alcătuire/formare a sondajului – conform procedurii de audit.

3. Desfășurarea de către organele de control și de administrare din cadrul ANAF în unele cazuri a unor acțiuni tardive în identificarea și combaterea fraudei TVA, ceea ce a condus la acumularea de arierate nerecuperabile, ca urmare a accesării datelor disponibile la nivelul ANAF cu mare întârziere sau deloc sau netransmiterii de date și informații în timp util între structurile din cadrul ANAF. Nu întotdeauna este evidentă existența unei strategii manageriale în programarea acțiunilor de control la nivelul structurilor componente ale ANAF, fiind posibilă chiar programarea sau derularea subiectivă a verificărilor, fără efecte palpabile pe linia sancționării contribuabililor care se sustrag cu rea credință de la plata TVA și a altor impozite și taxe.

Amintim în acest sens verificările efectuate la județul Ilfov de către Garda Financiară la societățile care achiziționează legume și fructe: o verificare efectuată în perioada imediat următoare înființării acestor societăți, și o a doua verificare la finalul perioadei de activitate a societății comerciale, de regulă după ce proprietarii acesteia au părăsit teritoriul României. În unele situații, efectuarea tardivă a celui de al doilea control a condus la stabilirea unor prejudicii de valori semnificative, dar fără a avea o influență pozitivă în creșterea veniturilor din TVA la bugetul de stat, ci mai cu seamă o influență negativă materializată prin creșterea arieratelor ca urmare a posibilității reduse de încasare (gradul de încasare a sumelor suplimentare astfel

stabilite fiind aproape 0 (zero)). În acest sens, organele cu atribuții de control (GF în special) nu și-au adaptat acțiunile funcție de comportamentul unor astfel de contribuabili, deși aveau la îndemână informațiile și datele necesare pentru stoparea unor astfel de fenomene pe parcursul derulării lor.

Precizăm că începând cu anul 2009 s-a constatat o intensificare a verificărilor ANAF (inspecție fiscală, control al Gărzii Financiare) în acest domeniu, fapt ce s-a reflectat în rezultatele activității raportate de structurile ANAF.

- Din analizele efectuate de echipa de audit pe baza probelor de audit, a rezultat că nu există o procedură obligatorie de valorificare a constatărilor pe linia evaziunii fiscale aplicabilă la nivelul tuturor structurilor cu atribuții de control componente ale ANAF.

- Prevederile legale neclare sau incomplete contribuie la creșterea riscului de evaziune fiscală și fraudă legată de TVA. Apreciem că se impune realizarea la nivelul ANAF a unei inventarieri a acestor acte normative – Spre exemplu, depunerea Declarației informative privind achizițiile/prestările/livrările efectuate pe teritoriul național (Declarația 394) cu date eronate nu este sancționată în nici un fel, astfel încât un contribuabil poate depune această declarație fără să completeze câmpurile prevăzute pentru furnizori/clienti și să nu poată fi amendat.

Exemplificare a fenomenului de fraudă fiscală care s-a manifestat în perioada analizată:

Echipa de audit a realizat o analiză asupra unui domeniu cu risc ridicat de fraudă în domeniul TVA, respectiv domeniul comerțului cu legume-fructe, fiind solicitate Direcției Generale de Informații Fiscale din cadrul ANAF și Autorității Naționale a Vămile câte o situație privind achizițiile intracomunitare de legume și fructe, respectiv importurile de legume și fructe realizate în perioada 2008-2009 în România, acesta fiind unul dintre sectoarele de activitate cu cea mai ridicată rată a evaziunii fiscale este comerțul cu legume-fructe.

Acest domeniu este dominat de un număr restrâns de companii (186 societăți dețineau în perioada analizată circa 95% din importurile și achizițiile intracomunitare din perioada analizată: 1.791.595.430 lei din total 1.893.036.923 lei achiziții intracomunitare și importuri) fiind deținute în cea mai mare parte de cetățeni turci, irakieni, pakistanezi, ucraineni etc.

Din analiza actelor de control întocmite de organele Curții de Conturi în perioada 2008-2010, a situațiilor centralizatoare solicitate reprezentanților ANAF, a actelor de control întocmite de organele de inspecție fiscală a ANAF, a rezultat că există un sistem de fraudare foarte extins în domeniul comerțului cu legume și fructe, care se caracterizează prin:

- Subdeclarare a valorii produselor în vamă în cazul importurilor;
- Subdeclarare a valorii produselor achiziționate din spațiul intracomunitar;
- Existența unui lanț de societăți care transferă fictiv mărfurile de la una la cealaltă, cu scopul de a se pierde urma acestora;

- Existența unor societăți fantomă, care furnizează documente fictive societăților care au un comportament fiscal aparent corect;

- O serie de firme care activează în acest domeniu funcționează de regulă între 1-3 luni de la data înființării, perioadă în care derulează o activitate intensă- furnizând documente fiscale societăților care realizează importurile și achizițiile intracomunitare, până la momentul în care trebuie să depună primele declarații, după care dispar;

- Deși un număr important de societăți declară sold negativ de TVA prin deconturile de taxă, nici măcar una singură nu a solicitat rambursarea TVA, ceea ce indică faptul că nu doresc să fie supuse inspecției fiscale;

- Zona cu cea mai mare densitate de firme care activează în acest domeniu este județul Ilfov;

- Marea majoritate a firmelor care comercializează legume-fructe nu declară și nu achită TVA la bugetul de stat, iar cele care declară sume de plată în contul TVA achită sume în jurul valorii de 0-2000 lei lunar, deși realizează importuri și achiziții intracomunitare de zeci de milioane de lei lunar.

Concluzia analizei este că domeniul comerțului cu legume și fructe se caracterizează printr-o evaziune situată la un nivel ridicat, de cel puțin 60% din totalul pieței acestor mărfuri; în cifre absolute evaziunea fiscală în acest domeniu este de minim 500 milioane lei doar în ceea ce privește TVA pentru perioada 2008-2009, la care se adaugă evaziunea fiscală la impozitul pe profit și la alte impozite.

Eliminarea obligativității plății TVA în vamă începând cu 01 ianuarie 2013 va urca însă nivelul evaziunii din acest domeniu până la 80%, întrucât aproximativ jumătate din totalul TVA încasat la buget de la acești contribuabili este reprezentat de încasările de TVA din vamă.

Activitatea de inspecție fiscală din ANAF a stabilit debite suplimentare reprezentând TVA la aceasta categorie de contribuabili în sumă totală de peste 108 milioane lei, însă din păcate aceste sume nu au făcut decât să mărească volumul arieratelor, probabilitatea de încasare a lor fiind de maxim 10%.

Considerăm că este necesară îmbunătățirea semnificativă a procedurilor de selecție, de monitorizare mult mai atentă a contribuabililor care activează în aceste domenii cu risc ridicat de fraudă, astfel încât performanțele ANAF să evolueze pozitiv.

Echipa de audit a constatat că ANAF deține informații suficiente pentru a analiza și cuprinde în planul de control toți agenții economici care, deși realizează achiziții intracomunitare pentru care aplică măsurile de simplificare privind TVA, nu declară și nu plătesc la bugetul statului TVA cel puțin la nivelul taxei colectate aferente respectivelor achiziții intracomunitare.

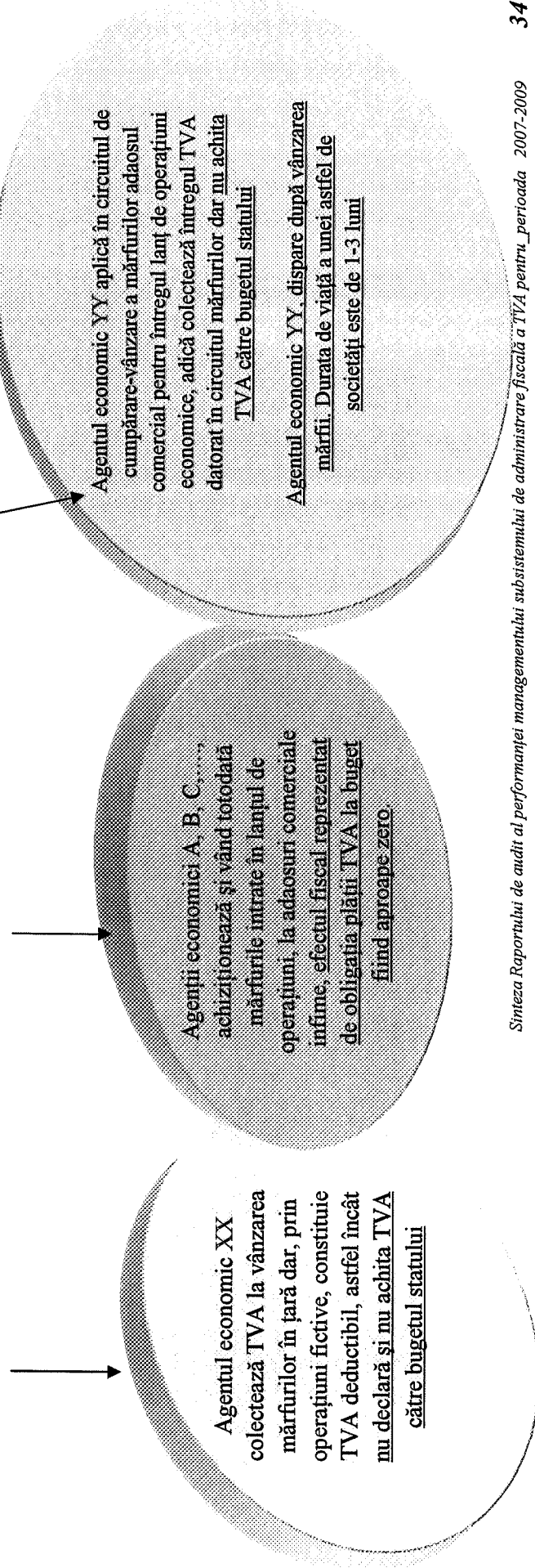
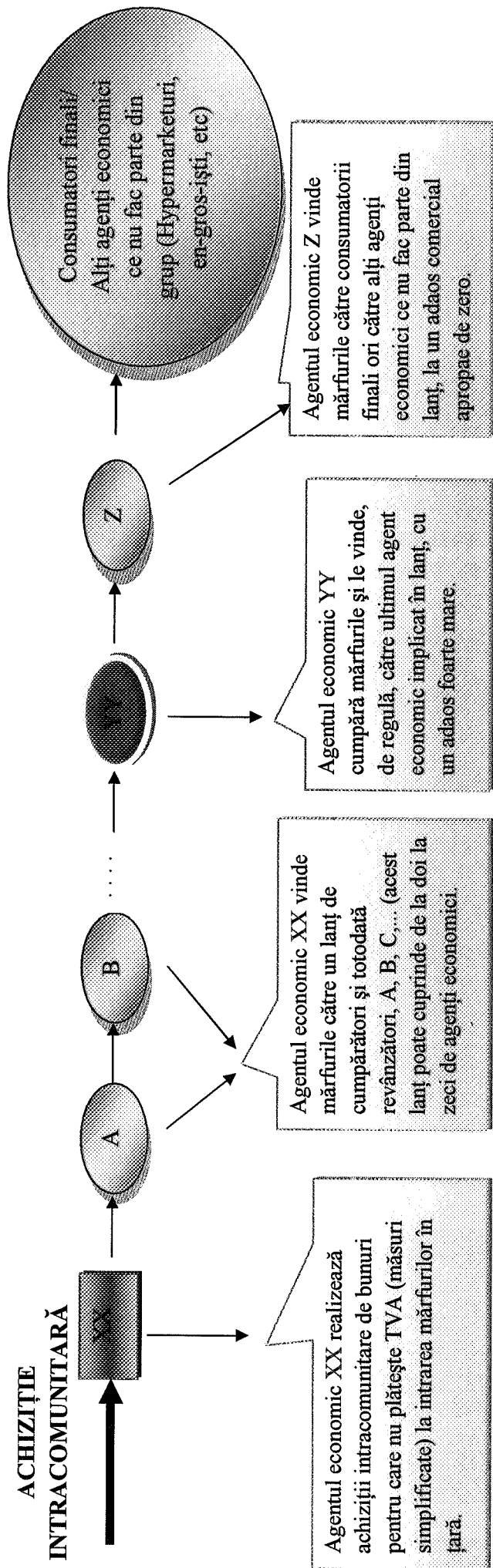
Având în vedere cele prezentate, ANAF trebuie să elaboreze și să implementeze un sistem de management al riscului în administrarea fiscală a TVA, sistem în baza căruia să se concentreze activitatea de inspecție fiscală în vederea combaterii și reducerii fenomenului de evaziune fiscală.

