

UNIVERSITATEA LIBERĂ INTERNAȚIONALĂ DIN MOLDOVA

**Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 336.22:351.713(498)(043.3)**

STOICA CARMEN

**DEZVOLTAREA MANAGEMENTULUI IMPOZITELOR ȘI
TAXELOR ÎN ADMINISTRAREA FISCALĂ A AGENȚILOR
ECONOMICI DIN ROMÂNIA DUPĂ ADERARE LA UNIUNEA
EUROPEANĂ**

**521.03 - ECONOMIE ȘI MANAGEMENT ÎN DOMENIUL DE
ACTIVITATE**

Teză de doctor

Conducător științific:

**BLAGORAZUMNAIA Olga,
dr. în economie, conf. univ.**

Autor:

CHIȘINĂU, 2016

© Stoica Carmen, 2016

CUPRINS

ADNOTARE	5
АННОТАЦИЯ	6
ANNOTATION	7
LISTA ABREVIERILOR.....	8
INTRODUCERE	9
1. BAZELE TEORETICO-METODOLOGICE ALE GESTIUNII PROCESELOR FISCALE	17
1.1. Evoluția abordărilor teoretice asupra dezvoltării managementului relațiilor fiscale prin prisma impozitelor și taxelor	17
1.2. Principii și metode de administrare fiscală a impozitelor și taxelor	29
1.3. Elaborarea sistemului managementului impozitelor și taxelor ca element al politicii fiscale statale	43
Concluzii la capitolul 1.....	55
2. REGLEMENTAREA RELAȚIILOR FISCALE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ.....	57
2.1. Dezvoltarea managementului fiscal integraționist în sistemul Comunității Europene	57
2.2. Tipurile principale de impozite ale statelor-membre ale Comunităților Europene	69
2.3. Reglementarea raporturilor fiscale prin corelarea normelor integraționiste și naționale.....	79
Concluzii la capitolul 2.....	83
3. DEZVOLTAREA SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ ÎN ROMÂNIA ȘI REPUBLICA MOLDOVA	85
3.1. Modernizarea instituțiilor fiscale din România și Republica Moldova în cadrul reorganizării sistemului administrării fiscale	85
3.2. Dezvoltarea tehnologiilor informaționale – metodă de modernizare a managementului fiscal	96
3.3. Stimularea financiară a angajaților și a eficienței administrării fiscale	107

Concluzii la capitolul 3.....	121
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....	124
BIBLIOGRAFIE	130
ANEXE	141
Anexa 1. Organigrama Agenției Naționale de Administrare Fiscală	141
Anexa 2. Notificare generală de achiziții.....	142
Anexa 3. Criteriile de evaluare a eficienței activității organelor fiscale	144
Anexa 4. Metodologia sondajului.....	150
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....	151
CURRICULUM VITAE	152

ADNOTARE

Numele și prenumele autorului: Stoica Carmen

Titlul tezei: Dezvoltarea managementului impozitelor și taxelor în administrarea fiscală a agenților economici din România după aderare la Uniunea Europeană

Gradul științific solicitat: Teză de doctor în economie

Localitatea, anul perfectării tezei: Chișinău, 2016

Structura tezei: introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 159 titluri, 4 anexe, 128 pagini de text de bază, 15 figuri, 10 tabele

Rezultate obținute: 10 lucrări științifice

Cuvine cheie: politică fiscală, management fiscal, relații fiscale, sistem fiscal, impozite, taxe, impozit pe venit, impozit pe moștenire, impozit pe valoare adăugată, accize, administrare, gestiune, abordări, principii, metode, reglementare, inspecție, control fiscal, inspecție, stimulare financiară, tehnologii informaționale, contribuabili, etc.

Domeniul de studiu: economie și management în domeniul de activitate

Scopul și obiectivele tezei constau în elaborarea sistemului științific fundamental al administrării fiscale prin dezvoltarea bazei teoretice și abordărilor metodice față de organizarea, elaborarea îndrumărilor și recomandărilor metodice privind sporirea calității și eficienței administrării fiscale în România.

Noutatea și originalitatea științifică constă în îmbinarea într-un complex unic, gruparea și completarea principiilor și metodelor administrării fiscale, argumentarea științifică a componentelor structurale a sistemului managementului fiscal, determinarea sarcinilor de bază a managementului fiscal de stat, soluționarea cărora permite creșterea eficienței gestiunii proceselor fiscale, dezvoltarea sistemului și mecanismului fiscal; analiza comprehensivă a domeniului normativ care stă la baza managementului fiscal integraționist în sistemul CE, elaborarea sistemului de măsurare a rezultatelor activității organelor fiscale, elaborarea sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale teritoriale și propunerea și fundamentarea direcțiilor și căilor de modernizare a organelor fiscale.

Problema științifică importantă soluționată constă în reconceptualizarea noțiunii „tehnică de control fiscal”, ceea ce a contribuit la elaborarea mecanismului și algoritmului acțiunilor de control și încasare ale organelor fiscale asupra contribuabililor – datori, care necesită bază legislativă, elaborarea sistemului de măsurare a rezultatelor activității organelor fiscale, în vederea aplicării sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale teritoriale.

Semnificația teoretică a lucrării: Veridicitatea științifică și validitatea rezultatelor argumentate în prezenta lucrare, constau în faptul că toate cercetările teoretice, elaborările și realizările practice sunt bazate pe instrumente analitice cunoscute în mediul științific (legi, regulamente, metode, modele, algoritmi) și în domeniile tradiționale: matematice și economice.

Valoarea aplicativă a lucrării constă în importanța materialelor consultate, expuse și valorificate în teză, cât și în contribuția proprie a autorului, care pot fi utilizate de către ANAF, manageri, experți, specialiști, cadrele didactice și academice din domeniul de investiție.

Implementarea rezultatelor științifice: Subiectele științifice ale cercetării și-au găsit aplicația la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați.

АННОТАЦИЯ

Фамилия, имя автора: Стойка Кармен

Название диссертации: Развитие налогового администрирования в управлении сборов налогов в экономических агентствах Румынии после вступления в Европейский Союз

Научная степень: доктор экономических наук

Место, год защиты диссертации: Кишинев, 2016

Структура работы: введение, три главы, выводы и рекомендации, 159 источников библиографии, 4 приложений, 128 страниц основного текста, 15 рисунков, 10 таблиц

Результат исследования: 10 научных статей

Ключевые слова: налоговая политика, управление финансами, финансовые отношения, налоговая система, налоги, налог на прибыль, налог на наследство, налог на добавленную стоимость, акцизы, администрация, управление, подходы, принципы, методы, регулирование, контроль, налоговый контроль, осмотр, финансовые стимулы, информационные технологии, налогоплательщики, и т.д.

Специальность: экономика и менеджмент в бизнесе

Цель и задачи диссертации состоят в разработке фундаментальной научной системы налогового администрирования путем разработки теоретических и методологических подходов, разработка методологических рекомендаций по улучшению качества и эффективности налогового администрирования в Румынии.

Научная новизна и оригинальность состоит в объединении в уникальные группы, и формирование принципов и методов налогового администрирования, научной аргументации структурных компонентов системы государственного налогового администрирования, определяющих основные задачи государственного налогового управления, решения которых обеспечит рост эффективности администрирования налогов, а также развитие механизма и налоговой системы; комплексный анализ нормативов налогового управления в процессе интеграции в ЕС, создание системы оценки результатов деятельности налоговых органов, разработки мотивационных систем сотрудников территориальных налоговых органов; обоснование основных направлений модернизации налоговых органов.

Решение научной проблемы состоит в переосмыслении концепции механизма развития "налогового контроля" и создание алгоритма контроля за сбором налогов налогоплательщиков – должников, основываясь на законодательной базе, что будет способствовать созданию системы оценки результатов деятельности налоговых органов, применяя мотивационные системы оплаты труда и стимулирования сотрудников территориальных налоговых органов.

Теоретическая значимость работы. Определяется возможностью использования результатов в качестве дополнения к аналитическим инструментам (законы, постановления, методы, модели, алгоритмы) в налоговом администрировании; выявлении приоритетов мотивационных систем оплаты труда и стимулирования сотрудников территориальных налоговых органов.

Практическая значимость работы заключается в использовании структурных компонентов системы государственного налогового администрирования, которые обеспечат рост эффективности администрирования налогов и стимулирования сотрудников территориальных налоговых органов.

Внедрение научных результатов: теоретические и методологические положения, разработанные в данной работе представлены территориальной администрации Государственных Финансов Галац.

ANNOTATION

Author's name: Stoica Carmen

Title: Developing the management of taxes in tax administration agencies in Romania economic after European Union accession

Scientific degree applied: Doctor in Economy

Town, year of thesis: Kishinev, 2016

Strucuture of thesis: introduction, three chapters, general conclusions and reccomandations, bibliographical list of 159 titles, 4 appendix, 128 pages text base, 15 figures, 10 tables

Further results: 10 scientific thesis

Key words: fiscal policy, fiscal management, fiscal relations, fiscal system, taxes, duties, income taxes, inheritance taxes, value added taxes, excises, administration, bookkeeping, aproaches, principles, methods, reglementations, inspection, fiscal controll, fiscal stimulation, informational techonologies, contributors, etc.

Field of study: economics and management in the business

The purpose and objectives of this thesis are in creation of fundamental scientific system of fiscal administration through development of theoretical basis and throughly approaches on organisation, guiding and reccomandation regarding quality improvment and growing the efficiency of fiscal administration in Romania.

The scientific novalty of this thesis is consisting of an unic concept, completing the actual principles and methods of fiscal administration, new scientifical arguments of actual system, reconsidering the basic atributes of fiscal management system, new solutions for growing the efficiency of fiscal proceeds, developing the fiscal system; a profound analyse of legall system regarding correlation with CE, ellaboration of measurable results of fiscal activity, ellaboration of new methods of remuneration and cointeresting the personell from teritorial fiscal organs and proposals for modernising the actuall fiscal institutes.

An important scientific problem resolved in this thesis is the new proposal of „fiscal controll technologies”, creation of an mechanism and logarithm for actions of controll and collection from contributors with debts that requires legall basis, ellaboration of new methods of remuneration and cointeresting the personell from teritorial fiscal organs.

Theoretical importance of this thesis is the authenticity and validity of the results with strong arguments as a result of an ellaborate research both in theory and practice as well, based on analitical methods well known in this area of activity (laws, regulations, methods, models and so on) and traditional ones such as mathemetics and economy studies.

The applied value of this thesis is due to the consulting of high reccomended materials, inserted also in this work but with the author interpretation and new ideas generated that can be applied bu fiscal institutions, managers, experts, teachers and other professinal categories.

Implementation of scientific results of actuall thesis was done in County Public Finance from Galati.

LISTA ABREVIERILOR

ANAF - Agenția Națională de Administrare Fiscală,
ANV - Autoritatea Națională a Vămiror,
BM – Banca Mondială,
CE – Comunitatea Europeană,
CECO- Comunitatea Europeane a Cărbunelui și Oțelului,
DGRFP - Direcțiile Generale Regionale ale Finanțelor Publice,
DGAMC - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,
FMI – Fondul Monetar Internațional,
IMM – întreprinderi mici și mijlocii,
INS – Institutul Național de statistică,
IT – Tehnologii informaționale,
PIB – Produsul intern brut,
REM – remunerarea muncii inspectorului
TIC – tehnologia informației și comunicației,
TVA – Taxa pe valoare adăugată,
TVC – tariful vamal comun,
SUA - Statele Unite ale Americii,
UE – Uniunea Europeană.

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța problemei abordate. Uniunea Europeană a devenit o asociere interguvernamentală unică, diferențiindu-se semnificativ de organizațiile internaționale tradiționale prin instrumentele constitutive, obiective, principii, sistemul administrativ și competențele acestuia. Uniunea, care nu are analogii în lume, a acumulat în sine particularități de stat și confederații, precum și organizații internaționale. În cadrul UE are loc o incursiune dificilă a formelor și metodelor de organizare în activitatea întregului mecanism instituțional.

Procesul de integrare economică europeană a României presupune integrarea pozitivă a ramurilor, subramurilor și instituțiilor de drept, inclusiv aplicarea în propria legislație a sistemului de norme comunitare care include inclusiv și impozitele și taxele.

Etapa contemporană de dezvoltare a relațiilor economice se caracterizează printr-o aprofundare a relațiilor inter-statale în domeniul producției de bunuri, prestării serviciilor, precum și apariției noilor instrumente financiare care forțează statele Uniunii Europene să procedeze la investiții și atragere de capital în vederea obținerii pozițiilor dominante pe piețe, să includă în procesul de concurență internațională economiile naționale, atragerea de capital și investiții. În acest caz, integrarea statelor în sistemul financiar mondial, conduce la existența unei concurențe între ele și implicit între sistemele și regimurile fiscale ale acestora. În cadrul concurenței dintre diferitele companii implicate în sistemul relațiilor economice se poate acumula experiență negativă de utilizare a avantajelor fiscale din diferite țări, existând astfel posibilitatea de manipulare din cauza lacunelor din legislațiile naționale care pot duce la evaziuni fiscale.

În contextul globalizării, statele Uniunii Europene au început să se mobilizeze în direcția unificării sistemelor juridice, administrative de integrare, și de armonizare a funcțiilor de reglementare în domeniul fiscal.

Astfel, în prezent, există necesitatea cercetării științifice a modernizării economiei României, a formelor și metodelor de gestionare a dezvoltării economice inovaționale. În condițiile actuale efectul pozitiv al modernizării economiei se află în dependență directă cu gestionarea științific justificată a impozitelor. Statul, determinînd direcțiile de modernizare a economiei, are nevoie de recomandări practice în ceea ce privește modernizarea funcțiilor administrării fiscale. Din această cauză cercetările științifice de aplicare a formelor și metodelor de gestionare a proceselor de impozitare în condițiile modernizării inovaționale a economiei românești capătă o importanță deosebită. Specificul procesului de impozitare, importanța acestuia pentru economia țării dictează necesitatea separării managementului fiscal într-o ramură aparte de cunoaștere științifică, care se bazează pe strategia fiscală clară a statului în cadrul formării sistemului eficient de administrare fiscală.

În etapa contemporană de dezvoltare are loc transformarea social-economică a societății, însoțită de modernizarea institutelor de stat. Procesele menționate sunt imposibile fără cheltuieli de stat care să asigure veniturile acestora. Veniturile principale în România sunt constituite din impozitele și taxele care se varsă în buget urmare sistemului de administrare a acestora, acestea probleme au fost parțial analizate în lucrările savanțelor autohtoni Alexandru F., Badescu I., Brezeanu P.

Calitatea managementul impozitelor influențează măsurile administrative de organizare, efectuate în scopul perfecționării impozitării și este totodată o condiție în realizarea cu succes a politicii fiscale a statului. Existența unor neajunsuri în sistemul de gestionare a vărsămintelor contribuie la extinderea posibilităților de sustragere de la plata impozitelor precum și trecerea afacerii, a businessului, în sectorul tenebru al economiei, formării de datorii considerabile către bugete, ceea ce conduce la necesitatea adoptării unor măsuri eficiente orientate spre sporirea rentabilității și eficacității sistemului de administrare fiscală. Sistemului de administrare fiscală a fost cercetată de savanți autohtoni și din Republica Moldova așa ca Brezeanu P., Simon I., Celea S., Chițan Valeriu Blagorazumnaia Olga, Călugăreanu I., Manole T., Tcaci C.

Una dintre problemele principale ale gestionării proceselor de impozitare este centralizarea lui excesivă (formal fiind decentralizate) și orientarea fiscală. Administrarea fiscală reprezintă în sine un complex întreg de măsuri interdependente de gestionare a procesului de impozitare, în cazul căreia raporturile dintre stat și societate în persoana contribuabilului vor purta caracter nu pur formal, ci vor fi în esența sa raporturi economice și de parteneriat, ce au fost reflectate în lucrările savanților Dwivedi D.N., Jenkins G.P., Chun-Yan Kuo, Gangathar P., Jimenez A. J. M. Towards, Monnet J.

În condițiile de dezvoltare economică inovațională este perceptibilă necesitatea examinării ulterioare a problemelor teoretico-metodice ale administrării procesului de gestiune a impozitării, ceea ce determină actualitatea, scopul, sarcinile și obiectul cercetării de disertație.

Reforma actuală în sistemul de administrare a impozitelor și taxelor și politica realizată prevede schimbarea rolului controalelor fiscale, sporirea rentabilității și eficacității acestora, precum și cointeresarea și implicarea angajaților organului fiscal în sporirea calității administrării fiscale.

Cele expuse mai sus aduc în actualitate necesitatea perfecționării administrării impozitelor și taxelor, necesitatea căutării de noi căi de soluționare a problemelor. Acestea au condiționat alegerea temei tezei și a determinat scopurile și sarcinile.

Scopul și obiectivele tezei. Scopul tezei de doctor constă în elaborarea sistemului științific fundamental al administrării fiscale prin dezvoltarea bazei teoretice și abordărilor

metodice față de organizarea, elaborarea îndrumărilor și recomandărilor metodice privind sporirea calității și eficienței administrării fiscale în România.

Scopul a condiționat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective a tezei**:

- Evoluția abordărilor managementului fiscal în contextul impozitelor și taxelor în sistemul de raporturi fiscale;
- elaborarea principiilor și metodelor administrării fiscale;
- conturarea și descrierea sistemului de management fiscal ca element al politicii fiscale;
- cercetarea dezvoltării managementului fiscal integraționist în sistemul Comunității Europene;
- clasificarea și caracteristica principalelor tipuri de impozite a statelor-membre ale Uniunii Europene;
- examinarea relațiilor de reglementare a raporturilor fiscale, prin corelarea nomelor integraționiste și naționale;
- analiza implementării Strategiei de modernizare a organelor fiscale, ținând cont de specific și stabilirea direcțiilor prioritare de dezvoltare;
- cercetarea problemelor legate de utilizarea tehnologiilor de control a impozitelor și elaborarea căilor de soluționare al acestora;
- Efectuarea propunerilor privind legiferarea dreptului organelor fiscale de a încheia acorduri de înțelegere pe cale amiabilă între administrația fiscală și contribuabil, până a se ajunge la litigiile în judecată.
- elaborarea sistemului de stimulare financiară a organelor fiscale și angajaților acestora.

Noutatea științifică constă în elaborarea modalităților de dezvoltare al managementului impozetelor și taxelor în administrarea fiscală, direcții de modernizare a instituțiilor fiscale în cadrul reorganizării sistemului fiscal pe exemplul managementului fiscal al Uniunii Europene și rezidă în:

- concretizarea noțiunii de administrare fiscală, completate funcțiile prin intermediul cărora se realizează scopurile și sarcinile administrării fiscale la fiecare nivel (de stat, regional și local);
- îmbinarea, gruparea și completarea într-un complex unic principiilor și metodelor administrării fiscale;
- argumentarea științifică a componentelor structurale ale sistemului managementului fiscal, dezvoltarea sistemului și mecanismului fiscal;

- elaborarea sistemului de măsurare a evaluării rezultatelor activității organelor fiscale; propunerea complexului de măsuri juridice, infrastructurale și administrative orientate pentru sporirea rentabilității activității de control și administrare a organelor fiscale;

- propunerea și fundamentarea direcțiilor și căilor de modernizare a organelor fiscale prin modernizarea schimbărilor metodelor (tehnologiilor) administrării fiscale; formarea bazei generale de date în cadrul regiunii;

- elaborarea mecanismului și algoritmului acțiunilor de încasare ale organelor fiscale în scopul forțării contribuabililor de a achita la timp și în cuantum integral a impozitelor la buget de către persoanele fizice.

Problema științifică importantă soluționată constă în reconceptualizarea noțiunii „tehnici de control fiscal” aplicative sistemului administrativ fiscal din România, ceea ce a contribuit la elaborarea mecanismului și algoritmului acțiunilor de control și încasare ale organelor fiscale asupra contribuabililor – datornici, care va duce la elaborarea sistemului de măsurare a rezultatelor activității organelor fiscale, în vederea aplicării sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale teritoriale.

Totodată, reieșind din faptul, că actualmente sistemul de stimulare a personalului administrației fiscale are multe neajunsuri, se propune de a determina valoarea remunerării muncii inspectorilor organelor fiscale teritoriale, care constă în stabilirea valorilor constante (salariul de funcție + gradul de calificare) la nivelul salariului mediu România și corectarea lui anuală (ținând cont de inflație), sau o dată în trei ani. În ceea ce privește partea a doua a salariului inspectorilor – cea variabilă, sunt propuse corectări, și anume stimularea inspectorilor din cele mai rezultative direcții de control, în scopul îmbunătățirii calității măsurilor de control și eficienței managementului fiscal. Criteriile existente de evaluare a eficienței activității inspectorului fiscal cuprinde insuficient rezultatele lucrului acestuia.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere:

1. Analizând evoluția abordărilor relațiilor fiscale expuse de economiști V. Petti, A. Smith, J.S. Keynes, etc și reflectate în teoriile economice principale, autorul expune propria definiția că impozitele constituie prețul specific, irațional și monopol al serviciilor funcționale a statului, la baza cărora se află cheltuielile de stat legate de reproducerea acestora, însă mărimea egală a impozitelor, ca noțiune de preț, se formează prin influența cererii la impozite și ofertei surselor de achitare al acestora (veniturilor și obiectelor pentru impozitare) în cadrul nivelului atins de dezvoltare a economiei.

2. Managementul fiscal de stat își găsește reflectare în metodele și formele administrării fiscale utilizate de către stat în conformitate cu politica fiscală realizată în țară. În teza de doctor autorul a sistematizat opiniile savanților cu privire la conținutul noțiunii

management fiscal, a prezentat legătura reciprocă și interdependența între noțiunile „administrarea impozitelor”, „administrarea fiscală” și „managementul fiscal”, a dedus și ilustrat sarcinile principale și funcționale ale managementului fiscal, precum și a propus examinarea managementului fiscal în condițiile de funcționare a statului și întreprinderilor din mediul de piață în două feluri: ca proces de adoptare a deciziei administrative și ca sistem de gestiune.

3. În baza prevederilor acordurilor de constituire a Comunității Europene, autorul argumentează concluzia că baza abordării juridice a politicii fiscale va continua să fie determinată de principiile armonizării, proporționalității și subsidiarității, presupunând reglementarea din punct de vedere al eficienței raportul de integrare și de reglementare națională.

4. Analiza comparativă, a surselor de reglementare fiscală a statelor-membre UE, efectuată în teză, arată că, chiar și întrebările comune, cum ar fi bazele sistemului fiscal și jurisdicția fiscală a autorităților centrale și locale, sunt stipulate diferit în Constituție și cu atât mai mult concretizate în legislația în vigoare. Prin urmare, eficiența reglementărilor fiscale europene va depinde în mare măsură de corelația normelor integraționale și naționale în normele fiscale a UE și statelor membre. Autorul ajunge la concluzia că reglementările fiscale europene sunt un instrument eficient de asigurare a stabilității și justiției relațiilor reglementate doar în baza principiilor proporționalității și subsidiarității.

5. Raportul normelor integraționale și naționale cu privire la obiectul de reglementare este determinat de competența de impozitare a instituțiilor comunitare și a statelor membre. Obiectul normelor fiscale în UE sunt relațiile sociale ce apar în legătură cu impozitele, care determină condițiile de funcționare a pieței unice și sunt principalele tipuri de venituri ale sistemului "resurse proprii", formându-se mai întâi de toate din impozitele indirecte. În teză este determinat abordarea generală a corelației dintre normele integraționale și naționale care reglementează impozitele indirecte și care pot fi reprezentate după cum urmează: taxele sunt stabilite prin actele instituțiilor Uniunii Europene, iar consecutivitatea calculării și colectării se efectuează în corelare cu normele integraționale și naționale. Probleme de răspundere pentru infracțiunile fiscale sunt, de obicei, reglementate prin lege de către statele membre.

6. noțiunea „tehnici de control fiscal”, care reprezintă ansamblul metodelor și tehnicilor (mecanism) de activitate cu contribuabilii, orientate spre sporirea calității managementului fiscal în țară.

7. În scopul îndeplinirii măsurilor privind achitarea la timp și în totalitate a impozitelor la buget de către persoanele fizice a fost elaborat mecanismul și algoritmul acțiunilor de încasare ale organelor fiscale, care presupune încasarea incontestabilă a mijloacelor bănești din conturile personale deschise la banci de către contribuabilii– datornici; necesită bază legislativă;

În opinia autorului, mecanismul propus :

-conduce la creșterea eficienței activităților de control ale autorităților fiscale și calitatea administrației fiscale;

-asigura o creștere semnificativă a veniturilor;

- rezolva problema cu debitorii rău platnici, care au datorii de mai mulți ani;

- crește numărul de contribuabili onești;

- economisește resursele bugetare pentru litigiile de judecată;

- elimina problemele întâmpinate de către persoanele fizice (care din anumite motive nu plătesc taxe), la frontiera vamală, la ieșirea din România.

8. Sistemul privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale teritoriale, conform căruia suma generală de remunerare a muncii angajatului include în sine o valoare constantă care se compune din salariul de funcție și adaosuri pentru gardul de calificare, stabilit la nivelul salariului mediu, precum și adaosului variabil de stimulare calculat (sau necalculat) în conformitate cu sistemul de rating propus, pentru stimularea inspectorilor, orientat spre rezultate calitative.

Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării. Teza se impune prin elaborarea și dezvoltarea metodologică a managementului impozitelor taxelor în administrarea fiscală a agenților economici din România ca formă de gestiune al acestora, precum și aprofundarea și sistematizarea opiniilor științifice în domeniul dezvoltării managementului fiscal. De asemenea justifică poziția că gestiunea proceselor fiscale la nivel de stat necesită perfecționarea managementului relațiilor fiscale ca element al politicii fiscale.

Suportul metodologic și științific în realizarea prezentei teze a pornit de la o serie de documentări directe și indirecte de cunoaștere a realității utilizând, în acest scop, un ansamblu de metode clasice de cercetare, precum: observația, analiza (calitativă, cantitativă, istorică), sinteza, inducția și deducția, comparația, metoda tratării sistemice, monografică, statistică, modelarea economico-matematică, respectiv, utilizarea metodelor grafice, figurilor și tabelelor în expunerea și redarea, completă și complexă, a fenomenelor și a proceselor economice studiate.

Suportul teoretic al cercetării s-a axat pe studierea unor lucrări științifice importante în domeniul economiei și managementului, în particular, cele cu referire la administrarea fiscală și a problemelor actuale din finanțele publice. Un considerabil suport teoretic în procesul de studiere a temei au servit lucrările unor savanți și economiști notorii naționali și străini, cum ar fi: Adam Smith, David Ricardo, J.M. Keynes, Fr. List, Gh. Nicolaescu, N. Dobrotă, D. Florescu, N. Sută, D. Șaguna, G. Ulian.

Analiza literaturii specifice în domeniul managementului fiscal a demonstrat, că actualmente, studierea sistematică a problemelor managementului fiscale în țara noastră se află la etapa de formare, decurge activ procesul de acumulare a informației pe marginea problemei

examine, se creează baza pentru studierea ei aprofundată și elaborează teorii și practici ulterioare. Problemele metodologice și de organizare sunt reflectate insuficient, atenție puțină a fost acordată principiilor și metodelor administrării fiscale, sunt studiate în măsură insuficientă direcțiile de sporire a calității acesteia, necesită dezvoltare problemele stimulării financiare a rentabilității și eficienței managementului fiscal și a verificărilor de impozite.

Printre lucrările studiate, o cotă esențială a venit celor care au contribuit la crearea și dezvoltarea unei baze teoretice importante referitoare la asigurarea formării și dezvoltării sistemului și a managementului fiscal la nivel național și internațional, problemelor controlului fiscal, actele normative și juridice ce reglementează aspectele organizării de stat a administrării fiscale, precum și publicațiile tematice în presa periodică, materiale conferințe și seminarii științifice..

Importanța practică a lucrării constă în aceea, că prevederile teoretice și practice sunt aduse până la elaborări concrete aplicative, care acordă posibilitate reală organelor legislative și executive să întreprindă măsuri concrete orientate pentru sporirea eficienței sistemului administrării fiscale din România. Metodele propuse de sporire a rentabilității activității de control, precum și de elaborare în domeniul stimulării financiare a angajaților pot fi utilizate nemijlocit în activitatea organelor fiscale.