Schematic, cele constatate și expuse mai sus se prezintă după cum urmează:

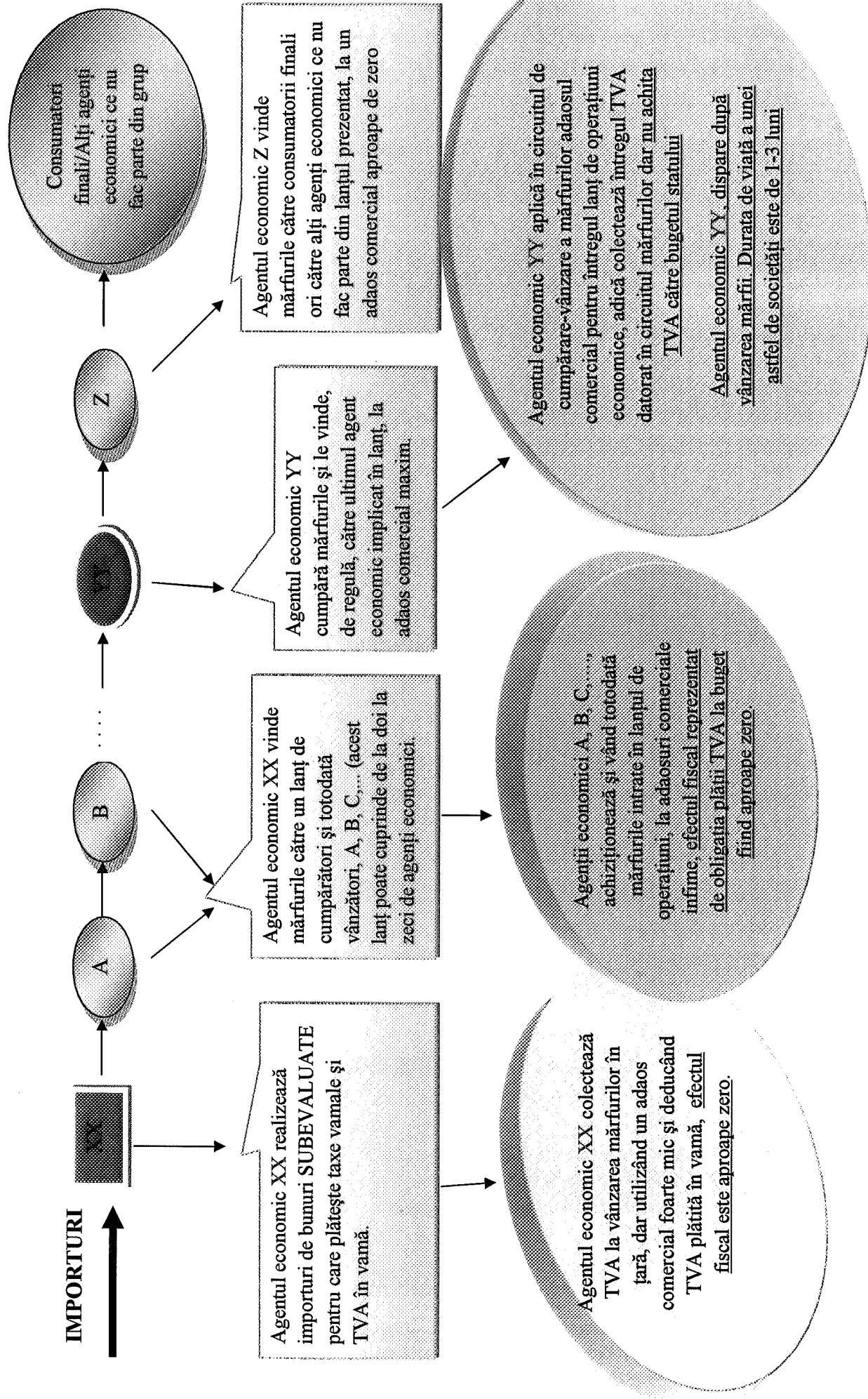
SCHEMA FRAUDĂRII TVA ÎN DOMENIUL COMERTELUI CU LEGUME ȘI FRUCTE DIN ACHIZIȚII INTRACOMUNITARE

ACHIZIȚIE

INTRACOMUNITARĂ



SCHEMA FRAUDĂRII TVA ÎN DOMENIUL COMERȚULUI CU LEGUME ȘI FRUCTE DIN IMPORT



4. La nivelul structurilor de control și al celor cu atribuții de selectare contribuabili/e efectuarea analizei de risc din ANAF (Direcția Generală de Informații Fiscale, Activitatea de Inspecție Fiscală, Garda Financiară, organele de control vamal) nu au fost identificate strategii sau metodologii unitare privind analiza de risc pe linia TVA care să urmărească, să identifice și să verifice prioritar zonele de risc pe linia fraudării TVA.

Activitatea de control fiscal efectuată de toate structurile menționate anterior nu este precedată de o pregătire aprofundată a controlului, astfel încât să fie utilizate toate datele și informațiile cu relevanță fiscală deținute de ansamblul structurilor din subordinea ANAF, pentru a putea identifica astfel toate riscurile (indiciile) de fraudă și pentru a derula cu prioritate acțiunile de inspecție fiscală la această categorie de contribuabili.

Se constată slaba reglementare a procedurilor de analiză de risc pentru selectarea pentru control a contribuabililor, întrucât în perioada analizată (2007-2009) această activitate a structurilor componente ale ANAF care au atribuții de control (Direcția Generală Informații Fiscale, Activitatea de Inspecție Fiscală, Garda Financiară, organele de inspecție vamală) a înregistrat mari deficiențe, selecția fiind aleatorie, fără a fi utilizat un mix de criterii de risc și fără a fi utilizate decât într-o mică măsură datele și informațiile deținute de ANAF sau care ar putea fi accesate de la alte instituții. Această situație este determinată și de nivelul redus de interoperabilitate între diferitele structuri ale ANAF.

Totuși, progrese importante pe linia implementării unor proceduri de analiză de risc pentru selectarea pentru control a contribuabililor au fost făcute în anul 2010, referindu-ne în acest sens la inițiativele Direcției Generale de Coordonare a Inspecției Fiscale (DGCIF) din ANAF și ale Autorității Naționale a Vămlor.

În ceea ce privește *responsabilitatea identificării riscurilor fiscale*, precizăm că în special Direcția Generală de Informații Fiscale are atribuții pe linia identificării riscurilor și efectuării unor analize de risc, însă unele atribuții în acest sens au și structurile de control din cadrul ANAF.

Din analiza chestionarelor și situațiilor centralizatoare primite de la reprezentanții ANAF, echipa de audit a constatat că în ultimul an supus auditului au fost elaborate la nivelul Direcției Generale de Coordonare a Inspecției Fiscale proceduri de identificare a riscurilor fiscale pentru selectarea pentru control a contribuabililor, însă acestea nu cuantifică și nu exploatează suficient toate informațiile fiscale deținute de ANAF sau care ar putea fi accesate de ANAF de la alte surse externe (direcții locale de impozite și taxe, Oficiul Național de Cadastru și Publicitate Imobiliară, case de licitații, instituții financiar-bancare etc.), fapt ce denotă necesitatea continuării și amplificării eforturilor pentru identificarea tuturor riscurilor fiscale legate de TVA, pentru a fi comunicate și celorlalte structuri din subordinea directă sau aflate sub coordonarea ANAF.

5. Este necesară continuarea și amplificarea eforturilor privind elaborarea unor tematici mai coerente și mai eficiente prin care să se realizeze deopotrivă maximizarea rezultatelor și scurtarea perioadelor de control, precum și impunerea unor liste cu obiective minimale ce trebuie avute în vedere la efectuarea controlului de toate structurile ce au atribuții în acest sens.