Valoarea aplicativă a lucrării rezidă în importanța materialelor consultate, expuse și valorificate în teză, cât și în contribuția proprie a autorului, care pot fi utilizate de către:

1. ANAF: luarea în calcul a sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale teritoriale; utilizarea mecanismului și logaritmului acțiunilor de control și încasare ale organelor fiscale, care necesită bază legislativă;
2. Manageri și experți: preluarea conceptelor teoretice privind managementul fiscal și analiza comprehensivă a domeniului normativ care stă la baza managementului fiscal integraționist în sistemul CE.
3. Mediul științific, didactic și academic: informația sistematizată poate fi utilizată în activitatea didactică la predarea cursurilor generale și speciale în domeniul managementului fiscal precum "Fiscalitate", "Fiscalitate și Legislație", "Management fiscal", "Finanțe publice", "Drept fiscal".

Aprobarea rezultatelor. Poziția autorului vis-à-vis de abordările teoretico-metodologice și practice elaborate în lucrare a fost expusă la nivel de conferințe internaționale în Kazahstan 2011, mese rotunde, seminarii și forumuri științifice organizate la ULIM 2012 „Dezvoltare socio-economica a societății în condițiile globalizării”, ASEM 2014 “Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” și în România conferința Internațională „Probleme actuale ale economiei globale” la universitatea "Ovidius" din Constanța 2015.

Sumarul compartimentelor tezei. Teoriile economice și manageriale, aferente domeniului fiscal, precum și diversitatea modelelor de studiu asupra politicilor și managementului fiscal, ne-a determinat în alegerea temei de cercetare și în structurarea lucrării în următoarele compartimente: introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie și anexe.

În **Introducere**, au fost justificate actualitatea și importanța temei de cercetare, domeniul de cercetare, suportul metodologic și științific, suportul informațional, respectiv a fost expus gradul de studiere al temei în lucrările savanților autohtoni și străini, au fost formulate scopurile și obiectivele propuse spre realizare, a fost identificată problema științifică soluționată și valoarea aplicativă a temei de cercetare, totodată, fiind puse în evidență noutatea științifică și nivelul de implementare al rezultatelor obținute.

Primul capitol – Bazele teoretico-metodologice ale gestionării proceselor fiscale – reflectă evoluția abordărilor teoretice asupra dezvoltării gestiunii relațiilor fiscale, principii și metode de administrare fiscală a impozitelor și taxelor, sunt generalizate elaborările sistemului managementului impozitelor și taxelor ca element al politicii fiscale statale.

Capitolul al doilea – Reglementarea relațiilor fiscale în Uniunea Europeană – este apreciată dezvoltarea managementului fiscal integraționist în sistemul Comunității Europene, tipurile principale de impozite ale statelor-membre ale Comunităților Europene și de asemenea se arată specificul reglementării raporturilor fiscale prin corelarea normelor integraționiste și naționale.

Capitolul al treilea – Dezvoltarea sistemului de administrare fiscală în România – este descrisă modernizarea instituțiilor fiscale în cadrul reorganizării sistemului administrării fiscale, dezvoltarea tehnologiilor informaționale – metodă de modernizare a managementului fiscal, stimularea financiară a angajaților și a eficienței administrării fiscale.

În **concluzii generale și recomandări** sunt sintetizate principalele rezultate ale investigațiilor.

Cuvinte-cheie: politică fiscală, management fiscal, relații fiscale, sistem fiscal, impozite, taxe, impozit pe venit, impozit pe moștenire, impozit pe valoare adăugată (TVA), accize, administrare, gestiune, abordări, principii, metode, reglementare, inspecție, control fiscal, inspecție, stimulare financiară, tehnologii informaționale, contribuabili, etc.

1. BAZELE TEORETICO-METODOLOGICE ALE GESTIUNII PROCESELOR FISCALE

1.1. Evoluția abordărilor teoretice asupra dezvoltării managementului relațiilor fiscale prin prisma impozitelor și taxelor

Înțelegerea esenței administrării fiscale depinde de înțelegerea esenței impozitului (lat. *impositum*, după fr. *Impôt*). Conform dicționarului economic și financiar impozitul este definit ca plată obligatorie, stabilită prin lege, pe care cetățenii, întreprinderile etc. o varsă din venitul lor în bugetul statului, în conformitate cu anumite norme de impunere, contribuție. Plata impozitului se efectuează în cuantumul și la termenele precis stabilite prin legislația în vigoare. Iar esența impozitului presupune perceperea de către stat în folosul societății a unei părți din produsul intern brut în formă de cotizație obligatorie.

Așadar, trăsăturile principale ale impozitului sunt [6, p.141]:

- Obligativitate - plata nu este benevolă, ci are caracter obligatoriu pentru toate persoanele care obțin venituri sau dețin bunuri din categoria celor supuse impozitării conform legilor în vigoare.
- nerambursare individuală - prelevările de impozite la fondurile publice de resurse financiare se fac cu titlu definitiv și nerambursabil.
- înstrăinarea mijloacelor bănești, care aparțin organizațiilor și persoane fizice cu drept de proprietate, dispunere economică sau administrare operativă.
- orientare pentru asigurarea financiară a activității statului.

O astfel de percepere al esenței impozitului determină administrarea fiscală a impozitelor prin metode exclusiv imperative (statale de dispoziție) [7, p.192].

Modelele de sisteme fiscale s-au schimbat în dependență de politica economică a statului. În continuare autorul va examina cele mai importante particularități ale dezvoltării științifice a impozitelor ca obiect de bază al administrării relațiilor fiscale pe exemplul României și Uniunii Europene, aplicativ și Republicii Moldova, evoluția abordărilor managementului fiscal în contextul impozitelor și taxelor în sistemul de raporturi fiscale este redat în Figura 1.1.

Sensul filosofic al noțiunii de impozit, în opinia autorului, constă în aceea că, impozitul intermediază procesul de colectivizare al unei părți din veniturile individuale (avere) necesare pentru dezvoltarea societății. Impozitul întruchipează însăși necesitatea unirii eforturilor (bunurilor, averii) indivizilor pentru efectuarea lucrărilor și cheltuielilor importante societății.

Impozitul se percepe în scopul acoperirii necesităților sociale, care se situează separat de necesitățile individuale ale contribuabilului concret.

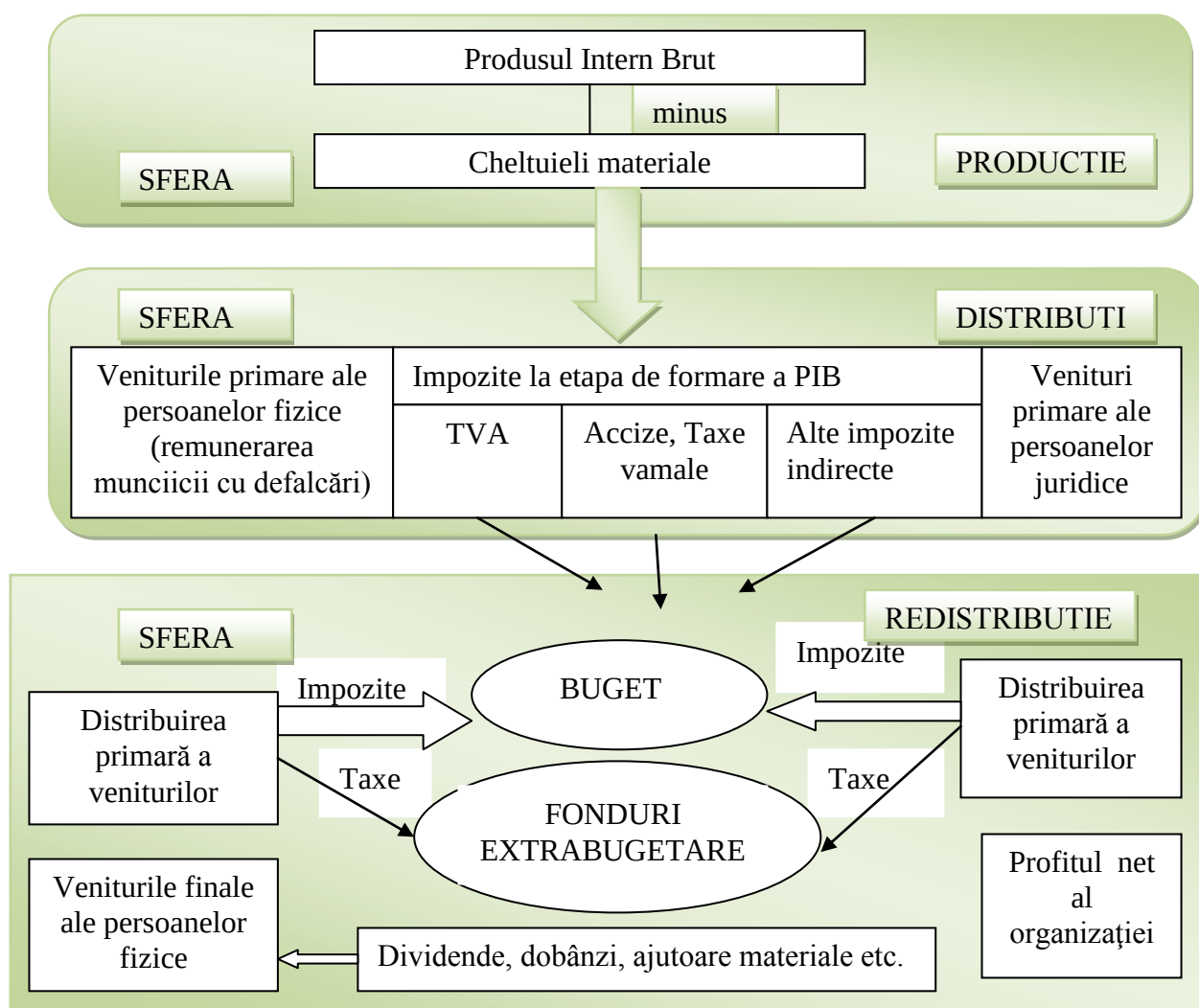


Fig.1.1. Formarea, distribuirea și redistribuirea impozitelor și taxelor în România și UE
Sursa: Elaborat de autor

În toate etapele existenței societatea umană a fost nevoită să-și unească eforturile pentru a se opune forțelor naturii, factorilor externi, pentru urbanizarea comună, întreținerea celor inapți de muncă și asigurarea multor altor necesități obștești.

De aici reiese sensul social al impozitului, care constă în deducerea necesităților individuale, de familie și grup la un nivel mai înalt – socializarea necesităților. Necesitatea de a fortifica eforturile de producere a necesităților social importante explică cauza inițială a existenței impozitului ca fenomen social necesar și util .

Din înțelegerea sensului filosofic al impozitului ca un proces de asigurare vitală a societății s-a dezvoltat esența economică a impozitării [41, p.80].

Esența economică a impozitului este determinată de întregul sistem al relațiilor comerciale (producție, distribuție, schimb și consum). Astfel, impozitul trebuie să existe, să stimuleze, prognozând direcția relațiilor de producție și nu să frâneze dezvoltarea lor.

Evoluția relațiilor fiscale își are începuturile în timpurile antice. Acestea se formau și se determinau sub forma unor legături cum este bunăvoința, plata lor adesea purtând un caracter sacral al obligației religioase (jertfiri, daruri); relațiile de stăpân-supus (de rudenie sau cu drept de putere – tribut, bir, contribuție etc.).

Constituirea conceptelor științifice despre impozite ca obiect al deciziilor administrative este reflectată în teoriile fiscale. Dezvoltarea evoluționistă a avut loc concomitent cu dezvoltarea diferitor direcții ale rațiunii economice, care reflectă schimbările în relațiile de producție și nivelul de participare a statului în procesul de reproducție [13, 42, 48].

Primele teorii fiscale au primit denumirea de atomistice și se bazau pe idea neimplicării statului în economie.

Inițial definiția impozitului și fundamentarea ei a fost prezentată de teoria schimbului, ulterior teoria satisfacției, teoria primei de asigurare și teoria impozitului - ca sacrificiu. În conformitate cu acestea individul, achită impozitul, sau își procură anumite bunuri de la stat (teoria schimbului), primește satisfacție (teoria satisfacției) de la bunurile civilizației, se asigură față de riscurile care apar în cazul dispunerii de ceva (teoria asigurării), oferă o parte din bunurile sale puterii procurându-și anumite beneficii (teoria sacrificării) [4, p.95]. La baza acestor teorii se află perceperea despre originea contractuală a statului.

În etapele timpurii de dezvoltare „impozitul” este distins ca circulație echivalentă a mijloacelor bănești de la individ la stat, care presupune existența unui anumit scop, și anume – acoperirea cheltuielilor concrete declarate pentru societate a statului.

Echivalența în relațiile fiscale a fost recunoscută în toate teoriile atomistice și teoriile tratatelor fiscale. Negarea echivalenței de către școala clasică a fost provocată, în opinia autorului, de perceperea „forței de muncă productive” de către clasicieni.

Producția materială și produsul acesteia, care capătă forma de marfă, și nu proprietatea intelectuală, informația, serviciul, know-how erau recunoscute de către ei cheltuieli de producție. De aceea, impozitul, care nu se încadra în noțiunile de echivalență, era scos în afara hotarelor. În perioada examinată impozitul subînțelegea percepere individuală fără echivalent a mijloacelor bănești, fie conform drepturilor celui mai influent, fie conform dreptului juridic aprobat având drept scop formarea fondului financiar utilizat pentru realizarea funcțiilor statale. Școala clasică nu nega schimbul în relațiile fiscale.

Din momentul apariției, statul și veniturile statale au suportat o evoluție considerabilă. Obligațiile naturale și taxele de diferite genuri existau din timpurile antice, dar odată cu dezvoltarea relațiilor marfă-bani ele au cedat locul impozitelor și taxelor bănești. Statul percepea în mod forțat de la supușii săi: taxe, bir și impozite.

Odată cu apariția statului de drept au început să apară și primele teorii despre stat.

În conformitate cu teoria statului polițist elaborată de I. Volkan, activitatea a statului era determinată în dependență de scopurile morale a omului [137].