De asemenea, nu este lipsită de importanță elaborarea unor proceduri care să aibă în vedere efectuarea inspecției fiscale și asupra administratorilor, asociațiilor contribuabililor persoane juridice care sunt supuși verificării, mai ales în situația în care se constată sau există indicii că ar putea fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală. Această extindere a inspecției este posibilă întrucât Codul Fiscal prevede obligativitatea depunerii Declarației privind veniturile realizate D200, iar potrivit prevederilor Codului de Procedură Fiscală, inspecția fiscală are dreptul de a verifica realitatea celor declarate de contribuabili, indiferent dacă au depus Declarația privind veniturile realizate D200 sau nu.

6. Din analiza activității de inspecție fiscală pe linia TVA s-a constatat că cea mai mare parte a activității este concentrată pe controlul anticipat sau ulterior pentru soluționarea deconturilor negative cu opțiune de rambursare (cca. 50%), astfel încât modalitatea în care este programat și realizat controlul fiscal al TVA nu este una care să confere o importanță sporită prevenirii, descoperirii și sancționării evaziunii fiscale.

Efectuarea cu preponderență a inspecțiilor fiscale ca urmare a unei solicitări de rambursare a TVA venită din partea contribuabililor, a determinat o eficiență scăzută în descoperirea și combaterea evaziunii fiscale privind TVA.

De altfel, Direcția Generală de Coordonare a Inspecției Fiscale din cadrul ANAF a propus în nenumărate rânduri modificarea metodologiei privind rambursarea TVA, în sensul diminuării numărului deconturilor de TVA cu opțiuni de rambursare care se transmit către inspecția fiscală pentru soluționare și de efectuare a controalelor ulterioare pentru rambursarea TVA doar la contribuabilii care prezintă risc fiscal mare. Aceste propuneri se regăsesc și în recomandările formulate în perioada 2009-2010 de către FMI și UE.

În vederea optimizării activității de inspecție fiscală se impune îmbunătățirea mecanismului de selectare a contribuabililor ce urmează a fi supuși controlului fiscal. În consecință, neefectuarea în cazul fiecărei acțiuni de control a unei analize de risc și planificarea controlului pe alte criterii decât cele bazate pe analize de risc afectează semnificativ rezultatele activității.

Colaborarea dintre departamentele cu atribuții de control și Direcția Generală Informații Fiscale s-a situat la un nivel insuficient, nefiind identificat un schimb constant de informații în ambele sensuri, în baza unor proceduri bine stabilite. Considerăm că în ceea ce privește colaborarea între aceste departamente din cadrul ANAF există rezerve importante încă nevalorificate.

7. Marea majoritate a inspectorilor fiscali, a comisarilor Gărzii Financiare și a organelor de control vamal nu beneficiază de aplicațiile informatice de care dispune deocamdată ANAF, ceea ce afectează semnificativ atât rezultatele verificărilor efectuate, cât și capacitatea investigativă a acestora de descoperire a indiciilor de fraudă.

8. Exploatarea insuficientă de către structurile de informații fiscale și de inspecție fiscală a informațiilor deținute de ANAF.

Amintim în acest sens valorificarea informațiilor fiscale referitoare la livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (Declarația D394) sau livrările/achizițiile/prestările intracomunitare de bunuri (Declarația 390).

S-a constatat că implementarea unei aplicații care să gestioneze și să sintetizeze informațiile din Declarațiile 394 a fost un proces anevoios care a necesitat o perioadă de timp îndelungată, fapt ce a diminuat semnificativ capacitatea de a evalua riscul fiscal al contribuabililor. Deși Declarațiile 394 au fost depuse la autoritățile fiscale începând cu semestrul I 2007, în anii 2007 și 2008 nu s-a reușit obținerea unor informații sintetice relevante în procesul de identificare a contribuabililor cu risc fiscal ridicat. De altfel, aceste aspecte au fost reclamate chiar de structurile de control ale ANAF, care au semnalat că Direcția de Informații Fiscale a transmis doar un set voluminos de informații brute, neprelucrate cu privire la neconcordanțele din declarațiile 394 ale contribuabililor, fapt ce nu a înlesnit deloc demersurile Activității de Inspecție Fiscală de identificare și verificare asupra contribuabililor cu risc fiscal ridicat.

Accesul la aplicația informatică 394 a personalului de la nivelul DGFP județene, DGFP-MB și DGAMC din cadrul Compartimentelor de schimb internațional de informații a fost acordat abia începând cu luna iunie 2009, pentru valorificarea de către organele cu atribuții de control a informațiilor cuprinse în eticheta risc fiscal ridicat județ.

Echipa de audit a Curții de Conturi apreciază că se impune continuarea și mai ales amplificarea demersurilor de îmbunătățire a aplicației informatice în vederea efectuării analizei de risc.

Utilizarea tuturor informațiilor disponibile la nivelul ANAF și încrucișarea datelor declarate de contribuabili poate conduce la creșterea eficienței controlului prin selectarea judicioasă a contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale. Bazele de date cu privire la livrările/prestările și achizițiile efectuate de contribuabili reprezintă o resursă informațională importantă care trebuie să constituie un element cheie în eforturile de combatere a evaziunii fiscale și implicit în modul de planificare a activității de control.

De altfel, informațiile oferite de aplicația care gestionează Declarațiile 394 nu sunt complete, fiind necesare îmbunătățiri ale programului informatic, deoarece:

- Nu compară data la care a avut loc relația comercială cu data declarării ca inactiv a unui agent economic sau radierii acestuia, astfel încât se poate întâmpla ca un contribuabil să fi avut relații cu un inactiv sau cu unul radiat dar ca data tranzacțiilor să fie anterior declarării contribuabililor ca inactivi sau radiati, ceea ce conduce la o analiză de risc ineficientă.

- structurile teritoriale ale ANAF care au în administrare contribuabilii respectivi nu își îndeplinesc atribuțiile în ceea ce privește notificarea contribuabililor și sancționarea contravențională a acestora pentru neclarificarea neconcordanțelor astfel încât datele oferite de către aplicația informatică să fie certe.

Deși în anul 2009 au fost întocmite mai multe liste cuprinzând contribuabili care prezintă risc fiscal pentru administrația fiscală, pe baza mai multor criterii, la nivelul Direcției Generale de Informații Fiscale (DGIF) nu se cunosc rezultatele controalelor efectuate. S-a constatat că DGIF nu are în cadrul structurilor teritoriale ale ANAF compartimente corespondente a căror activitate să o monitorizeze, coordoneze și verifice.

9. Pe linia prevenirii, identificării și combaterii fenomenelor de evaziune fiscală pe linia TVA, s-au constatat următoarele:

- La nivelul structurilor cu atribuții de control din cadrul ANAF nu sunt constituite servicii/departamente specializate în lupta contra fraudei fiscale pe TVA.

- Activitatea desfășurată în perioada 2007-2009 de către ANAF cu structurile cu atribuții de control subordonate în prevenirea și combaterea evaziunii fiscale nu a avut un randament pe măsura așteptărilor. Începând cu anul 2009, pe fondul amplificării problemelor legate de finanțarea bugetelor publice, s-a constatat o intensificare a eforturilor și a demersurilor pentru identificarea soluțiilor de combatere a fraudelor fiscale.

- Nivelul redus de eficiență a acțiunilor de prevenire a fraudei TVA a fost determinat și de lipsa unor mecanisme de descoperire de către ANAF a noilor posibilități de fraudare a TVA.

- Din raportările periodice și din informațiile întocmite la nivelul ANAF din teritoriu (atât cele întocmite de administrare cât și cele de control), echipa de audit apreciază ca oportune elaborarea unor studii sau analize privind fenomenul de fraudă pe linia TVA pe județe sau zone geografice, pe tipuri de activități, astfel încât să poată fi dispuse măsuri pentru efectuarea cu prioritate a unor acțiuni de control în zonele cu cel mai ridicat risc de fraudă.

10. a) Efectuarea cu precădere de către comisarii Gărzii Financiare a controalelor documentare, deși atribuțiile conferite vizează în principal verificarea faptică a operațiunilor și tranzacțiilor comerciale.

S-a constatat realizarea cu preponderență a acțiunilor de control privind disciplina financiar-contabilă (privind respectarea prevederilor Legii contabilității nr. 82/1992) în detrimentul celor ce urmăresc descoperirea și combaterea faptelor grave de evaziune fiscală, fapt ce subliniază necesitatea concentrării resurselor Gărzii Financiare în vederea combaterii evaziunii fiscale, controlul Curții de Conturi reiterând necesitatea amplificării controalelor pe domenii cu risc fiscal ridicat, precum achizițiile intracomunitare, operațiuni cu produse accizabile, comerțul cu legume și fructe, comerțul cu cereale, comerț cu produse reciclabile, servicii de alimentație publică etc.

De altfel, controalele Curții de Conturi au evidențiat în unele cazuri maniera superficială de realizare a controalelor și totodată modul deficitar de întocmire a actelor de control. Acest fapt poate fi corectat prin inițierea unor sesiuni de pregătire profesională pentru o parte dintre comisari.

b) Marea majoritate a verificărilor inițiate urmare unor autosesizări formulate de comisarii Gărzii Financiare nu au condus la identificarea de fapte de evaziune fiscală.

Modul superficial de întocmire a autosesizărilor (lipsa obiectului autosesizării), tematica abordată (disciplina financiară) și lipsa rezultatelor privind combaterea evaziunii fiscale demonstrează caracterul subiectiv și lipsit de substanță al unor controale inițiate prin procedura autosesizării.

10. Există situații în care actele de control (procese verbale) nu au fost transmise la dosarul fiscal sau au fost transmise cu mare întârziere (ex.: Garda Financiară). Acest fapt poate afecta analiza de risc efectuată de organele fiscale în verificarea TVA și nu numai, prin lipsa unor posibile informații relevante existente în respectivele acte de control.

11. Activitatea de control vamal realizată de organele vamale pe linia TVA înregistrează deficiențe privind:

a). *activitatea de control vamal ulterior*: s-au constatat situații în care, urmare neînchiderii de către beneficiar a regimului vamal la termenul acordat, închiderea din oficiu fie s-a efectuat la intervale mari de timp (2-3 ani), raportat la data inițializării operațiunilor respective, fie închiderea din oficiu nu s-a realizat nici până în prezent, operațiunile respective fiind la limita termenului de prescripție sau sunt în situația de a nu putea fi recuperate debitele (exemple: Biroul Vamal Băneasa, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Giurgiu; Biroul Vamal Otopeni Călători, Direcția Municipiului București pentru Accize și Operațiuni Vamale etc.).

- *activitatea de executare silită*: valoarea creanțelor înregistrată în contabilitate nu a fost actualizată la data de 31.12.2009 prin recalcularea accesoriilor la DRAOV Cluj și București. Acest aspect a condus la necalcularea, neînregistrarea, și neîncasarea majorărilor de întârziere aferente creanțelor bugetare vamale; nepublicarea pe site-ul ANV, ANAF ori a Ministerului Finanțelor Publice a listei agenților economici care înregistrează obligații vamale restante și pentru care s-a deschis procedura de executare silită etc.; Neaplicarea prevederilor legale în ceea ce privește executarea silită sau aplicarea acestora cu întârziere cu consecințe în diminuarea veniturilor bugetului de stat prin imposibilitatea recuperării creanțelor din executare silită.

- *punerea în aplicare a consemnelor vamale*: există riscul ca agenți economici care au săvârșit fraude, sau sunt pe Lista de contribuabili propuși ca inactivi sau chiar sunt inactivi, sau au debite înregistrate în contabilitatea diferitelor structuri ale ANV și sunt în consemn Tip D – debit, să efectueze operațiuni vamale fără a fi obligați ca înainte de efectuarea acestora să-și achite obligațiile către bugetul de stat, conducând astfel la încasarea cu întârziere a creanțelor bugetare.

- *utilizarea bazei de date cu privire la combaterea subevaluării în vamă*: ANV – prin Compartimentul de Informații Vamale, în perioada 2006-2009, nu a efectuat o monitorizare a modului în care se utilizează baza de date ce cuprinde date și informații referitoare la fenomenele de subevaluare în vamă - ca instrument al analizei de risc și a modului în care, la nivelul birourilor vamale se aplică prevederile legale;

- *confirmarea tranzitelor* (existând numeroase cazuri în care au fost confirmate în fals mai multe tranzite; registrele de evidență sunt ținute manual, fiind foarte dificilă urmărirea și verificarea închiderii tranzitelor);

- *urmărirea condițiilor avute în vedere la acordarea certificatelor de amânare la plata TVA în vamă*: pentru un număr de 12 companii din totalul de 24 care au solicitat amânarea la plata TVA în vamă s-a constatat că ulterior primirii certificatului de amânare, nu au mai respectat condițiile avute în vedere la acordare. Valoarea TVA în discuție pentru care s-a acordat amânarea la plată este de 2.000.644.349 lei doar la nivelul anului 2009. În consecință se impune efectuarea unor verificări de către Autoritatea Vamală în vederea stabilirii eventualelor majorări de întârziere aferente.

- există situații în care inspecțiile fiscale parțiale pe accize nu au fost efectuate deși contribuabilii au fost verificați din punct de vedere al TVA.

- există situații în care au fost acordate *autorizații de utilizator final* unor agenți economici fără o analiză temeinică a procesului tehnologic în vederea stabilirii necesarului real de produse accizabile utilizate ca materii prime în activitatea de producție, cu consecințe negative semnificative asupra veniturilor la bugetul de stat.

12. Neutilizarea tuturor datelor și informațiilor gestionate la nivelul Autorității Naționale a Vămirilor referitoare la mișcarea produselor accizabile pe teritoriul României, în vederea identificării și combaterii evaziunii fiscale:

- neefectuarea unei analize a achizițiilor și livrărilor de produse energetice pentru antrepozitele fiscale autorizate în cazul antrepozitelor mari contribuabili, în vederea actualizării garanțiilor;

- neefectuarea unei analize asupra activităților antrepozitelor fiscale, constând în verificarea corelației dintre capacitatea de depozitare/producție de produse energetice în raport cu cantitățile de materii prime/produse finite, achiziționate sau livrate în regim suspensiv, în vederea verificării realității tranzacțiilor;

- nu se face o analiză a importurilor, achizițiilor intracomunitare și achizițiilor interne de produse energetice de către antrepozitari comparativ cu achizițiile și livrările în regim suspensiv declarate de către aceștia, în vederea verificării corectitudinii situațiilor depuse de către antrepozitari.

13. Identificarea cu întârziere a unor contribuabili care desfășoară activități din sfera de aplicabilitate a TVA. S-a constatat că nu a fost verificată corectitudinea declarării cantităților de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru aeronave - la nivelul activității de inspecție fiscală din ANAF s-a constatat că nu au fost realizate demersuri pentru implementarea unei aplicații care să faciliteze acest tip de verificări. De altfel, la nivelul ANAF nu au fost întocmite situațiile centralizatoare privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru aeronave precum și situația centralizatoare pe țară privind cantitățile de combustibil pentru motor utilizate exclusiv pentru nave, (obligație a ANAF conform HG nr. 44/2004); deși DGFI a realizat o aplicație informatică de preluare a Anexelor 21 și 22 prevăzute de HG nr. 44/2004. Programul pentru asistență contribuabil în vederea completării în format electronic a acestor anexe, a fost creat de 3 ani, dar cu toate acestea nu a fost implementat deoarece nu a fost avizat de utilizatori (ANV, Garda Financiară, Inspecție fiscală) cu consecințe în neîncasarea la bugetul de stat unor sume reprezentând TVA aferentă diferențelor de accize constatate din verificarea situațiilor centralizatoare respective. Precizăm că începând cu anul 2008, obligația efectuării verificărilor sus-menționate a revenit ANV.

14. La nivelul ANAF – activitatea de inspecție fiscală nu are la dispoziție o bază de date cu deconturile cu sume negative solicitate la rambursare și soluționate cu control ulterior, grupate în funcție termenul limită până la care trebuie făcută inspecția fiscală.

Lipsa acestui suport informatic poate afecta planificarea inspecției fiscale și determina lipsa mijloacelor de verificare asupra structurilor subordonate ale ANAF.

În același sens, inspecția fiscală nu dispune de o bază de date cu deconturile de TVA soluționate cu control ulterior ale contribuabililor care au realizat investiții ce se încadrează în prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 85/2008 privind stimularea investițiilor, aprobată prin Legea nr. 78/2009 în vederea verificării semestriale a rambursărilor acordate, la sediul persoanelor impozabile;

15. La nivelul ANAF nu s-a efectuat cu regularitate o evaluare a volumului de activitate desfășurată de fiecare organ de administrare fiscală în vederea stabilirii unui standard de necesar de personal, pe tipuri de activități, în funcție de numărul contribuabililor administrați.

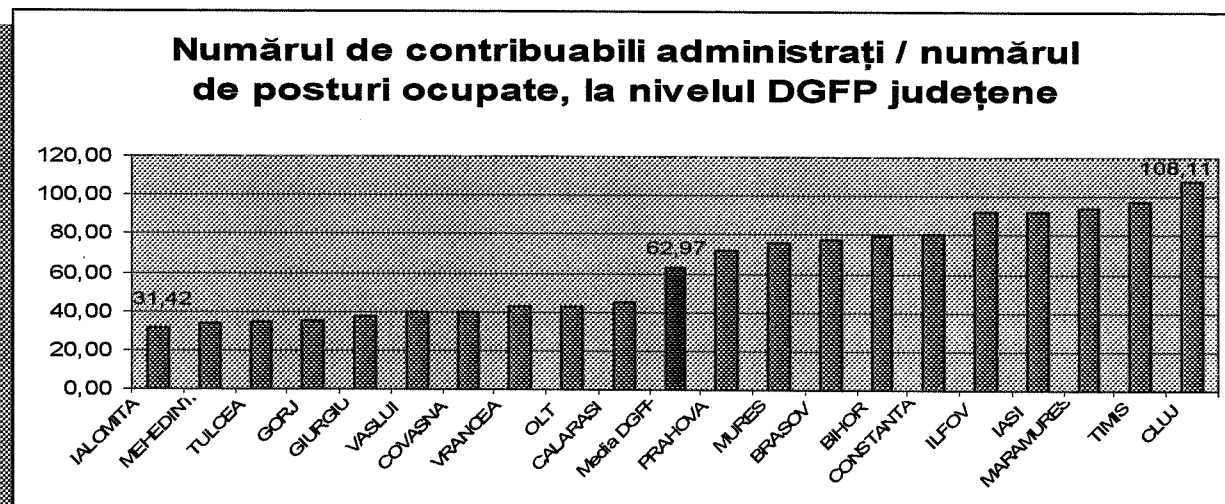


Figura nr. 15 - Situația privind numărul de contribuabili administrați per post ocupat, la nivelul DGFP județene, în anul 2009

Variația foarte mare între diferite DGFP poate conduce la una din următoarele concluzii:

▪ Personal supradimensionat raportat la numărul de contribuabili aflați în administrare – la acele județe unde indicatorul are cele mai scăzute valori.

▪ Personal insuficient în județele unde indicatorul are valori ridicate (acest fapt poate împiedica asigurarea unor servicii de bună calitate contribuabililor) .

Această situație se regăsește inclusiv în cazul personalului cu atribuții de inspecție fiscală, situație în care se impune eficientizarea activității prin stabilirea unui standard al necesarului de personal, în funcție de numărul contribuabililor administrați și riscul fiscal al acestora.