Dezvoltarea filosofiei și economiei politice la sf. sec. XVIII a permis trecerea la următoarea etapă în știința despre stat. De la stat se pretindea recunoașterea intangibilă a demnității personale a cetățeanului, drepturile și libertățile lui. În diferite țări ale Europei, mai târziu și în România s-a inițiat elaborarea concepției statului de drept, iar modificările ulterioare în administrația de stat au influențat și asupra obiectului științei de stat. Denumirile anterioare „poliție” și „poliția bunăstării” și-au pierdut semnificația sa inițială. Pentru desemnarea complexului de funcții a statului, a început să fie utilizat termenul „activitate administrativă”, iar termenul „poliție” s-a păstrat doar pentru a evidenția activitatea statului cu privire la asigurarea siguranței cetățenilor și bunurilor.

Noile forme de producție au necesitat susținere, dar când ele s-au dezvoltat și consolidat, sistemul de reglementare și tutelă a devenit o povară, fapt ce a provocat proteste. În Franța, unde mercantilismul avea cele mai marginale forme, asemenea reacție s-a răsfârșit mai devreme și mai puternic [61, p.78].

Astfel, opiniile fiziocraților despre rolul statului reprezentau în sine o înțelegere extrem de nouă a sarcinilor și scopurilor acestuia.

Fiziocratul W. Petty considera, că neajunsul administrării de stat constă în faptul, că prea multe din ceea ce trebuie să fie reglementat de legi, obiceiuri străvechi și acorduri universale, sunt supuse reglementării prin lege. Aceasta a atribuit statului funcții importante de asigurare a utilizării complete a forței de muncă, precum și de sporirea calității acesteia. A propus asigurarea, din contul resurselor publice, de locuri de muncă pentru cei fără adăpost și familii implicându-i în construcția drumurilor, edificarea podurilor și digurilor, explorarea minereurilor.

În conformitate cu opiniile sale asupra rolului statului în economie W. Petty în „Tratatul despre impozite și taxe” (Treatise of Taxes and Contributions) reglementează cheltuielile cu destinație specială ale statului, astfel [145, p.45]:

- 1) cheltuieli militare;
- 2) întreținerea conducerii;
- 3) cheltuieli pentru biserică;
- 4) cheltuieli pentru școli și universități, învățământ;
- 5) întreținerea copiilor (orfani) și invalizilor;
- 6) cheltuieli pentru drumuri, râuri navigabile, apeducte, poduri, porturi, alte obiecte necesare pentru utilizare în folosul comunității.

Scopurile și sarcinile statului A. Smith le înțelegea la fel ca și fiziocrații: statul trebuie cât mai puțin să se implice în activitatea persoanelor private, deoarece el nu este în stare să schimbe legile naturale, pe care se bazează această activitate. În opinia lui A. Smith, statul și adepții lui, sunt improprie pentru realizarea funcțiilor economice. După părerea lui, libertatea activității economice constituie o condiție obligatorie pentru succesul acesteia [103, p.247].

În contradicție cu mercantiliștii, A. Smith considera că responsabilitățile autentice ale statului trebuie să fie îndreptate către protecția păcii, ocrotirea persoanelor și bunurilor, făcând excepție doar pentru acele cazuri, în care activitatea de stat este mai rațională decât cea particulară: cheltuieli de stat pentru construcția căilor ferate, cheltuielile pentru școli, instituții religioase și construcții publice .

Din punctul de vedere al lui J.B. Say, cel mai bun plan financiar este acela de a cheltui cât mai puțin, iar cel mai bun dintre impozite este cel mai mic [95, p.247]. I. Kant a formulat ideea despre valoarea supremă și în calitate de deducere – despre autoevaluarea personalității omului. Această știință despre autonomia personalității omului nu este compatibilă cu reglementarea și tutela de stat, din care reiese cerința de a acorda personalității libertatea acțiunii, care nu aduce prejudiciu intereselor altor personalități [50].

J.S. Mill analizează rolul economic al statului și îi atribuie funcții, fără îndeplinirea cărora este imposibil progresul economic și social. Statul trebuie să-și asume cheltuieli pentru crearea infrastructurii, dezvoltarea științei etc. [60].

J.S. Mill acordă o importanță majoră sistemului asigurării sociale de stat și impozitare. J. C. Sismondi consideră, că statul trebuie să îndeplinească patru funcții:

- asigurarea și menținerea ordinii publice, justiția, asigurarea drepturilor personalității și bunurilor;
- lucrări publice, cu scopul utilizării bune a drumurilor , bulevardelor largi, apă sănătoasă;
- învățământul de stat, datorită căruia copiii vor primi educație, iar maturii vor dezvolta simțul religios;
- protecția națională, care asigură participarea la beneficiile acordate de către ordinea publică.

Teoriile economice principale (clasică, keynesistă, neoclasică, teoria economiei ofertei și monetară) în raționamentele lor despre impozitare și politica fiscală, de asemenea, reies din nivelul de dezvoltare a relațiilor de piață și rolul pe care îl joacă statul: fie ca subiect de reglementare, arbitru - care asigură respectarea „regulilor de joc”, sau proprietar-participant la procesul de reproducere .

Teoria keynesistă include în sine elemente de analiză a funcționării generale a economiei și fundamentează direcțiile macroeconomice importante ale reglementării de către stat. J.M.

Keynes (1883-1946) considera, că sistemul fiscal progresist stimulează asumarea riscului în vederea investițiilor capitale. Una dintre condițiile importante ale teoriei lui este dependența creșterii economice de acumulările financiare suficiente doar în condițiile ocupării totale [52, p.161].

După Keynes statul utilizează impozitul ca „stabilizator fix” al economiei, care trebuie manipulat activ, această direcție constituind punctul cardinal în formarea politicii economice fiscale fundamentate în țările dezvoltate, la mijlocul secolului XX. Importanța potențialului fiscal în cadrul acestei direcții este justificată din punct de vedere a redistribuirii resurselor în economie. Pentru dezvoltarea cu succes a economiei, potențialul fiscal al populației trebuie transformat în potențial investițional de stat. Paralel cu aceasta trebuie să se realizeze reglementarea de stat a investițiilor (Alvin Hansen) [41], ceea ce va asigura evitarea caracterul ciclic al dezvoltării economiei .

Guvernul englez a aplicat teoria lui J.M. Keynes în practică, dar ulterior s-a dezis din următoarele cauze [52, p.169]:

- în primul rând, când inflația a început să capete caracter cronic din cauza schimbărilor condițiilor de producție;
- în al doilea rând, odată cu dezvoltarea integrării economice a avut loc sporirea dependenței fiecărei țări de piețele externe. Stimularea cererii de către stat, adesea avea influență negativă asupra investițiilor străine.

Astfel, în schimbul concepției keynesiste a „cererii eficiente” a venit teoria neoclasică a „ofertei eficiente”.

Teoria neoclasică se bazează pe avantajul concurenței libere, stabilității proceselor economice și de producție. Deosebirea dintre teoria keynesistă și neoclasică constă în diferența de abordare a metodelor de reglementare statală.

J. Mill, care a elaborat modelul neoclasic, atribuia statului doar rolul indirect în reglementarea proceselor economice, considerându-l pe acesta drept factor destabilizator cu creștere nelimitată a cheltuielilor [60].

În teoria neokeynesiana un rol important li se atribuie problemelor fiscale. Așa dar, economiștii englezi I. Fisher [37] și N. Kaldor [51] considerau împărțirea obiectelor impozitării în raport cu consumatorul, impozitând în acest caz costul final al produsului consumat și depunerile acumulate, limitându-se doar cu cota dobânzii la depozit. De aici și a apărut ideea impozitului pe consum, care a devenit totodată și metodă de stimulare a economiilor, și mijloc de combatere a inflației. Banii destinați anterior pentru cumpărarea mărfurilor de consum, puteau fi orientați acum fie în investiții, fie în acumulări care se puteau transforma în investiții capitale cu

ajutorul aceleiași politici bugetare. Acumulările autohtone deja sunt factor de creștere economică în viitor.

Dar în timpul declinului producției, cheltuielile pe piața de consum se reduc mai lent, decât creșterea veniturilor, provocând astfel o cerere mai mare la produse, de aceea perceperile impozitului pe consum sunt destul de înalte, comparativ cu impozitul pe venit. Totodată, sistemul fiscal nu poate îndeplini funcția de reglementare. Însă N. Kaldor consideră, că impozitul pe consum introdus la cota progresivă cu aplicarea înlesnirilor și reducerilor pentru toate tipurile de mărfuri (de exemplu, pe produse de uz zilnic) este mai echitabil, decât impozitul fix pe vânzări, pentru persoanele cu venituri mici. Pe lângă aceasta, dacă se compară cu impozitul pe venit, acest impozit nu se aplică acumulărilor necesare pentru investițiile viitoare și stimulează creșterea.

În teoria neoclasică atenția se îndreaptă către politica monetară de credit a băncii centrale, dar totodată, fără a ține seama de politica fiscală. Neoclasicii presupun, că astfel, va fi creat un mecanism eficient de redistribuire a veniturilor, care asigură ocuparea completă și creșterea stabilă a bogăției naționale. În teoria neoclasică pot fi evidențiate două direcții: teoria economiei ofertei și monetaristă.

Teoria economiei ofertei presupune reducerea impozitelor și acordarea înlesnirilor fiscale corporațiilor, deoarece, în opinia adeptilor acestei orientări impozitele înalte rețin inițiativa antreprenorilor și frânează politica investiții, renovării și extinderii producției.

Un alt aspect al teoriei – reducerea obligatorie a cheltuielilor de stat.

Legislația generală a formării nivelului cotelor impozitelor prevede: baza de impozitare largă permite de a avea cote relativ mici de impozitare și invers, baza de impozitare îngustă a unor tipuri de impozite implică în mod obligatoriu cote înalte. Este evident faptul că, cotele înalte și joase ale impozitelor au diferită influență asupra proceselor economice și activității de afaceri ale antreprenorilor provocând diferite reacții în raport cu procesele investiționale.

Dacă impozitele nu răspund acestor cerințe, este evidentă încălcarea limitelor impozitării. Profesorul A. Laffer a elaborat parabola dependenței cantitative între impozitarea progresivă și veniturile la buget și a concluzionat că reducerea impozitelor acționează favorabil asupra activității investiționale a sectorului privat [53].

Rata marginală pentru prelevarea în buget, A. Laffer o consideră 30% în limitele căreia se majorează suma veniturilor bugetare. Dar în cazul prelevării la buget a 40-50% din venituri, când cota impozitului nimerește în „zona de interdicție”, se reduc acumulările populației, ceea ce atrage după sine lipsa de cointerese în investirea într-o ramură sau alta a veniturilor fiscale. Unele aspecte ale acestei teorii au fost folosite de către Guvernul SUA în cadrul reformei fiscale din anii 20-60 ai sec. XX, ulterior, cu luarea în calcul a noilor modificări – în anii 80.

Concepția neoliberală de reglementare statală a economiei se dezvoltă în baza unui șir de teorii cunoscute actualmente, printre care o atenție deosebită se acordă teoriei economiei de piață socială. Potențialul fiscal se examinează ca totalitatea resurselor pentru realizarea pe scară largă a politicii sociale. Valoarea lui, trebuia să crească din contul reducerii înlesnirilor fiscale și majorării cotelor impozitelor, în primul rând, impozitele, sursa cărora este capitalul (L. Erhard [49]).

Conform teoriei monetariste impozitele sunt unul dintre instrumentele de acțiune asupra volumului masei monetare. Potențialul fiscal realizat sub formă de venituri fiscale la buget permite retragerea masei monetare în surplus din economie. Teoria monetaristă elaborată de către economistul american, profesorul universității din Chicago, M. Friedman, adept al ideii libertății pieței, propune de a limita rolul statului doar la activitatea, pe care nimeni altul nu o va putea reglementa și anume, reglementarea finanțelor în circulație [38, p.69]. De asemenea, se pune accent pe cota reducerii a impozitelor. În același timp, conform teoriei monetariste unul din mijloacele de bază a reglementării a economiei este schimbarea masei monetare și a cotelor dobânzilor bancare. Statul, care își majorează veniturile sale în fiecare an, atrăgând după sine inflație suplimentară, nu poate fi admis la crearea avuției societății, reglementarea volumelor producției, etc. El poate doar acorda sprijin la reglementarea masei monetare, prin retragerea din circuit a surplusului de finanțe, dacă nu cu ajutorul creditelor, atunci prin impozite.

Realizând politica „aspră” de reglementare a circuitului monetar în scopul distrugerii inflației, guvernul englez nu a obținut succes, deoarece nu a ținut cont de alți factori, care acționează asupra inflației, pe lângă masa monetară. Toate măsurile realizate nu aveau tangență cu politicile în domeniul veniturilor, deoarece se credea în liberalizarea pieței.

Conform teoriei economiei ofertei (apărută în anii '80 în cadrul curentului neoliberal) impozitele erau tratate ca factor de majorare a inflației cheltuielilor, ceea ce în primul rând se reflectă asupra volumului ofertei generale, reducând-o în mod inevitabil (A. Laffer [53], M. Berne [3]). Realizarea potențialului trebuie să se producă în limite strict calculate, ceea ce constituie un factor foarte important de stimulare a dezvoltării economiei.

Conform concepției „Economics”, impozitul formează diferența dintre prețul achitat de către cumpărători și prețul primit de către vânzători, micșorează prin aceasta atât producția, cât și consumul - sinteza neoclasică. Impozitele au acțiune de reglementare asupra distribuirii resurselor în economie. Unele impozite se tratează ca stabilizatoare fiscale fixe, prin intermediul cărora este asigurată acțiunea valorii veniturilor fiscale asupra mărimii bugetului de stat în perioada oscilației activității economice, fără implicarea altor mecanisme regulatorii. Manipularea potențialului fiscal permite atenuarea acuității oscilațiilor economice.

Teoria alegerii publice. Impozitele sunt considerate drept compensarea cheltuielilor statului pentru furnizarea bunurilor publice nete. Bunurile publice nete nu au un preț de piață și se evaluează doar în baza costurilor. Reieșind din aceasta, potențialul fiscal urmează a fi examinat ca asigurare financiară a sectorului public al economiei. În România această concepție se examinează ca una dintre variantele asigurării metodologice a gestionării cheltuielilor bugetare și reformării sectorului bugetar al economiei.

Liberalismul, ca teorie a impozitelor, include în sine economia de piață și mecanismele pieții, precum și critica reglementării „artificiale” al activității economice din partea structurilor statului. Liberalismul tradițional evolua prin doctrina care sublinia că, în societatea liberă puterea guvernului trebuie să fie redusă la minimum.

Neoliberalismul demonstrează că, doar organizarea competitivă a economiei de piață poate fi eficientă din punct de vedere economic și fără funcționarea eficientă a sistemului economic nu poate exista progresul social real [34].

Dezvoltarea furtunoasă a concepțiilor neoliberale, formarea în baza acestora a politicii economice cu propagande de privatizare, activitatea largă de detatizare economică, care a cuprins sectoare considerabile ale economiei țărilor de vest – toate acestea sunt indicatori de renaștere a liberalismului, revenire la bazele lui. Aceste teorii erau actuale într-o perioadă concretă istorică de înființare a sa și pot fi aplicate în complex, sistemic, doar în cazul găsirii paralelelor respective ale etapei contemporane de dezvoltare a relațiilor de piață și ținând cont de specificul economiilor naționale și rolul statului.

În secolul al XX-lea s-a schimbat considerabil rolul statului, el a devenit participant activ la procesul de reproducție și a realizat trecerea de la piața producătorului la piața cumpărătorului, ulterior și al consumatorului. Adică, în practică, reproducerea socială și statul ridică omul și necesitățile lui la nivel social mai înalt, devenind importanți atât pentru economie, cât și pentru stat. Astăzi nu doar statul are dreptul de a cunoaște, ci și contribuabilul posedă acest drept precum și acela de a utiliza cu eficiență plățile lui fiscale. Egalitatea dreptului fiscal reprezintă raportul de colaborare dintre stat și contribuabil. În legislația fiscală trebuie să se aplice norme - principii de drept civil, cum sunt „intangibilitatea proprietății” și „libertatea contractării” etc.

La începutul sec. al XX-lea a fost formulată ideea despre divizarea muncii între stat și organizațiile private în sfera economiei. Clasele sociale contemporane luptă între ele din cauza tendințelor de a impune statul să servească anumitor scopuri și sarcini.

În perioada examinată impozitul presupune percepere de mijloace financiare individuale, fără echivalent sau după dreptul celui puternic, sau după dreptul legislativ cu scopul formării fondului financiar, utilizat pentru îndeplinirea funcțiilor sale de către stat. Baza economică, condiție necesară a funcționării impozitelor, este nivelul anumit și suficient al dezvoltării

relațiilor marfă – bani. În aceste condiții impozitul este deja nu doar mijloc fiscal perceput nerambursabil de către stat în formă de înstrăinare conform „dreptului celui puternic”, ci forma principală a legăturii economice reciproce „stat – contribuabilul”.

În condițiile relațiilor de piață impozitul presupune forma economică principală de legătură între întreprinzător și stat. Statul contemporan este proprietarul cel mai mare, efectuează reglementarea producției, redistribuie cota cea mai mare a veniturilor naționale a țării. Totodată, trebuie să se schimbe și privirile teoretice asupra statului, asupra scopurilor principale ale funcționării lui, formele de existență și metodele de conducere a societății. Statul, fiind proprietarul cel mai mare și provocând relațiile de piață (de marfă), este nevoit să atribuie relațiilor fiscale caracter de marfă, dacă nu echivalent, atunci parțial rambursabil. Serviciile statului se deosebesc de serviciile tradiționale prestate în bază de schimb clasic (marfă – bani), specificul realizării, consumului și caracterului latent al rezultatelor activității în procesul de prestare a acestora.

În legătură cu aceasta serviciile statului pot fi:

- în primul rând, divizibile – consumate individual sau de către grupuri relativ mici de persoane, și indivizibile - consumate de către societatea în întregime, sau masa principală de cetățeni (subiecți);

- în al doilea rând, vizibile, percepute realmente de către populație și subiecții economice (servicii cu caracter social, comenzi de stat etc.), și invizibile, imperceptibile și, de aceea, acceptate de către societate ca ceva natural, ca existent de la sine (paza graniței de stat, ordinii publice și siguranța, menținerea parității militare și multe altele).

Masa principală de beneficii publice capătă formă de servicii de stat indivizibile, invizibile și imperceptibile, ceea ce exclude posibilitatea evaluării lor directe și vânzării - cumpărării pe piață ca forme obișnuite de marfă.

În condițiile economiei de piață relațiile fiscale nu se pot baza pe relații de dependență personală, la baza lor se află dependența reală. Mai întâi de toate în relațiile fiscale este necesar de a respecta două cerințe metodologice ale economiei de piață:

1. Venit de mărime egală pe capital de mărime egală.
2. Echivalență în relații de piață în conformitate cu legea costului.

În ceea ce privește impozitul această cerință are forma:

1. Impozit de mărime egală pe venit de mărime egală.
2. Echivalență în impozitare.

În opinia autorului, echivalența cu excepția cheltuielilor la scara societății se respectă și în sistemul actual fiscal român.

Munca acordă 75% din veniturile fiscale, iar businessul 25%, însă înlesnirile fiscale, lipsa progresului în impozitare, regresivitatea plăților sociale, reprezentanțele comerciale, consulatele, ambasadatele, informația etc. sunt obținute de către întreprinzători. Ținând cont de realitatea română, echitatea socială în impozitare este o perspectivă îndepărtată, astăzi urmează să vorbim despre transparența percepției și utilizării impozitelor, despre rambursabilitatea lor parțială.

În cazul funcționării economiei de stat ca persoană juridică macroeconomică, serviciile statului, de asemenea, obțin forma de marfă, dar specifică, care are două laturi, doi factori; costul de consum (valoarea) și costul (costul de schimb, valoare), care, de asemenea, sunt specifice în manifestarea lor. Utilitatea bunului (serviciului) îi acordă valoare consumului. Prestarea serviciului de către stat în cadrul îndeplinirii funcțiilor sale este social necesară și utilă pentru societate. Adică, asemenea servicii au valoare socială (colectivă și individuală) de consum, care se manifestă în conținutul social concret al bunurilor (în conformitate cu clasificarea bugetară de consum acceptată în țară). Valoarea de consum în condițiile producției de mărfuri este purtătoare de valoare de schimb (proprietatea de a fi schimbat pe alte valori de consum). Valoarea de schimb reprezintă în sine raportul cantitativ, proporția în care valorile de consum se schimbă una cu alta. În cazul nostru, celelalte condiții fiind egale, volumul de servicii produse și acordate de către stat societății este direct proporțional cu suma cheltuielilor de stat legate de prestarea lor. În spatele fiecărui serviciu se află anumite cheltuieli. Altfel, exprimându-ne cheltuielile de stat constituie forma relativă a valorii (valoarea de schimb) serviciilor de stat sau raportul de schimb, proporția, în care aceste servicii trebuie să fie achitate de către societate statului. Totodată, cheltuielile de stat pot fi mai mari în volum decât beneficiile acordate real societății în cazul utilizării ineficiente, neconforme destinației mijloacelor bugetare și deturnării de fonduri, acestea fiind probleme ale gestionării de stat a finanțelor, inclusiv ale controlului de stat.

Pentru menținerea permanentă (reproducerea) procesului de prestare a serviciilor de stat, a formei relative a valorii lor, care corespunde mărimii cheltuielilor de stat, trebuie să i se opună echivalentul financiar sau forma echivalentă a valorii acestor servicii, care se manifestă sub formă de plăți ale persoanelor juridice și fizice în sistemul bugetar. Relațiile de schimb menționate și proporțiile nu se referă la fiecare serviciu concret, cheltuieli concrete și plată fiscală aparte, ci la totalitatea lor la nivel macroeconomic.

În aspect macroeconomic, la examinarea statului ca subiect economic ce produce și acordă servicii de stat consolidate cu valoare relativă a cheltuielilor de stat consolidate, se contracarează taxa consolidată a societății pentru obținerea beneficiilor în formă financiară și fiscală. Relația unui astfel de „schimb” specific, ca proces de lungă durată, nedeterminat în timp

și obligatoriu după formă, capătă caracter echivalent (rambursabil), iar impozitul (impozitul consolidat) se manifestă ca un cost al bunurilor publice (serviciilor cumulative de stat).

Astfel, fiecare act luat în parte, unic de îndeplinire de către contribuabil a obligației fiscale (plata impozitului) nu poate fi examinat în calitate de caz particular al schimbului echivalent clasic impozitelor contra serviciilor de stat. Aici echivalența capătă formă relativă, când se poate vorbi despre nerambursabilitatea individuală (relativă) și inechivalența raporturilor fiscale de înstrăinare a mijloacelor contribuabilului în folosul statului.

Autorul este de acord cu Vintilă Georgeta, că în condițiile contemporane, impozitul reprezintă prețul specific, irațional și monopol al serviciilor statului legate de îndeplinirea funcțiilor sale. Iraționalitatea constă în faptul, că prețul impozitului se determină prin cheltuieli [135, p. 47].

Definiția impozitului și taxei, prezentată în Codul fiscal al României reflectă doar latura juridică a categoriei de impozit, atât după stabilire, cât și după introducere și percepere. Ea nu se determină nici de raporturile economice, nici de rolul statului, ci se bazează pe relațiile de putere, pe dreptul celui puternic, pe relații de dependență personală [16].

Sistematizând cele expuse mai sus, autorul concluzionează că impozitele constituie prețul specific, irațional și monopol al serviciilor funcționale a statului, la baza cărora se află cheltuielile de stat legate de reproducerea acestora, însă mărimea egală a impozitelor, ca noțiune de preț, se formează prin influența cererii la impozite și ofertei surselor de achitare al acestora (veniturilor și obiectelor pentru impozitare) în cadrul nivelului atins de dezvoltare a economiei.

Esența economică a impozitului este determinată în mare măsură de acel rol, pe care îl joacă statul în viața economică a societății, participarea lui sau lipsa participării în procesul de reproducție. În măsura în care statul devine cel mai mare proprietar și participant activ și reglementator al procesului de reproducție, impozitul își pierde esența bazată pe dreptul sclavagist sau feudal și, după formă și după conținut, trebuie să capete forma economică bazată pe raporturi valorice.

Analiza esenței impozitului ca și categorie economică se bazează pe cercetarea legităților reproducției extinse și fazelor ei aparte, îndeosebi distribuirea și redistribuirea formei financiare a costului.

Autorul consideră, că în condițiile economiei de piață raporturile fiscale nu pot să se bazeze pe raporturile dependenței personale, la baza lor trebuie să fie dependența reală, prin urmare, echivalența [110, p. 249]. Procesul de cunoaștere a esenței impozitului deduce noțiunea de „impozit” din sfera percepției lui filosofice în practica fiscală concretă, condiționată de sistemul raporturilor economice și gradul de dezvoltare a formelor statalității. Caracterul echivalent al impozitului, supunerea proceselor legilor pieții și legităților conduc la concluzia

despre necesitatea creării sistemului adecvat de management fiscal, care include în sine nivelul statului bazat pe principii și abordări unice e piață.

Sistemul fiscal prezintă în sine totalitatea impozitelor percepute de stat, formele și metodele de constituire a lor, metodele de calculare a impozitelor și controlul fiscal.

Sistemul fiscal contemporan trebuie să fie echitabil, eficient și accesibil pentru înțelegere. Între timp, în ultimele decenii, atât în țările occidentale, cât și în România au apărut și s-au dezvoltat tendințe de complicare a legislației fiscale, distribuirea măsurilor cu mari cheltuieli și puțin eficiente de administrare fiscală. În rezultat, povara impozitelor nejustificat de mare se pune în seama contribuabililor de rând și a sectorului de producție al economiei în întregime, în timp ce cei tentați de tehnologiile financiare și care beneficiază de serviciile consultanților de înaltă calificare, reprezentanți ai sectorului financiar-bancar, sferei comerțului la bursă, operațiunilor valutare internaționale de mari proporții și creditar - financiare ale businessului criminal beneficiază practic de regim de imunitate împotriva tuturor formelor de impozitare.

Depășirea treptată a fenomenelor de criză în economie a schimbat abordările față de organizarea sistemului fiscal și impozitare. Sarcină importantă devine realizarea practică a funcției de reglementare caracteristice în mod obiectiv impozitelor, utilizarea valoroasă a impozitelor ca instrument de reglementare economică.

Autorul consideră că, printre funcțiile sistemului fiscal pe primul loc trebuie să se afle funcțiile de stimulare și reglementare prin intermediul impozitelor, legăturilor directe și indirecte ale producătorilor de mărfuri și stat [112, p. 380].

Una dintre cauzele principale ale imperfecțiunii sistemului fiscal român este legislația . Codul fiscal al României nu a devenit deocamdată unica culegere de legi fiscale. Îe rând cu el există instrucțiuni, completări, schimbări, explicații etc. Aceasta creează dificultăți în însăși activitatea serviciilor fiscale. Există reproșuri în privința schimbărilor foarte frecvente în legislația fiscală și acestea sunt justificate, dar fără asemenea amendamente nu se poate activa.

1.2. Principii și metode de administrare fiscală a impozitelor și taxelor

Prin principiile organizării administrării fiscale urmează a înțelege cerințele fundamentale față de construirea sistemului administrării fiscale, realizarea cărora permite asigurarea eficacității necesare și rentabilității măsurilor planificate, de reglementare și control, prin urmare, sporirea prelevărilor plăților fiscale în buget.

În literatura de specialitate încă nu au fost întreprinse tentative de determinare în complex a principiilor administrării fiscale. De obicei, se examinau doar principiile unor elemente de gestionare a impozitelor [62, p. 187]. Astfel autorul propune de a diviza principiile administrării fiscale în două grupe mari:

- 1) principiile generale caracteristice nemijlocit administrării fiscale;
- 2) principiile particulare, care includ în sine principiile administrării conform funcțiilor acesteia, deoarece administrarea fiscală este formă de gestionare a raporturilor fiscale.

Înainte de formularea principiilor generale ale administrării fiscale urmează să remarcăm, că și în legislația română nu este specificată nici însăși noțiunea, nici principiile caracteristice ei. Totuși în Codul fiscal al României, Cap II, art. 3 sunt prezentate nemijlocit principiile fiscalității, ale impozitelor și taxelor care se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;

d) eficiența impunerii prin asigurarea stabilității pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel încât aceste prevederi să nu conducă la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice și juridice, în raport cu impozitarea în vigoare la data adoptării de către acestea a unor decizii investiționale majore [16].

În Bazele Codului Mondial Fiscal (BCMF) sunt stabilite principiile de bază ale construirii sistemului fiscal în ceea ce privește administrarea fiscală.