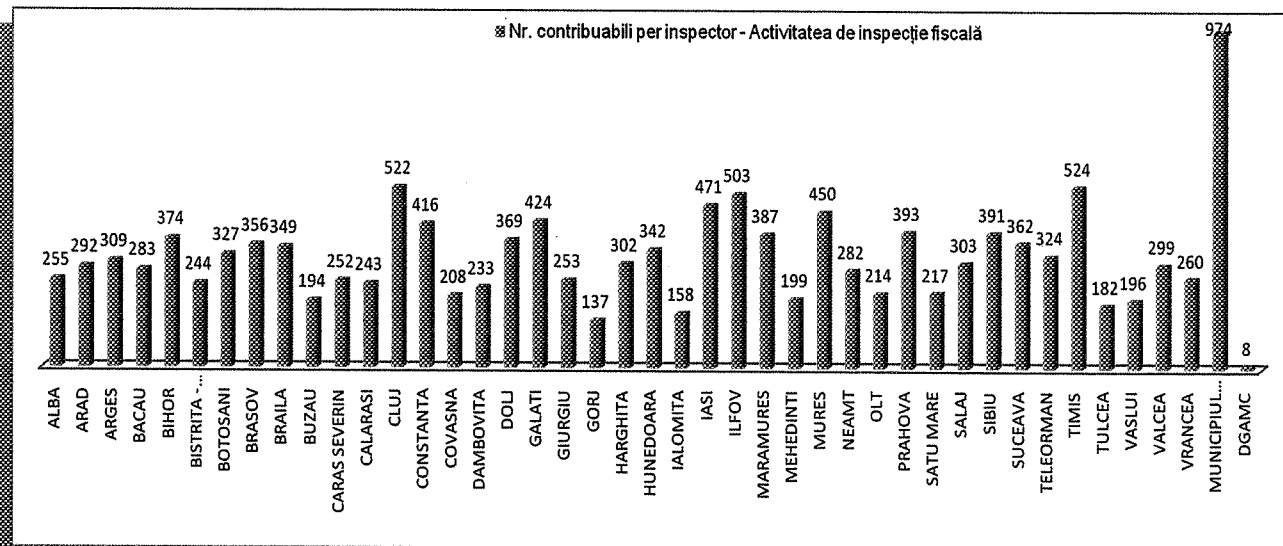


Figura nr. 16 - Situația privind numărul de contribuabili per inspector din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, la nivelul structurilor subordonate ANAF

S-a constatat că numărul de contribuabili per inspector cu atribuții de control variază foarte mult între diferite DGFP județene. Acest fapt conduce la diferențieri foarte mari privind selectarea contribuabililor și modul de efectuare a controlului fiscal. Spre exemplu, în județele Gorj, Ialomița sau Olt raportul între numărul de contribuabili arondați și numărul de inspectori este mai mic de 200 contribuabili/inspector, iar în alte județe precum Ilfov, Cluj sau Timiș acest indicator depășește valoarea de 500 contribuabili/inspector.

Deși, în teoretic o astfel de variație este necesar a se realiza în funcție de specificitatea diferitelor zone geografice (gradul de dezvoltare economică, specificul operațiunilor derulate, riscul fiscal al contribuabililor și gradul de neconformare al contribuabililor), cu toate acestea, în județele unde activitatea economică este restrânsă (număr mic de contribuabili, volumul veniturilor colectate este redus) și riscul fiscal este mai mic, activitatea de inspecție fiscală beneficiază de un număr mai mare de inspectori fiscali raportat la numărul de contribuabili arondați. Spre exemplu, în anul 2009 la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Ilfov au fost ocupate 65 de posturi, ceea ce conduce la un valoare a indicatorului sus menționat de 502,62 contribuabili/inspector. Deși județul Ilfov aduce cele mai mari venituri la bugetul general consolidat (exclusiv DGAMC și DGFP București), numărul de inspectori cu atribuțiuni de control de la DGFP Ilfov se situează la limita inferioară comparativ cu alte DGFP județene, respectiv cu 40% mai mic decât media de 108 inspectori cu atribuțiuni de control înregistrată la nivelul tuturor DGFP județene. Acest fapt este cu atât mai alarmant cu cât toate statisticile indică un risc fiscal ridicat în județul Ilfov.

Prin asigurarea unui număr redus de inspectori cu atribuții de inspecție fiscală (raportat la numărul de contribuabili) în județe cu activitate economică intensă și cu risc ridicat de fraudă fiscală se constată gestionarea inefficientă a personalului și lipsa măsurilor eficiente pentru contracararea fenomenelor de evaziune fiscală.

16. Până în prezent, la nivelul ANAF nu sunt deținute informații din care să rezulte aplicarea de sancțiuni penale atât cetățenilor străini (arabi, chinezi, etc.), cât și celor de naționalitate română care au fost implicați în fapte de evaziune fiscală. Considerăm că astfel de informații ar fi foarte

utile în stabilirea riscului fiscal al contribuabililor, fiind de interes solicitarea de caziere fiscale, certificate de bonitate de la organele fiscale sau camerele de comerț din țările de origine.

17. Controlul intern înregistrează unele deficiențe, care pot afecta calitatea activității de administrare a TVA, dintre care enumerăm:

- deși există reglementări cu privire la controlul intern și standardele de control intern încă din anul 2005, există cazuri în care nu au fost definite proceduri, sau dacă acestea au fost definite nu au fost aprobate de conducerea ANAF;

- procedurile de control intern elaborate nu urmăresc pașii ce trebuie urmați (algoritmul) în realizarea sarcinilor, exercitarea competențelor și angajarea responsabilităților;

- nu au fost identificate riscurile legate de activitatea de inspecție fiscală;

- nu este monitorizată pregătirea personalului de inspecție fiscală;

- neaplicarea prevederilor legale privind planificarea și realizarea activității de inspecție fiscală, dar și a celor privind soluționarea petițiilor;

- neverificarea modului în care organele de inspecție fiscală aplică prevederile legale și procedurile corespunzătoare.

18. Cazurile relevante pe linia evaziunii fiscale sunt cunoscute și prelucrate cu personalul cu atribuții de control cu întârziere, nefiind identificată o procedură pentru realizarea schimburilor de experiență între diversele structuri cu atribuții de control (inspecția fiscală, Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămirilor).

E) Vulnerabilități privind aplicațiile informatice utilizate de ANAF în administrarea TVA

1. Nu există un sistem UNIC informatic de administrare a TVA care să asigure interoperabilitatea tuturor aplicațiilor informatice utilizate de ANAF și de structurile subordonate (DGFP, Activitatea de Inspecție Fiscală, Autoritatea Națională a Vămirilor și Garda Financiară).

Aplicațiile informatice ce deservesc activitatea de administrare a TVA nu au fost optimizate pentru obținerea de performanță prin realizarea interoperabilității acestora, respectiv prin realizarea automată a transferurilor de date între subsistemele din cadrul sistemului de administrare a TVA (ex. solicitările de rambursare TVA) sau între acestea și celelalte aplicații informatice.

Se remarcă de asemenea gradul redus de interoperabilitate externă a ANAF cu alte structuri care dețin date și informații ce pot fi relevante în analiza de risc: direcțiile de impozite și taxe locale, oficiile de cadastru, instituții bancare, case de licitații, galerii de artă, notariate ș.a.

Spre exemplu, în acest fel ar putea fi constituită și accesată baza de date și informațiile cu privire la costurile (eventual achizițiile de imobile sau autoturisme de lux) unor persoane fizice care depășesc cu mult valoarea totală a veniturilor declarate și impozitate; Instituțiile implicate ar putea furniza on-line informațiile, datele referitoare la imobilele deținute, bunurile mobile cu valoare mare (autoturisme de lux), conturile bancare pentru fiecare contribuabil în parte, galerii artă pentru tablouri sau alte obiecte valoroase, case de licitații (numismatice), oficiul de cadastru, depozitele de aur deținute (tezaur) etc.

2. ANAF nu a realizat până în prezent o aplicație informatică capabilă să cumuleze și să utilizeze toate informațiile fiscale relevante deținute de ANAF prin toate structurile sale subordonate, așa cum dețin, de exemplu, administrațiile fiscale la nivelul unor state europene, cu toate că o mare parte a datelor fiscale sunt deținute în sistemul informatic.

Exemplificăm prin lipsa unei baze de date comune prin care toate instituțiile statului implicate în activitatea de administrare a TVA (DGFP, Activitatea de Inspecție Fiscală, Autoritatea Națională a Vămirilor, Garda Financiară, , etc.) să poată obține și să poată introduce operativ constatările cu privire la fiecare contribuabil, în care să se regăsească toate informațiile relevante despre contribuabili, în vederea dezvoltării capacității ANAF de efectuare a unor analize de risc în timp real.

Lipsa unei baze de date comune, interconectată, precum și a aplicațiilor informatice care să o valorifice, afectează semnificativ controlul efectuat de ANAF prin toate structurile sale (direcțiile de control fiscal, Garda Financiară, inspecția vamală etc.) de a realiza analize de risc eficiente, de a selecta pentru control în special acei contribuabili care manifestă un comportament evazionist sau care prezintă un risc fiscal ridicat.

8. Aplicațiile informatice care deserveșc sistemul de administrare a creanțelor bugetare, implicit cele reprezentând TVA, nu permit raportarea automată a unor indicatori necesari managementului în monitorizarea creanțelor de TVA și/sau în luarea deciziilor atât la nivelul DGFP cât și la nivelul ANAF – aparat central. Mai mult, nu există o raportare pentru fiecare subsistem din cadrul sistemului de administrare a creanțelor fiscale care să constituie chei de verificare a corectitudinii datelor din cadrul întregului sistem de administrare, de identificare a neconcordanțelor și de justificare a acestora.

9. Baza de date la nivel național referitoare la contribuabilii care dețin drepturi de rambursare, precum și la creditorii acestora, necesară identificării relațiilor dintre aceștia în scopul înființării popririlor pe venituri, respectiv al verificării valorii sumelor notificate față de nivelul obligațiilor bugetare ale cesionarilor conform art. 4 (10) din OPANAF nr. 1308/2009 nu a fost realizată.

Rolul esențial pentru îmbunătățirea/dezvoltarea/constituirea aplicațiilor necesare ANAF pentru îndeplinirea cât mai eficientă a misiunii de administrare fiscală revine atât Direcției Generale de Tehnologia Informațiilor (DGTI) , cât și direcțiilor și structurilor din cadrul ANAF în calitate de utilizatori ai acestor aplicații care au obligația de a solicita crearea/îmbunătățirea acestor aplicații.

F). Vulnerabilități privind activitatea de monitorizare a realizării creanțelor bugetare

Au fost planificați indicatori de performanță pentru activitățile specifice structurilor din cadrul ANAF și unităților teritoriale, însă se constată variații foarte mari între performanțele realizate la nivelul direcțiilor finanțelor publice județene și a municipiului București. Se constată necesitatea implementării unei proceduri operaționale clare și transparente în baza căreia să fie stabilit nivelul prognozat al veniturilor bugetare pentru fiecare structură subordonată ANAF.

Au fost planificați indicatori de performanță pentru activitățile specifice structurilor din cadrul ANAF și unităților teritoriale însă în anumite cazuri nu a fost stabilit un nivel sau valoare considerată optimă (ex: indicatorul *Gradul de soluționare în termen a DNOR*, care începând cu 01.01.2010 a fost eliminat). De asemenea, din analiza indicatorilor de performanță s-a constatat că lipsesc unii indicatori relevanți precum, gradul de recuperare a sumelor din executare silită, sau gradul de încasare a sumelor stabilite suplimentar de către inspecția fiscală, etc.

Unele estimări pe care echipa de audit le-a primit de la reprezentanții ANAF au fost estimări în ceea ce privește modificarea cotei de TVA la produsele de bază (pâine și produse de franzelărie, carne de pasăre, lapte), estimări pentru care a fost luat în calcul un nivel al fraudei de 40%.

G). Alte activități din cadrul ANAF

1. Nu a fost sintetizată de către Direcția Generală Juridică experiența rezultată din participarea la soluționarea litigiilor privind TVA în care Agenția Națională de Administrare Fiscală este parte, pe baza căreia să fi propus președintelui ANAF îmbunătățirea legislației fiscale și din celelalte domenii de reglementare unde ANAF are competență.

2. Nu se realizează o monitorizare a modului de soluționare a sesizărilor penale pentru continuarea recuperării prejudiciilor pe cale civilă.

3. Neconcordanțe semnificative între evidența contabilă și fișa analitică pe plătitor datorată în principal faptului că înregistrările în contabilitatea creanțelor bugetare se face în baza datelor existente în fișa analitică și nu din DECIMP, TREZOR, etc.

4. Menținerea în evidența analitică și în evidența contabilă, în mod nejustificat, în contul 473

„Decontări din operațiuni în curs de clarificare” a unor sume foarte mari (între care și TVA) care provin din anii anteriori și înregistrarea eronată a unor sume în acest cont, sume încasate fără existența unui titlu de creanță.

5. Urmare analizei situației centralizate a programelor de instruire profesionale desfășurate în anul 2009 s-a constatat că nu s-au realizat instruirii ale personalului cu privire la problematica TVA, temele abordate fiind fie din alte domenii (de ex. IT, comunicare, analiza proceselor de business etc.), fie din domenii ce nu ating decât tangențial aspecte privind legislația și modul de administrare al TVA (de ex. metodologii și modele pentru estimarea corectă a colectării arieratelor).

CAPITOLUL IV. RECOMANDĂRILE AUDITULUI

În vederea eliminării sau măcar a reducerii considerabile a vulnerabilităților identificate de echipa de audit, Agenția Națională de Administrare Fiscală va tine cont de următoarele recomandări:

1. Introducerea ca instrument de lucru a Declarațiilor Anuale de Venit, ce ar trebui depuse de către toți contribuabilii persoane fizice rezidente la domiciliul fiscal, măsură care nu ar afecta în nici un fel politica fiscală a Guvernului și ar sprijini activitatea de combatere a evaziunii fiscale prin determinarea conformării voluntare a contribuabililor în declararea și plata impozitelor și taxelor.

Astfel de proceduri de lucru care privesc utilizare datelor și informațiilor cuprinse în declarațiile anuale de venit vor permite efectuarea unor analize rapide și declanșarea unor verificări operative și eficiente în combaterea și limitarea fenomenului de evaziune fiscală prin implementarea unor metode moderne de control. Instrumente de lucru similare au dat cele mai bune rezultate în alte state europene, iar utilizarea sa de către structurile cu atribuții de control din România considerăm că va avea ca principale efecte:

- colectarea tuturor informațiilor privind veniturile (respectiv impozitele) fiecărui contribuabil la domiciliul său fiscal;
- eliminarea metodelor empirice de control (primitive);
- reducerea considerabilă a costurilor de administrare și control;
- creșterea gradului de conformare a contribuabililor;
- depunerea unui număr redus de contestații din partea contribuabililor în cazul declanșării și valorificării rezultatelor controalelor pe linia veniturilor personale și impozitelor declarate;
- responsabilizarea contribuabililor persoane fizice și juridice prin asumarea răspunderii la semnarea declarațiilor anuale.

Totodată, o astfel de abordare din partea organelor fiscale române a problematicei impozitării și controlului veniturilor personale, comparabilă cu alte sisteme europene, ar asigura condiții superioare de eficiență precum și un nivel superior al încasărilor bugetare din impozitul pe venit, impozit pe profit și implicit TVA.

2. Întocmirea și implementarea de către ANAF a unei strategii coordonate de administrare a riscului fiscal, cu planuri și programe de realizare a acesteia, care să cuprindă întreaga capacitate de administrare a TVA, pe următoarele domenii: legislația fiscală privind TVA, inspecția fiscală, formarea TVA și stadiile de administrare fiscală a TVA, până la încasarea totală a acesteia la bugetul de stat.

Intensificarea și punerea unui accent mai mare pe acțiunile concrete de identificare a cazurilor de evaziune fiscală, respectiv conceperea unor mecanisme eficiente de prevenire de către ANAF a posibilităților de fraudare a TVA, precum și manifestarea unui comportament mai agresiv al ANAF în efectuarea cu prioritate a unor acțiuni de control în zonele cu cel mai ridicat risc de fraudă.

3. Îmbunătățirea procedurilor, metodologiilor și reglementărilor interne, astfel încât să faciliteze identificarea rapidă și cu maximă eficiență a căilor, metodelor și mijloacelor folosite de contribuabili în vederea fraudării TVA, fapt ce va facilita constituirea unui plan de măsuri concrete pentru prevenirea sau limitarea evaziunii fiscale.

Efectuarea unor analize judicioase pentru determinarea riscului fiscal în vederea selectării contribuabililor pentru control, prin utilizarea unor criterii de risc îmbunătățite.

Concentrarea analizei de risc asupra zonelor cu risc fiscal ridicat, monitorizarea atentă a activității acestor agenți economici încă de la înființarea acestora (vezi domeniul comerțului cu legume-fructe, produse de panificație etc.).

Elaborarea unor proceduri performante pentru efectuarea analizei de risc în selecția contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale.

Utilizarea unor criterii de selecție pentru cuprinderea în programul lunar de activitate a agenților economici ce urmează a fi verificați, pe baza unei fundamentări formalizată/scrisă a modului în care au fost selectați contribuabilii în vederea includerii în programul de activitate.

Identificarea modalităților prin care se poate degreva Activitatea de inspecție fiscală de obligativitatea efectuării într-un termen foarte scurt a inspecțiilor fiscale pentru verificarea/soluționarea deconturilor de TVA cu opțiuni de rambursare, ceea ce ar permite acestei importante structuri să se preocupe în special de identificarea și sancționarea fraudei fiscale.

Inventarierea riscurilor în ceea ce privește evaziunea fiscală și fraudă legată de TVA rezultată din prevederi legale neclare sau incomplete.

O atenție deosebită în evaluarea riscului fiscal va fi acordată societăților comerciale care se divizează sau fuzionează, în sensul identificării acelor tranzacții care influențează semnificativ obligațiile de plată și încasarea TVA.

4. Îmbunătățirea/modificarea metodologiilor de control în sensul introducerii obligativității parcurgerii unor etape concrete, cu obiective minimale, ce trebuie avute în vedere la efectuarea controlului și anexării la actul de control a unor documente suplimentare, dintre care enumerăm:

- date și casete tehnice privind rambursarea de TVA: sume, informații cheie, număr/dată acte notariale, preț, cantitate, bunuri imobile, stocuri de mărfuri, etc.

- tabele, anexe, copii după anumite categorii de documente din evidența contabilă a contribuabilului verificat;

- obligativitatea realizării de investigații faptice la fața locului în cazul investițiilor, stocurilor de marfă, etc.

Existența unor metodologii de control concrete dar complexe, care să oblige organele de control să urmărească o serie de obiective precise și să completeze documentele suplimentare enumerate anterior, va crea condițiile instituționale pentru:

- prevenirea oricăror posibilități/tentative de corupere și complicitate a echipelor de inspecție/control;

- eliminarea tuturor formelor de control superficial;

- posibilitatea efectuării controlului ierarhic (control/audit intern și extern);

- asumarea răspunderii de către toate organele de control și șefii ierarhici, mai ales pentru sumele cu impact deosebit în rambursarea TVA;

- evitarea subiectivismului în aprecierea diferitelor situații fiscale.

5. Completarea și perfecționarea reglementărilor cu privire la declarația informativă privind livrările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394) prin introducerea unor instrumente și sancțiuni pe măsura faptelor în cazul declarării eronate sau incomplete a datelor corespunzătoare achizițiilor sau livrărilor, astfel încât bazele de date să ofere informații credibile și cât mai complete și deciziile luate de managementul ANAF să nu fie afectate și să conducă la o eficiență crescută în reducerea evaziunii fiscale pe linia TVA.

De asemenea, se impune o corelare a termenului de depunere a Declarația informativă privind achizițiile și livrările pe teritoriul național (D394) cu cea a decontului de TVA D300, respectiv o depunere lunară pentru ambele, astfel încât analiza de risc să poată utiliza informații actualizate, cu consecințe favorabile în depistarea fraudelor legate de TVA, sau în soluționarea deconturilor de TVA.

Totodată, ANAF va evalua oportunitatea și, după caz, va efectua demersurile necesare pentru crearea unei baze de date la nivel național în care să fie cuprinse toate facturile emise/primate de contribuabili în perioada de raportare. O astfel de bază de date ar permite cu și mai mare ușurință efectuarea analizei de risc și depistarea rapidă acelor contribuabili care urmăresc sub orice formă fraudarea bugetului de stat, cu consecințe imediate în creșterea operativității controlului fiscal.

6. Realizarea de către ANAF a interoperabilității tuturor sistemelor informatice de la nivelul acestora și a structurilor subordonate și/sau coordonate prin crearea unei platforme comune, astfel încât transferul de date între subsistemele din cadrul sistemului de administrare a TVA (ex. solicitările de rambursare TVA) sau între acestea și celelalte aplicații informatice să se facă rapid, automat și permanent.

De asemenea se impune efectuarea unei analize de către ANAF pentru identificarea datelor și informațiilor disponibile referitoare la contribuabili, și pentru identificarea entităților care gestionează astfel de baze de date pentru încheierea de protocoale care să permită accesul în timp real la aceste baze de date.