- 1) unificarea organelor fiscale;
- 2) calcularea de sine stătătoare a impozitelor, precum și executarea legilor de către contribuabili din cont propriu în ceea ce privește:
 - informarea calitativă și instruirea contribuabililor;
 - abordarea unică la aplicarea legislației;
 - sporirea nivelului de competență a lucrătorilor organelor fiscale (selectarea lucrătorilor se propune de a se efectua în baza procedurilor elaborate de către administratorul fiscal, inclusiv organizarea examenului de concurs);
 - lista strict reglementată a sancțiunilor fiscale (aplicate atât contribuabililor, cât și organelor fiscale);
- 3) construirea unui „sistem transparent” de percepere a plăților fiscale din contul:
 - reținerii impozitelor la sursă (în măsura posibilităților);

- deținerii numerelor de identificare a contribuabililor nu doar pentru plățile fiscale, dar și pentru operațiuni vamale;

- confirmării documentare a operațiunilor economice;
- aplicării soft-urilor pentru prelucrarea datelor;
- distribuirii verificărilor de audit în scopul confirmării calculelor fiscale de bază;

4) centralizarea informației ce ține de operațiunile de comerț extern și intern ale contribuabililor (crearea bazei unice de date).

În literatura economică contemporană lipsește abordarea unică privind determinarea principiilor administrării fiscale [36, 44, 76]. Bazându-ne pe studiile științifice existente, putem evidenția următoarele principii, care se bazează pe principalele prevederi organizatorice privind funcționarea sistemului fiscal:

1) principiul legității, care înseamnă necesitatea respectării cu strictețe a actelor normativ-juridice în desfășurarea activității de către organele fiscale;

2) principiul derulării administrării fiscale de către subiecții special împuterniciți în aceste scopuri (persoane oficiale ale organelor fiscale)

3) principiul realizării controlului fiscal în calitate de element funcțional de bază al administrării fiscale, în forme stabilite strict de legislație;

4) principiul exercitării controlului asupra tuturor contribuabililor;

5) principiul continuității administrării fiscale;

6) principiul respectării secretului fiscal de către funcționarii serviciului fiscal;

7) principiul răspunderii pentru contravențiile comise atât de către contribuabili, cât și de către organele fiscale;

8) principiul prevalării măsurilor orientate pentru prevenirea contravențiilor și a sancțiunilor;

9) principiul plenitudinii, multilateralității și obiectivității activității administrative;

10) principiul realizării administrării fiscale sub controlul concomitent de stat și public (de stat – controlul din partea serviciului fiscal asupra structurilor subordonate; public – controlul în persoana organizațiilor publice ale ordinii de drept).

Reieșind din cele expuse, pot fi formulate principiile generale ale administrării fiscale, care reprezintă prima grupă în clasificarea prezentată de autor. În opinia autorului, cele mai importante pot fi:

1. Principiul legăturii reciproce și interdependenței elementelor fundamentale ale administrării fiscale, care includ planificarea fiscală, reglementarea fiscală și controlul fiscal. În cazul funcționării incorecte a unei dintre aceste componente se perturbază activitatea rațională a întregului sistem al administrării fiscale.

2. Principiul unității, care presupune existența abordării unice din partea tuturor subiecților administrării fiscale a aplicării normelor legislației fiscale. Respectarea acestui principiu contribuie la executarea completă și totală a legilor fiscale, sporind totodată nivelul conducerii și claritatea conlucrării organelor respective. Încălcarea principiului duce, viceversa, la aplicarea de către subiecții administrării fiscale a normelor legislative în mod arbitrar, ceea ce se reflectă negativ asupra calității administrării fiscale și contribuie la reducerea perceptibilității impozitelor.

3. Principiul neutralității și independenței în raport cu obiectele administrării, care presupune imposibilitatea influențării obiectelor verificate asupra activității subiecților administrării fiscale. Respectarea principiului menționat se asigură datorită lipsei subordonării organizaționale nemijlocite a obiectelor față de subiecții administrării.

4. Principiul generalității, care presupune, că administrării fiscale se supun toți contribuabilii, fără excepții.

5. Principiul răspunderii, care prevede răspunderea materială și administrativă atât a organelor administrării fiscale, cât și a contribuabililor pentru nerespectarea legislației fiscale, actelor normativ-juridice, regulamentelor și regulilor.

6. Principiul rentabilității și eficienței administrării fiscale. Cea mai răspândită metodă de determinare a rezultatului în organizațiile de stat este evaluarea volumului de lucrări executate. Evaluarea eficacității se efectuează prin raportarea rezultatului la cheltuieli sau resurse consumate. În ceea ce privește fiscalitatea în România, rezultatul activității ei se reflecta în volumul veniturilor fiscale mobilizate. Pe lângă aceasta, despre rezultatele lucrărilor executate vorbește și numărul de contravenții fiscale, numărul de declarații prezentate la timp organelor fiscale și alți indicatori. Rezultatul activității organelor fiscale este legat nu doar de volumul total de venituri fiscale, dar și de profilaxia contravențiilor fiscale, sporirea disciplinei fiscale (de asemenea se exprimă prin indicatori cantitativi).

7. Principiul centralizării, care presupune stricta gestionare a veniturilor fiscale, bazată pe specificul structurii județene. Dezvoltarea finanțelor regionale și locale nu trebuie să conducă la decentralizarea completă a gestionării veniturilor fiscale, deoarece aceasta poate atrage după sine încălcarea unității spațiului fiscal al țării.

8. Principiul divizării autorizațiilor între organele administrării fiscale. Stabilitatea structurii funcționale a organelor fiscale permite fortificarea unui cerc de drepturi și obligații în funcție de sfera de competență a fiecărei verigi administrative. Deoarece lista funcțiilor administrative depinde de caracteristicile verigii administrative concrete, soluționarea de către persoana oficială a subiectului administrării fiscale a unei întrebări la proprie latitudine nu se admite. Principiul menționat abordează problema corespunderii structurii organizaționale

nivelului concret, soluționarea căreia contribuie la perfecționarea aparatului administrării de stat. Realizarea acestui principiu este orientată spre distribuirea funcțiilor între organele sistemului administrării fiscale, în care fiecare element este în stare să realizeze sarcini locale și indicații țintă, iar totalitatea lor (elementelor) – să acționeze eficient asupra obiectului administrării în complex. Orientarea spre țintă a administrării fiscale de stat urmează a fi examinată de pe poziția realizării sarcinilor de plan privind veniturile fiscale, precum și realizării politicii fiscale de stat orientate pentru sporirea eficacității sistemului fiscal.

9. Principiul stimulării financiare a salariaților organelor administrării fiscale, orientat către sporirea rentabilității și eficienței administrării fiscale.

Deoarece administrarea fiscală reprezintă în sine forma de gestionare a raporturilor fiscale, apare necesitatea concretizării principiilor generale ale administrării fiscale în forma grupeii a doua de principii caracteristice ei – particulare. În cadrul acestei grupe urmează a evidenția principiile planificării fiscale și prognozării, reglementării, controlului, evidenței și analizei .

Prognozarea și planificarea sunt bazate pe următoarele principii, care într-o măsură oarecare sunt caracteristice planificării și prognozării fiscale:

- alternativă (efectuarea studiilor de pronostic alternative);
- sistematizare (crearea sistemului de indicatori, metode și modele, corespunzătoare fiecărui obiect, care permite construirea tabloului integr al dezvoltării lui);
- continuitate (elaborarea pronosticurilor și planurilor pe perioade de timp și ajustarea lor);
- complexitate (se realizează în legătură strânsă cu principiul priorității și presupune examinarea tuturor laturilor obiectului studiului în legătură reciprocă și interdependentă cu alte procese și fenomene);
- caracterul adecvat (reflectarea proceselor reale în economie);
- orientare și prioritate (fiecare plan trebuie să fie orientat pentru atingerea unui anume scop, iar în calitate de priorități trebuie să fie evidențiate cele mai acute probleme din sfera concretă);
- optimalitate (se realizează prin dezvoltarea planificării optimale în baza diferitor metode);
- echilibrare și proporționalitate (ajustarea a indicatorilor, stabilirea proporțiilor și asigurarea respectării lor);
- orientarea socială (prioritatea rezolvării problemelor sociale);

- îmbinarea aspectelor de ramură și județene ale planificării (presupune necesitatea elaborării planurilor de ramură, ținând cont de teritoriu concret și utilizarea rațională a resurselor locale).

Planificarea și prognozarea fiscală de stat este activitatea sistematică desfășurată în vederea elaborării veniturilor fiscale planificate și altor indicatori, pregătirea deciziilor legate de viitorul sistemului impozitelor, impozitării și mecanismului fiscal. Datorită planificării și prognozării fiscale la nivel macro are loc determinarea bazei fiscale pe fiecare impozit și taxă, monitorizarea dinamicii vărsării lor în câteva perioade, calcularea nivelului vărsămintelor acestor plăți, evaluarea stării datoriilor la plăți fiscale, precum și rezultatelor schimbării legislației fiscale. Scopul planificării fiscale este atingerea nivelului maxim posibil al vărsămintelor de impozite și taxe în sistemul bugetar al țării [88, p. 191].

Principiile planificării fiscale după conținut se împart în:

1) juridice (principiul „prezumției nevinovăției” contribuabilului, principiul legității, principiul utilizării în complex a legislației);

2) economice (principiul fundamentării economice, principiul calculării în complex a economiei și pierderilor fiscale);

3) de organizare (principiul îmbinării perspectivei și operativității, principiul profesionalismului, principiul confidențialității).

Deoarece planificarea fiscală este strâns legată de politica fiscală, îi sunt caracteristice unele dintre principiile acesteia:

- contribuirea la creșterea economică reală (creșterea PIB-ului, veniturilor subiecților economiei);

- asigurarea ritmurilor stabile de creștere a veniturilor de stat nu din contul amplificării poverii fiscale, ci în baza creșterii indicatorilor economici;

- unitatea strategiei și tacticii fiscale, politicii fiscale federale și teritoriale într-un spațiu fiscal unic al întregii țări;

- integrarea în spațiul mondial economic și fiscal.

În legătură strânsă cu planificarea fiscală și prognozarea se efectuează reglementarea fiscală de stat, care reprezintă în sine activitatea cu scop determinat în vederea acționării asupra economiei, ramurilor ei aparte, asupra sferei sociale, promovate doar cu ajutorul diferitor metode și instrumente fiscale (tipurile de impozite, metodele impozitării, înlesniri fiscale etc.), în scopul creării condițiilor pentru creșterea veniturilor fiscale în sistemul bugetar al țării. Reglementarea fiscală are strategie macroeconomică clară și influențează nu asupra întreprinderilor concrete, ci asupra economiei în întregime.

Reieșind din funcțiile de bază, care intră în componența reglementării, precum și din sarcinile acesteia, pot fi formulate principiile fundamentale ale construirii reglementării fiscale de stat:

1) principiul continuității, care înseamnă acțiunea permanentă asupra economiei prin aplicarea diferitor metode de reglementare. Respectarea acestui principiu este necesară pentru echilibrul permanent al proceselor, care au loc în economie, și în particular, în sfera fiscală. Încălcarea acestuia, se reflectă negativ asupra funcționării întregului stat;

2) principiul atotcuprinderii, care presupune că, reglementarea fiscală cuprinde nu doar unele întreprinderi, ci economia în întregime;

3) principiul diversității formelor și metodelor reglementării de stat, aplicarea rațională și raportarea optimală care garantează construirea unui sistem fiscal ca indicator al calității politicii fiscale a statului;

4) principiul orientării sociale, care se manifestă prin orientarea maximă spre asigurarea financiară a intereselor sociale;

5) principiul asigurării siguranței fiscale realizate datorită respectării legității, echilibrului intereselor vitale ale personalității, societății și statului, precum și răspunderii reciproce.

Este cunoscut faptul că, o condiție necesară pentru administrarea fiscală eficientă este controlul fiscal, al cărui scop constă în combaterea sustragerii de la plata impozitelor, precum și asigurarea remiterii stabile a veniturilor în bugetul statului.

Controlul fiscal este activitatea organelor competente reglementată de normele dreptului fiscal [56]. Care asigură respectarea legislației fiscale și corectitudinea calculării, plenitudinea și oportunitatea defalcării impozitelor și taxelor la buget.

Principiile organizării controlului fiscal pot fi împărțite, de asemenea, în generale și specifice. În componența celor generale intră:

- nerambursarea (gratuitatea) efectuării (se realizează din contul mijloacelor bugetului, și nu a contribuabililor);
- competență (controlul se efectuează doar de către organele respective ale statului, care acționează strict în limita atribuțiilor stabilite și conform competenței);
- profesionalism (pregătirea corespunzătoare a inspectorilor și respectarea cerințelor față de calificarea profesională);
- obiectul controlului este determinat ;
- coordonarea și interacțiunea organelor de control (imposibilitatea îndeplinirii sarcinilor care nu sunt atribuite organului concret; interacțiunea permanentă cu alte organe, schimbul de informații necesare);

- plenitudine (controlul cuprinde toți contribuabilii , indiferent de volumul plăților fiscale);

- preventivitate (prevenirea contraveniențelor fiscale).

Principiile specifice ale controlului fiscal includ în sine:

- respectarea formei procesuale (vinovăția trebuie să fie demonstrată în modul prevăzut de lege);

- prezumția nevinovăției contribuabilului (contribuabilul este nevinovat până ce vina lui nu va fi stabilită prin decizia instanței de judecată intrată în vigoare);

- prezumția dreptății contribuabilului (tratarea neclarităților neelucidate și contradicțiilor în folosul contribuabilului);

- respectarea secretului fiscal (prevede răspunderea pentru divulgarea secretului fiscal);

- asigurarea îmbinării optime a orientării fiscale și reglementării controlului fiscal (neadmiterea provocării de daune contribuabilului în rezultatul acțiunilor incompetente ale persoanelor oficiale).

Pe lângă aceasta, controlul fiscal se bazează și pe unele principii stabilite de Constituția României, cum sunt: legitatea, stima și respectarea drepturilor omului și cetățeanului, umanismul, egalitatea drepturilor omului și cetățeanului față de lege.