7. Efectuarea unei analize în ceea ce privește introducerea obligației contribuabililor de depunere a decontului de TVA și a altor declarații fiscale sau informative prin sistemul electronic SEN, astfel încât activitatea de gestionare a declarațiilor să fie cât mai eficientă.

8. a) Luarea tuturor măsurilor necesare pentru realizarea unui cadru eficient de interoperabilitate a ANAF cu structurile subordonate, respectiv DGIF, DGCIF, DGAMC, DGFP, ANV și Gardă Financiară, astfel încât acestea să funcționeze ca un sistem unitar.

Se impune realizarea unei evidențe unice pentru fiecare contribuabil în vederea evidențierii obligațiilor fiscale la nivelul DGFP și ANV, precum și luarea măsurilor necesare pentru interoperabilitatea internă a sistemelor informatice de la nivelul acestor structuri, coordonarea acțiunilor de control și inspecție fiscală pentru a se asigura încasarea într-o proporție cât mai mare a veniturilor la bugetul general consolidat, inclusiv a TVA.

b) Elaborarea unui pachet legislativ eficient care să asigure accesul general la toate informațiile cu relevanță fiscală necesare în activitatea de administrare și control fiscal, respectiv asigurarea unei interoperabilități (externe) cu acele structuri care dețin astfel de informații utile (oficiile de cadastru și publicitate imobiliară, direcțiile locale de impozite și taxe, notariate, case de licitații etc.), sau adoptarea unor acorduri cu aceste instituții.

Asigurarea interoperabilității cu aceste structuri trebuie să permită obținerea de date și informații în timp real, care să fie utilizate de organele fiscale cu maxim de eficiență (rezultate), atât la nivelul structurilor de administrare, cât și la nivelul celor de atribuții de control.

Acest gen de date și informații ar asigura o eficiență deosebit de ridicată în special în ceea ce privește rambursarea sumelor mari de TVA.

A. Recomandări care privesc organizarea și desfășurarea activității de administrare a taxei pe valoarea adăugată

Înregistrarea în scopuri de TVA a contribuabililor

1. Implementarea unui management al riscului fiscal la atribuirea codului de înregistrare în scopuri de TVA, care să prevină apariția sau să limiteze funcționarea unor firme care au ca scop fraudarea bugetului statului pe linia TVA și nu numai (ex.: agenții economici care comercializează legume și fructe).

2.a. Conceperea unor aplicații informatice care să permită informarea operativă a organelor fiscale în cazul depășirii plafonului de scutire prevăzut de lege în vederea înregistrării în scopuri de TVA a contribuabililor.

b. Efectuarea unei analize în vederea stabilirii oportunității și posibilității ridicării plafonului de scutire prevăzut de lege de la 35.000 euro anual la 100.000 euro anual, coroborat cu obligativitatea depășirii plafonului de scutire înaintea înregistrării în scopuri de TVA.

Organizarea și desfășurarea activității de declarare a creanței fiscale reprezentate de TVA

1. Reevaluarea criteriilor de stabilire și declarare a contribuabililor inactivi, prin introducerea de noi criterii de stabilire a unui contribuabil ca inactiv, care să fie mai stricte (ex: nedepunerea a două deconturi de TVA succesive), dar și prin adoptarea unei proceduri rapide de declarare ca inactiv a unui contribuabil, în timp real, asemănătoare celei aferente consemnelor vamale, prin stoparea în acest sens a continuării operațiunilor generatoare de fraudă fiscală (în special pe linia TVA).

2. Realizarea unei aplicații informatice adecvate care să genereze obligațiile de plată sau elaborarea de către direcția de specialitate din cadrul ANAF a unor proceduri în ceea ce privește stabilirea din oficiu a obligațiilor de plată în cazul nedepunerii deconturilor de TVA.

Organizarea și desfășurarea activității de stingere a creanței fiscale reprezentate de TVA (prin plată voluntară, executare silită, compensări)

1. Regândirea unei proceduri de monitorizare și evidență pentru a cunoaște cu exactitate modul cum se sting obligațiile fiscale reprezentând TVA și implementarea acesteia, cu stabilirea cuantumului sumelor reprezentând creanțe fiscale pentru fiecare modalitate de stingere, implicit a TVA, astfel încât să poată fi cunoscută în orice moment care este valoarea creanțelor bugetare recuperate prin executare silită în etapa de valorificare a sechestrelor sau a creanțelor anulate.

2. Întocmirea de proceduri de control intern având drept scop să determine evitarea pe viitor a situațiilor în care:

- organul fiscal nu ia în toate cazurile măsuri asiguratorii pentru creanțele fiscale sau nu aplică corect, complet și la termen toate prevederile legale privind executarea silită a creanțelor reprezentând TVA (și nu numai),

- organul fiscal nu intervine în procesul de dizolvare a contribuabilului, deși acesta înregistrează debite,

- organul fiscal nu cunoaște situația încasării debitelor aferente unor agenți economici care figurează deja ca fiind radiati,

- organul fiscal nu efectuează analize asupra capacității de plată a societăților, asupra vechimii, naturii debitelor și a bunurilor urmăribile.

Organizarea și desfășurarea activității privind rambursarea TVA

1. Efectuarea unei analize de către ANAF și identificarea cauzelor pentru care structurile subordonate nu reușesc să soluționeze în termenul legal solicitările de rambursare a TVA, situație în care este incidentă plata unor majorări către contribuabili.

În consecință, în vederea realizării acestui deziderat, considerăm că se impune efectuarea unor modificări legislative pentru majorarea termenului legal de soluționare a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare chiar până la termenul maxim permis de legislația europeană, în special în cazul celor care necesită analize aprofundate datorită existenței unor ample operațiuni economice suspecte și care determină sume mari de rambursat de la bugetul statului.

2. Transmiterea în vederea introducerii cu prioritate în control, indiferent de rezultatele aplicării analizei de risc la rambursarea TVA, a contribuabililor care nu dețin active de nici un fel, întrucât s-a dovedit că cea mai mare parte a fraudelor a fost identificată la acest tip contribuabili.

Aplicarea unei astfel de prevederi presupune completarea în consecință a criteriilor de analiză de risc aplicabile în cazul rambursării TVA și încadrării în categoria de risc fiscal.

3. Efectuarea permanentă a unei monitorizări în ceea ce privește evoluția schimbărilor în structura TVA de rambursat pe județe, cu identificarea motivelor și efectelor produse în materie de colectare a creanțelor la bugetul statului și luarea măsurilor legale ce se impun. De asemenea se impune a identifica cauzele care au condus la creșterea semnificativă a valorii TVA rambursată pentru unele organe fiscale teritoriale și luarea măsurilor necesare.

4. Efectuarea permanentă a unei monitorizări în ceea ce privește TVA rambursată de către fiecare structură teritorială a ANAF din punct de vedere al ponderii TVA rambursată în TVA încasată, sau a modului de rambursare (rambursare efectivă/compensare) în vederea identificării cauzelor, riscurilor fiscale sau a unor anomalii în activitatea de rambursare a TVA de la nivelul structurilor teritoriale, pentru prevenirea și combaterea fenomenelor de evaziune fiscală, și luarea măsurilor legale care se impun.

5. Emiterea unui Ordin la nivelul ANAF prin care să fie impusă compensarea TVA de rambursat cu alte obligații fiscale ale contribuabilului datorate în vamă (datorie vamală, etc.), prin elaborarea unor proceduri de colaborare între structurile de administrare din cadrul ANAF și din cadrul ANV.

6. Evaluarea temeinică de către ANAF a analizei de risc care se face pentru fiecare tip de contribuabil (mare, mijlociu, mic) la momentul soluționării deconturilor de TVA cu solicitare la rambursare, monitorizarea permanentă și completarea acesteia cu elemente esențiale și relevante, care pot avea un impact major în evaluarea riscului fiscal, pe domenii de activitate aferente

perioadei de declarare a TVA, astfel încât organul fiscal să se asigure că TVA aprobat la rambursare a fost în prealabil încasat la bugetul de stat, respectiv:

- a. Efectuarea unei analize dacă TVA solicitată la rambursare este rezultatul stornării unor facturi, iar dacă acesta este pozitiv să soluționeze decontul de TVA cu control anticipat;
- b. Stabilirea ca și criteriu de risc obiectul de activitate principal și secundar al contribuabililor și dacă aceștia au bunuri urmăribile sau nu;
- c. Efectuarea unei analize a neconcordanțelor din declarațiile recapitulativă, respectiv informativă (390 și 394);
- d. Efectuarea unei analize asupra relațiilor comerciale cu agenții economici declarați inactivi sau radiati, care rezultă cu claritate din aplicațiile informatice care prelucrează datele și informațiile din declarațiile D300 și D394;

7. Adaptarea aplicațiilor informatice de către ANAF astfel încât personalul din cadrul compartimentului de soluționare a deconturilor de TVA cu solicitare de rambursare să aibă acces direct la (să cunoască) aplicațiile informatice ANAF, cu consecința directă asupra unei informări reale și reducerii termenului necesar soluționării deconturilor de TVA.

8. Evaluarea și adaptarea analizei de risc în soluționarea deconturilor de TVA care să dea posibilitatea funcționarului public să poată reîncadra d.p.d.v. al riscului fiscal un contribuabil pentru care în procedura de soluționare a deconturilor de TVA s-a calculat un risc fiscal mic, în condițiile în care, în baza raționamentului său profesional, constată că respectivul contribuabil trebuie încadrat la un risc fiscal mare (ex: atunci când constată că a avut tranzacții cu contribuabili inactivi).

9. Asigurarea condițiilor/monitorizarea acțiunilor necesare realizării bazei de date la nivel național referitoare la contribuabilii care dețin drepturi de rambursare TVA, precum și la creditorii acestora, necesară identificării relațiilor dintre aceștia, în scopul creșterii gradului de colectare a creanțelor fiscale.

10. Încheierea unui protocol de către ANAF cu Oficiul Național al Registrului Comerțului, în vederea obținerii de informații în timp real de către ANAF cu privire la cesionarea societăților comerciale, astfel încât aceasta să poată face opoziție sau să programeze și să efectueze inspecția fiscală în timp util, obiectivul principal fiind recuperarea TVA și a celorlalte creanțe fiscale. De asemenea, prin acest protocol AIF va deține o bază de date și informații cu privire la contribuabilii ale căror părți sociale au fost cesionate, sau care și-au modificat sediul social, informații esențiale în analizele de risc fiscal ce trebuie efectuate de către ANAF și structurile teritoriale ale acestora.