Controlul asupra încasărilor fiscale se exercită prin ținerea evidenței operativ-contabile de către organele fiscale pe fiecare contribuabil prin calcularea și defalcarea fiecărui tip de impozit și altor plăți obligatorii. În cadrul evidenței are loc înregistrarea și evidența contribuabilului, evidența defalcării impozitelor și datoriilor, primirea și prelucrarea declarațiilor și rapoartelor, evidența utilizării mijloacelor pentru întreținerea organelor fiscale, precum și analiza și controlul. Principiile fundamentale ale evidenței în calitate de elemente ale administrării fiscale sunt [66, p. 347]:

- continuitatea;

- utilizarea datelor unice pentru planificarea și evidența unităților de măsură;

- continuitatea și utilizarea multiplă a informației intermediare;

- obiectivitatea, plenitudinea și analiticitatea, care asigură informația exhaustivă despre obiectul de evidență;

- periodicitatea;

- evaluarea rezultatelor activității organului fiscal;

- corespondența veniturilor și cheltuielilor în baza caracterului determinat provizoriu al faptelor activității economice.

În baza evidenței încasărilor fiscale se formează rapoartele despre veniturile fiscale (pe tipuri de impozite și taxe), se creează baze de date, care conțin indicatorii activității economice a

contribuabililor. De aceea trebuie examinat elementul indispensabil al evidenței – analiza. Analiza veniturilor fiscale presupune studierea și evaluarea volumelor, dinamicii și structurii veniturilor fiscale în sistemul bugetar și fondurile extrabugetare.

Analiza veniturilor fiscale trebuie să corespundă anumitor principii metodologice caracteristice analizei economice: caracterul științific, complexitate și abordare sistemică, obiectivitate, eficacitate, caracterul sistematic și rentabilitate.

Schematic principiile sus-menționate sunt prezentate pe figura 1.2.

Studierea principiilor administrării fiscale, implică examinarea metodelor, care permit realizarea principiilor menționate mai sus. Deoarece administrarea fiscală se bazează pe principiile reglementării, planificării, controlului și evidenței, realizarea lor este posibilă prin aplicarea metodelor caracteristice acestor noțiuni.

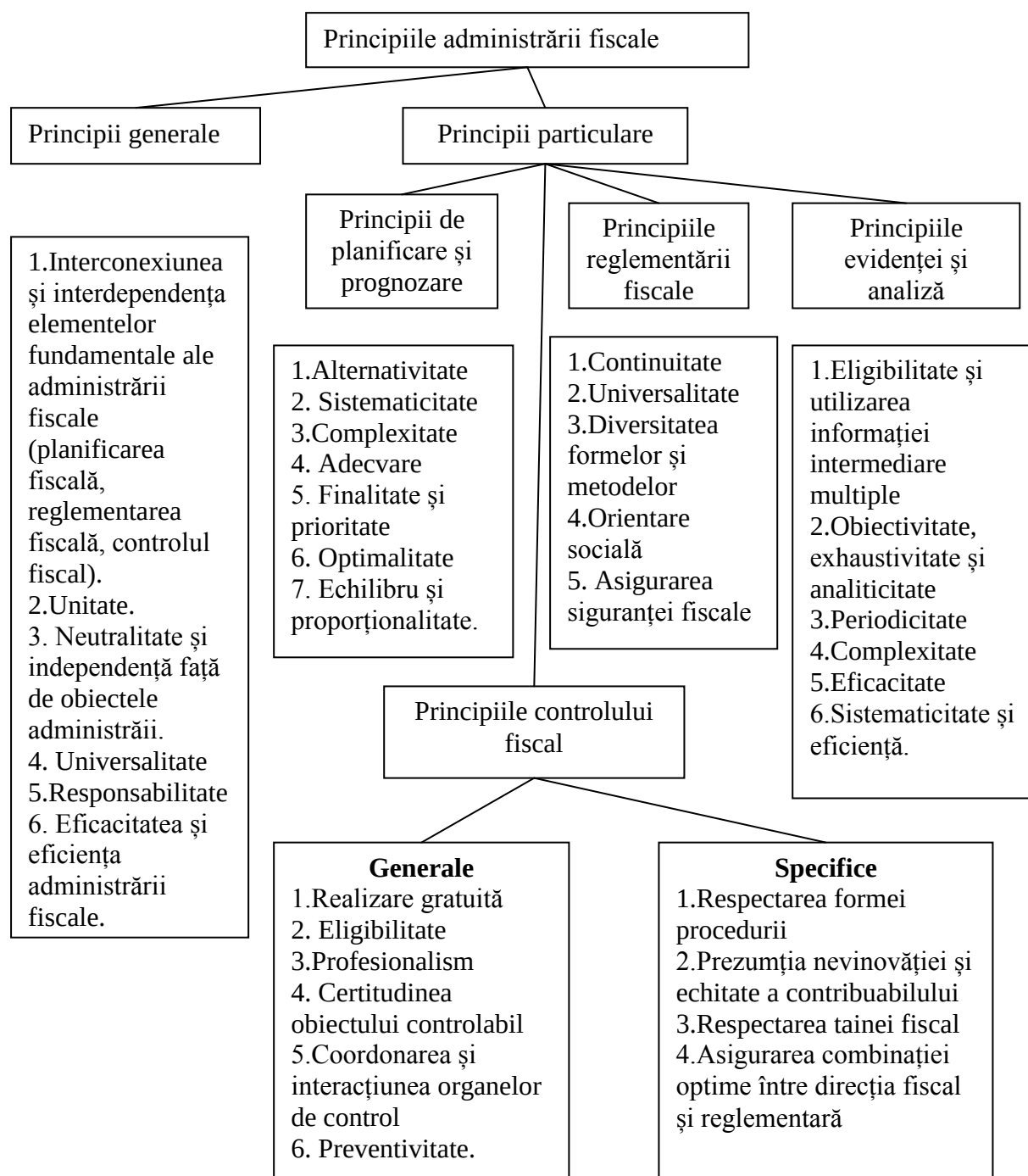


Fig. 1.2. Principiile administrării fiscale

Sursa: [8, p. 141]

Drept metodă de planificare fiscală de stat servește evaluarea raportului dintre potențialul fiscal și defalcările reale de impozite și determinarea, în baza acestora, a volumelor fundamentate din punct de vedere economic și structurii veniturilor în sistemul bugetar al impozitelor în perioada planificată. Totodată, planificarea fiscală se orientează spre un nivel înalt justificat de mobilizare a impozitelor și taxelor în sistemul bugetar. Cel mai frecvent în practica planificării fiscale se aplică următoarele metode:

- metoda trendului sau extrapolare (continuarea în viitor al tendințe, care s-au format în trecut) – se bazează pe date despre prelevarea impozitelor și taxelor concrete într-o anumită perioadă de timp anterioară, despre starea datoriilor fiscale precum și analiza tendințelor dezvoltării bazei impozabile etc.;

- metoda expert de dezvoltare a evaluărilor prognozate – se aplică pentru calcularea prelevărilor concrete de impozite și taxe posibile (totodată, este importantă evaluarea veridică a prelevărilor de impozite până la sfârșitul perioadei – se efectuează în baza datelor reale comparabile; pentru evaluarea și prognozarea veniturilor fiscale se analizează date despre baza fiscală, veniturile în sistemul bugetar, tendințele dezvoltării social-economice).

Totodată, există trei tipuri de previziune a veniturilor fiscale:

- previziuni de determinare a veniturilor fiscale – se realizează prin:

- metoda de prognozare condiționată (este bazată pe obținerea evaluărilor elasticității veniturilor fiscale în baza impozitării; se deosebesc modele de prognozare statice - orientate spre evidența efectelor directe ale acțiunii asupra bazei fiscale și dinamice - bazate pe construirea în timp a seriilor corectate de venituri fiscale, ținând cont de schimbările din legislația fiscală)

- metoda „calculatorului fiscal” (în baza aplicării modelului contribuabilului tipic și modelului agregării);

- previziunea seriilor de timp a veniturilor fiscale în baza dinamicii proprii – se efectuează cu aplicarea: metodei mediei ponderate glisante (Weighted Moving Average); metodei atenuării exponențiale duble; metoda Holt-Winters; modelele autoregresiei și mediei glisante (toate aceste metode sunt cu o variabilă);

- previziunea utilizării modelelor cu mai multe variabile (se efectuează pentru îmbunătățirea calității prognozării indicatorului examinat).

În ceea ce privește reglementarea fiscală de stat, în practica mondială se aplică următoarele metode ale acesteia:

- schimbarea conținutului și structurii sistemului de impozite;
- înlocuirea unei metode sau forme de impozitare cu altele;
- schimbarea și diferențierea cotelor impozitelor;
- schimbarea înlesnirilor fiscale și reducerilor, reorientarea lor pe direcții , obiecte și plătitori;
- scutirea totală sau parțială de impozite;
- amânarea plății sau anularea datoriei;
- schimbarea sferei de răspândire a impozitelor.

Metodele controlului fiscal (metode și procedee de verificare a legalității operațiunilor economice, a corectitudinii reflectării lor în documente) se aplică în strânsă legătură cu forma lor concretă (sunt stabilite la art.97 al Codului Fiscal). Gruparea metodelor menționate poate fi efectuată după anumite semne: gradul de uniformitate a procedurilor aplicate, volumul de muncă pe care îl necesită ele, cerințele de calificare ale controlorilor, după posibilitățile de automatizare. Reieșind din acestea, se evidențiază următoarele grupe de metode:

- controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

- controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

Conform art. 97 [16], inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

- a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

- b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

Evidența joacă rolul de element principal funcțional al administrării fiscale orientat pentru asigurarea informațională a tuturor nivelurilor de administrare cu informație veridică de evidență și analiză. În cadrul evidenței veniturilor fiscale se efectuează analiza care este una dintre metodele de evidență (documentarea, gruparea și generalizarea, analiza). Există diverse metode de analiză a veniturilor fiscale, care în mod generalizat reprezintă două grupe mari.

1. Analiza cantitativă, care include în sine:

- metoda comparării (confruntării) (evaluarea veniturilor fiscale de facto și taxelor în comparație);

- studierea structurală (după nivelele sistemului bugetar, după tipuri și grupe de impozite, pe ramuri și genuri de activitate economică, pe subiecte);

- utilizarea indicatorilor integrali (justificarea indicatorilor menționați și elaborarea metodelor de calculare a acestora);

- analiza factorială (analiza schimbării volumelor veniturilor comparativ cu perioadele de referință după factori concreți);

- gruparea (gruparea diferitor organizații după diferite semne).

2. Analiza calitativă, care presupune aplicarea:

- metodei evaluărilor expert;
- metodei monitorizării;
- metodei evaluărilor indirecte ale potențialului fiscal.

Studiind metodele particulare, apare necesitatea de a numi metodele de administrare fiscală proprie (după analogie cu principiile – metode generale).

1. Metodele forțării (impunerii) administrative aplicate contribuabililor sub formă de sancțiuni fiscale: amenzi, sechestrarea bunurilor, suspendarea operațiunilor pe conturi etc. deoarece contribuabilii trebuie să-și achite obligațiile fiscale, iar metodele menționate vor fi aplicate totdeauna contravenienților și celor care nu-și achită debitele la termenele legale..

2. Metodele de stimulare care asigură activitatea legitimă a contribuabililor în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale (aplicarea înlesnirilor fiscale la plata impozitelor, schimbarea termenelor de achitare a impozitelor, scutiri fiscale, stimularea materială a lucrătorilor organelor fiscale și altor organe de control etc.).

3. Metoda alternativelor de reglementare, care a apărut din momentul intrării în vigoare a Codului fiscal, care întărește după contribuabil dreptul de a alege forma juridică de desfășurare a activității, modului de ținere a evidenței și întocmire a rapoartelor. Dar, din momentul alegerii de către contribuabil a comportamentului concret, acesta devine deja obligatoriu, iar pentru organele fiscale – inițial pentru verificare.

4. Metodele de control și reglementare, în cadrul cărora se efectuează evidența fiscală, controale inopinate, încrucișate, electronice, prin sondaje etc., orientate pentru prevenirea și combaterea activității ilicite a contribuabilului.

5. Metoda parteneriatului, care prevede întărirea prin lege a procedurii de coordonare a prevederilor litigioase sau lipsă în legislația în vigoare (dezvoltat în măsură insuficientă în România în legătură cu nivelul jos a administrării fiscale).

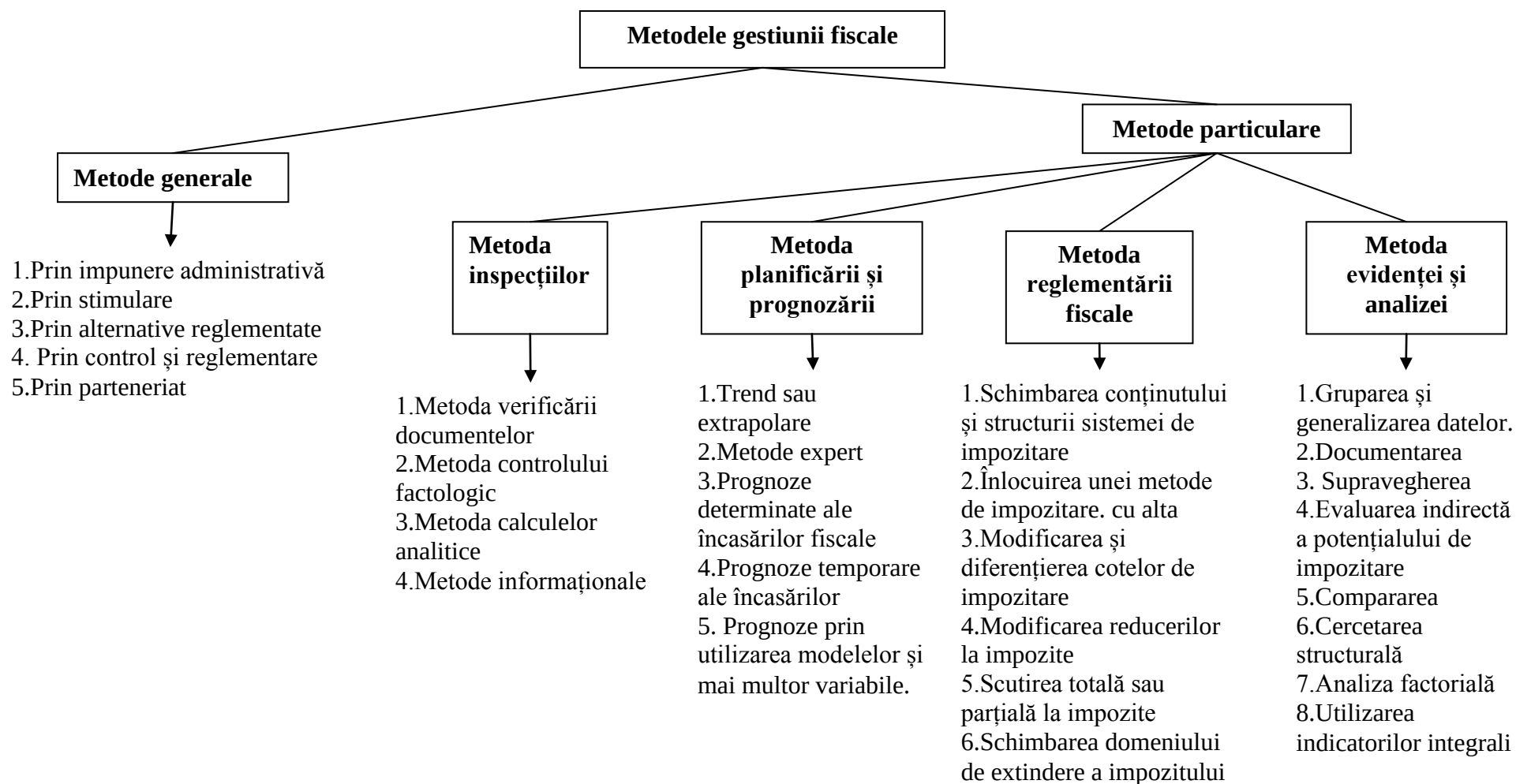


Fig. 1.3. Metode ale gestiunii fiscale

Sursa: Adaptat de autor în baza documentelor primare

Organele de stat, exercitând managementul fiscal, au la bază altă clasificare a metodelor, în cadrul cărora se evidențiază:

- metoda, ce condiționează îndeplinirea benevolă a obligațiilor de către contribuabil în vederea achitării impozitelor;
- metoda îndeplinirii forțate a obligațiilor (executării silite) în vederea achitării impozitelor;
- controlul fiscal.