B. Recomandări care privesc activitatea structurilor cu atribuții de control (inspecția fiscală, garda financiară și controlul vamal)

Coordonarea, monitorizarea și controlul activității de inspecție fiscală

1. Asigurarea cadrului instituțional astfel încât întregul personal cu atribuții de control să aibă acces și să poată utiliza toate aplicațiile informatice necesare de care dispune ANAF, ceea ce va permite creșterea capacității investigative a acestora de descoperire a indiciilor de fraudă.

Valorificarea tuturor informațiilor deținute de ANAF cu privire la livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (Declarația D394) sau livrările/achizițiile/prestările intracomunitare de bunuri (Declarația 390), precum și a tuturor informațiilor relevante deținute de ANAF sau accesate de la alte entități deținătoare.

2. Utilizarea tuturor informațiilor disponibile la nivelul ANAF și încrucișarea datelor declarate de contribuabili, ceea ce va conduce la creșterea eficienței controlului prin selectarea judicioasă a contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale. Bazele de date cu privire la livrările/prestările și achizițiile efectuate de contribuabili reprezintă o resursă informațională foarte prețioasă, care trebuie să constituie un element cheie în eforturile de combatere a evaziunii fiscale și implicit în modul de planificare a activității de control.

3. Implementarea unei aplicații informatice prin care să se țină o evidență a contribuabililor care au beneficiat de rambursări de TVA cu control ulterior și care trebuie verificați în termen de 2 ani, astfel încât să se poată face o analiză de risc în selectarea rambursărilor ce trebuie introduse la

inspecție fiscală cu prioritate. În acest fel vor fi preîntâmpinate cazurile în care contribuabilii beneficiari de rambursări de TVA cu control ulterior și-au schimbat sediul social sau au dispărut și nu s-a mai putut efectua inspecția fiscală ulterioară.

4. Elaborarea unor proceduri distincte pentru efectuarea inspecției fiscale și asupra administratorilor, asociațiilor persoanelor juridice care sunt supuse verificării, mai ales în situația în care se constată sau există indicii că ar putea fi întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

5. Activitatea de inspecție fiscală să fie reorientată în sensul introducerii unor acțiuni concrete privind reverificarea unor cazuri care prezintă suspiciuni cu privire la rambursarea TVA sau a unor cazuri constatate privind verificări superficiale efectuate de unele structuri teritoriale. Recomandăm și adaptarea în consecință a Codului de Procedură Fiscală, astfel încât în cazuri speciale, în care rezultă indicii de fraudă, însăși organele fiscale să poată proceda în acest sens.

6. Activitatea de inspecție fiscală de la nivel central să fie structurată astfel încât să fie eliminate acele verificări de rutină, specifice controlului fiscal obișnuit, evitându-se astfel transformarea direcției din cadrul DGCIF într-o structură care desfășoară activități similare oricărei alte structuri teritoriale.

Direcția Generală de Informații Fiscale (D.G.I.F.)

1. Implicarea directă a Direcției Generale de Informații Fiscale în mecanismul de selectare a contribuabililor ce urmează a fi supuși controlului fiscal, și în special în furnizarea de date și informații în cazul rambursării TVA.

2. Întocmirea de proceduri de control intern și implementarea acestora de către ANAF în vederea realizării acelui feed-back de care DGIF are nevoie pentru îmbunătățirea analizei de risc, respectiv de colaborare permanentă dar mai ales de sprijin față de structurile cu atribuții de control (Activitate de Inspecție Fiscală, Garda Financiară, organe vamale).

3. Acordarea accesului la aplicația informatică care valorifică informațiile fiscale conținute în Declarația informativă privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul național (D394) personalului de la nivelul DGFP județene și DGAMC din cadrul Compartimentelor de schimb internațional de informații, pentru obținerea acelorași informații care pot fi obținute la ANAF – aparat central pentru edificarea asupra realității și legalității operațiunilor societăților comerciale cu sediul în alte județe.

4. Efectuarea unei analize de către ANAF pentru stabilirea unor compartimente corespondente activității DGIF, din cadrul structurilor teritoriale, astfel încât DGIF să aibă toate condițiile pentru culegerea de informații fiscale și de identificare pertinentă a riscului fiscal legat de TVA adaptat la specificul structurilor administrative respective, dar și să poată monitoriza efectele punerii în aplicare a rezultatelor analizelor de risc efectuate în vederea îmbunătățirii acestora.

Activitatea de control realizată de Garda Financiară

1. Concentrarea activității Gărzii Financiare la efectuarea de verificări factice a operațiunilor și tranzacțiilor comerciale pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale în vederea îndeplinirii obiectivului principal al Gărzii Financiare.

2. Identificarea și stabilirea unor mecanisme de previzionare a formelor noi de fraudare a TVA în vederea prevenirii acestora.

3. Asigurarea transferul tuturor datelor și informațiilor fiscale relevante către celelalte structuri din cadrul ANAF, atât către Direcția Generală de Informații Fiscale, Activitatea de Inspecție Fiscală, Autoritatea Națională a Vămilelor, servicii de rambursare TVA, gestiune dosare fiscale etc.

4. Întocmirea unor proceduri de control intern referitoare la inițierea unor verificări urmare unor autosesizări formulate de comisarii Gărzii Financiare care să elimine caracterul subiectiv și lipsit de substanță al unor controale și să conducă la identificarea de fapte de evaziune fiscală.

5. Acordarea de către ANAF a accesului nelimitat și rapid al comisarilor Gărzii Financiare la toate aplicațiile informatice deținute de ANAF în vederea stabilirii riscului fiscal.

Activitatea de control realizată de organele vamale

Asigurarea transferului tuturor datelor și informațiilor fiscale relevante către celelalte structuri din cadrul ANAF, atât către Direcția Generală de Informații Fiscale, Garda Financiară, Activitatea de Inspecție Fiscală, servicii de rambursare TVA, gestiune dosare fiscale etc.

C. Alte recomandări privind activitatea ANAF

Implementarea unei aplicații informatice pentru monitorizarea activității de executare silită, care să permită verificarea respectării termenelor legale prevăzute pentru fiecare etapă din activitatea de executare silită și care să facă posibilă raportarea în timp real a acțiunilor întreprinse de fiecare organ fiscal și a încasărilor realizate.

Direcția Generală de Tehnologia Informațiilor (DGTI): Constituirea unei baze de date la nivel național referitoare la contribuabilii care dețin drepturi de rambursare, precum și la creditorii acestora, necesară identificării relațiilor dintre aceștia în scopul înființării popririlor pe venituri, respectiv al verificării valorii sumelor notificate față de nivelul obligațiilor bugetare ale cesionarilor conform art. 4 (10) din OPANAF nr. 1308/2009.

Direcția Generală Juridică (D.G.J.): Constituirea unui sistem informațional pentru problematica juridică și crearea unei baze de date și/sau programe informatice în cadrul Direcției Generale Juridice, care să cuprindă toate informațiile rezultate din activitatea juridică desfășurată la nivelul întregului aparat al ANAF, atât central, cât și din teritoriu.

Direcția Generală de Organizare și Resurse Umane:

1. Întocmirea și implementarea unor proceduri referitoare la calculul costului administrării creanțelor fiscale și urmărirea obținerii unui cost uniform la nivel de structuri teritoriale din punct de vedere al veniturilor salariale, dar și necesitatea menținerii sau desființării unor AFP.

2. Structurile de conducere a ANAF vor evalua volumul de activitate desfășurată de fiecare organ teritorial de administrare fiscală (DGFP) și a AFP din cadrul acestora în vederea stabilirii unui standard de necesar de personal, pe tipuri de activități, în funcție de numărul contribuabililor administrați, dar și menținerii sau desființării unor administrații financiare pentru care nu pot fi aplicate standardele astfel determinate.

3. Realizarea unui program de formare profesională pentru funcționarii publici pe linia administrării și controlului TVA.

Direcția Generală de Audit Public Intern: DGAPI se va implica în verificarea cu prioritate a modului de respectare a legalității în cazul rambursărilor de TVA și a modului de realizare a funcției de control a ANAF în cazul acestui impozit.

LISTA GRAFICELOR

Figura nr. 1 - Cadrul instituțional privind administrarea fiscală a TVA.....	1
Figura nr. 2 - Veniturile bugetare din TVA realizate în perioada 2000-2009.....	7
Figura nr. 3 - Indicatorii privind estimarea și realizarea veniturilor din TVA în perioada 2000-2009.....	8
Figura nr. 4 - Situația comparativă între prevederile bugetare inițiale și încasările efective de TVA în perioada 2000-2009.....	8
Figura nr. 5 – Situația comparativă între prevederile bugetare definitive și încasările efective de TVA în perioada 2000-2009.....	9
Figura nr. 6 - Evoluția veniturilor din TVA (% din PIB).....	10
Figura nr. 7 - Veniturile colectate de ANAF la Bugetul General Consolidat raportat la PIB (%)..	11
Figura nr. 8 - Veniturile colectate de ANAF la Bugetul de Stat raportat la PIB (%)	11
Figura nr. 9 - Ponderea TVA în totalul veniturilor Bugetului General Consolidat	12
Figura nr. 10 - Ponderea veniturilor din TVA în totalul veniturilor colectate de ANAF la Bugetul General Consolidat și Bugetul de Stat.....	12
Figura nr. 11 - Evoluția veniturilor Bugetului General Consolidat (% PIB).....	13
Figura nr. 12 - Ponderea încasărilor ANAF în totalul veniturilor Bugetului General Consolidat..	13
Figura nr. 13 - Evoluția veniturilor din TVA (% din PIB).....	14
Figura nr. 14 - Evoluția creanțelor bugetare din TVA în executare silită	16
Figura nr. 15 - Situația privind numărul de contribuabili administrați per post ocupat, la nivelul DGFP județene, în anul 2009	40
Figura nr. 16 - Situația privind numărul de contribuabili per inspector din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, la nivelul structurilor subordonate ANAF	41