În așa mod, se poate concluziona că managementul fiscal este un proces desfășurat în baza principiilor și metodelor caracteristice administrării fiscale în întregime, precum și planificării și prognozării fiscale, reglementării fiscale, controlului fiscal, evidenței și analizei veniturilor fiscale. Totodată, managementul fiscal este bazată pe principiile și metodele generale, realizarea cărora se atinge datorită principiilor și metodelor concrete aplicate în procesul activității subiecților administrării fiscale. Managementul taxelor și impozite locale se adresează în special compartimentului din Administrația Publică locală care se ocupă cu colectarea taxelor și impozitelor, informațiile colectate putând fi obiectul de studiu și al altor compartimente sau persoane interesate.

Este necesar să se efectueze controlul fiscal permanent asupra respectării principiilor specificate. În cazul în care în sistemul bugetar va ajunge un volum insuficient de plăți fiscale, putem vorbi despre un semnal, în sensul că, normele în vigoare ale legislației fiscale nu mai corespund necesităților dezvoltării economice, metodele de control aplicate nu mai sunt eficiente. Circumstanțele menționate vor duce la necesitatea depistării și analizei cauzelor remiterilor incomplete. În final poate apărea întrebarea referitoare la schimbarea structurii și funcțiilor organelor fiscale, direcțiilor politicii fiscale și bazelor metodologice ale impozitării. Aceasta necesită cheltuieli materiale și de timp enorme. Din această cauză este important să se sporească calitatea administrării fiscale și să se tindă spre asimilarea experienței pozitive a țărilor înaintate.

1.3. Elaborarea sistemului managementului impozitelor și taxelor ca element al politicii fiscale statale

Politica fiscală a statului reprezintă în sine un complex de direcții strategice, măsuri și acțiuni tactice în domeniul sporirii eficienței administrării procesului fiscal, a dezvoltării sistemului și mecanismului fiscal cu scopul atingerii celui mai important rezultat fiscal, acela de reglementare [91, p. 242].

Sarcinile politicii fiscale se reduc la asigurarea statului cu resurse financiare și crearea condițiilor de reglementare.

Eficiența managementului fiscal în mare măsură depinde de tipul politicii fiscale adoptate. Politica fiscală a statului constituie baza conceptuală a managementului fiscal de stat.

Managementul impozitelor și taxelor presupune utilizarea totalității metodelor de influență asupra contribuabililor și se manifestă în planificarea, reglementarea, stimularea și controlul procesului de impozitare [155, p.383].

Există multe abordări față de determinarea conținutului noțiunii de management fiscal, cele mai semnificative, după opinia autorului au fost prezentate în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1. Opiniile savanților cu privire la conținutul noțiunii managementul impozitelor și taxelor

Numele savantului	Conținutul noțiunii management fiscal
Jenkins G.P., Shukla G.P.	Sistemul gestiunii de stat și corporative a fluxurilor de impozite prin utilizarea formelor și metodelor de piață științific fundamentate și adoptarea deciziilor în domeniul gestionării veniturilor fiscale și cheltuielilor fiscale la nivel macro - și micro.
O'Sullivan A.; Steven M.	Termen economic care poate fi definit ca aplicarea colectării veniturilor publice, prevăzut în mod normal la impozitarea și efectuarea cheltuielilor pentru influențarea economiei. Aceasta se referă la utilizarea bugetului de stat pentru a influența activitatea economică.
Brezeanu Petre	Direcție științifico-practică specială orientată pentru sporirea eficacității producției și respectarea legislației fiscale
Lorange P.	Managementului fiscal îi este caracteristică distribuirea resurselor, adaptarea la mediul exterior, coordonarea interioară și previziunea strategică de organizare.
Chițan Valeriu	Managementului fiscal reprezintă eficiența managementului veniturilor publice, prin raționalizarea costurilor operaționale ale statului și contribuabililor în procesul de administrare fiscală.

Sursa: Elaborat de autor în baza literaturii științifice sursele:
[45, p. 67; 66, p. 19; 5 p. 45; 23, p. 40; 15, p. 13]

Managementul impozitelor și taxelor, conform opiniei majorității cercetătorilor, reprezintă managementul procesului fiscal și include în sine noțiuni, ca sistemul fiscal, planificarea fiscală și politică fiscală. Managementul fiscal de obicei se manifestă ca un proces științifico-practic special îndreptat pentru asigurarea regimului stabilit de lege pentru funcționarea mecanismului fiscal, voluminos și multilateral după conținut, după direcțiile țintă și condițiile de organizare.

Urmează să remarcăm faptul că, managementul impozitelor și taxelor este un domeniu teoretic și practic nou de cunoaștere, care a apărut în România la granițele dintre secole. După analogie cu managementul financiar, managementul fiscal a apărut inițial în sfera economică, adică în activitatea practică, și doar ulterior au apărut tentative de generalizare teoretică și dezvoltare al acestei sfere de cunoștințe.

Este răspândit pe larg punctul de vedere, care reduce managementul fiscal la operațiunile cu zonele libere, care presupune doar variante de dezvoltare nelegale sau semilegale al acestei funcții administrative. De asemenea, managementul fiscal într-un șir de publicații se limitează la sarcina de minimizare a impozitării, totodată cu orice mijloace, ceea ce la fel este inacceptabil, deoarece reducerea unor impozite adesea înseamnă majorarea altora, iar minimizarea impozitelor cu orice mijloace duce la sancțiuni și chiar răspundere penală.

În manualul "Fiscalitate, concept teorii, politici și abordări practice", se conțin abordări corecte din punct de vedere metodologic și științific fundamentate față de definiția gestionării fiscale, dar însăși noțiunea, cu regret, nu este formulată. Autorii afirmă în mod echitabil, că în planul general sarcina gestiunii fiscale se limitează la trecerea unui sistem dintr-o stare în alta, mai adecvată condițiilor schimbătoare ale dezvoltării economiei, priorităților politicii economice și sociale a statului. În esență, gestiunea fiscală include în sine și elaborarea legislației fiscale, stabilirea obiectelor și subiectelor raporturilor juridice fiscale, propune prognozarea stării sistemului fiscal în întregime, planificarea dezvoltării sistemului fiscal și economiei în întregime, reglementarea procesului fiscal, analiza și controlul [5, p.264].

Cea mai precisă definiție a gestiunii fiscale autorul o consideră următoarea: procesul de adoptare a deciziilor administrative pe marginea problemelor legislației fiscale, elementelor impozitelor și taxelor, participanților la relațiile fiscale, administrării fiscale, precum și perceperii impozitelor și taxelor în conformitate cu politica fiscală elaborată pentru atingerea scopurilor statului, care stau în fața lui la etapa istorică corespunzătoare.

Analiza literaturii economice arată, că managementul impozitelor și taxelor încearcă să deschidă, prin descriere, funcțiile principale ale administrării. Uneori se confundă funcțiile (etapele) procesului de administrare a impozitelor, care determină conținutul unor etape ale acestui proces, cu funcțiile impozitelor: fiscale, de reglementare, sociale și de control. Administrarea impozitării include în sine prognozarea, planificarea, reglementarea, analiza și controlul [7, 45, 97].

Acceptând enumerarea exhaustivă a componentelor funcțiilor administrării, în opinia autorului, însăși termenul „administrare fiscală” nu este destul de precis și urmează a fi înlocuit cu managementul fiscal.

Considerăm că putem fi de acord cu părerea lui Petre Brezeanu, care înțelege prin procesul de adoptate a deciziilor administrative pentru atingerea scopurilor administrative că subiectul administrării, acționează asupra obiectului administrării [6, p.232].

Din definițiile specificate mai sus devine evident, că astfel de noțiuni, cum sunt „gestiunea fiscală”, „administrarea fiscală”, „managementul impozitelor și taxelor” și

„planificarea fiscală” sunt egalate de către mulți savanți și înlocuite una cu alta. În opinia noastră, această unificare nu este justificată din punct de vedere logic.

Pentru a identifica legătura reciprocă și interdependența între aceste noțiuni, urmează să ne adresăm la sursa inițială.

În epoca lui Seo K. K., fondatorul teoriei administrării, în literatura străină și română termenii „gestionare” și „administrare” erau sinonime. Și doar în ultimele decenii la ele s-a alăturat și termenul „management”, care inițial, la fel, era egalat cu „gestionarea” [96, p.269].

Managementul impozitelor și taxelor sintetizează în sine metodologia și tehnica administrării relațiilor fiscale, el reprezintă în sine sistemul, constituit în baza principiilor, formelor, metodelor și procedeele speciale, cu ajutorul cărora se realizează această gestionare.

Managementul impozitelor și taxelor este o parte a sistemului general de gestionare a economiei de piață, adică o parte a managementului în întregime. La baza managementului fiscal se află principiile generale și prevederile fundamentale ale gestiunii economiei, abordării sistemice și de analiză. Gestionarea în teoria managementului, pe de o parte, este legată de realizarea funcțiilor de bază ale administrării (planificare, reglementare, analiză și control), iar pe de altă parte, este tratată ca gen de activitate aparte îndreptat pentru realizarea conducerii (administrării) angajaților.

Legătura reciprocă și interdependența între noțiunile „gestiunea fiscală”, „administrarea fiscală” și „managementul fiscal” este prezentată în figura 1.4 [114, p.241].

Delimitarea noțiunilor administrării fiscale figura 1.4.

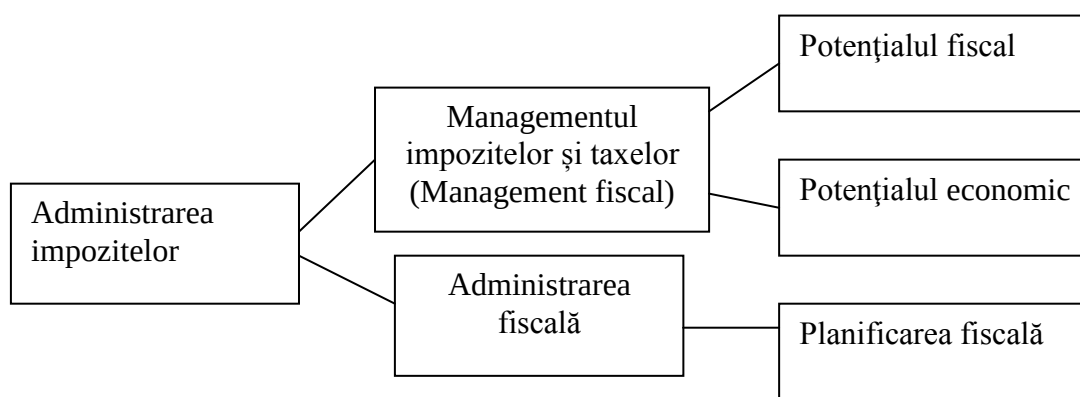


Fig. 1.4. Legătura reciprocă și interdependența între noțiunile „gestiunea fiscală”, „administrarea fiscală” și „managementul fiscal”

Sursa: Elaborat de autor

Este necesar de a despărți aceste noțiuni, utilizând în calitate de semne distinctive raportul și gradul de atenție față de mediul intern și extern al organizației. Actualmente în

literatura engleză această diferențiere se face pentru delimitarea noțiunilor „administrarea businessului, administrarea la nivelul subiectului economic (management) și „administrarea la nivel de stat, conducerea birocratică” (administration).

Scopul managementului fiscal de stat constă în asigurarea echilibrului fiscal stabil, realizarea echilibrată de lungă durată de către impozite a tuturor funcțiilor sale în baza procedurilor de realizare și elementelor procesului fiscal, optimizării fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire.

Locul central în structura managementului impozitelor și taxelor de stat se atribuie optimizării fluxurilor fiscale prin adoptarea deciziilor administrative eficiente în domeniul veniturilor fiscale, cheltuielilor fiscale și utilizării beneficiului fiscal.

Scopurile se determină de către subiectul managementului impozitelor și taxelor, reieșind din condițiile concrete ale funcționării lui și mediului extern, precum și din stare calitativă a procesului fiscal. Scopul principal al managementului fiscal este obținerea beneficiului fiscal (să nu confundăm cu beneficiul obișnuit), asigurarea stabilității financiare și rentabilității în baza aplicării formelor, metodelor și instrumentelor fiscale eficiente de administrare și investire eficientă (cheltuire) a veniturilor și beneficiului fiscal. Legăturile reciproce ale elementelor managementului fiscal în sistemul administrării sunt prezentate pe figura 1.5.

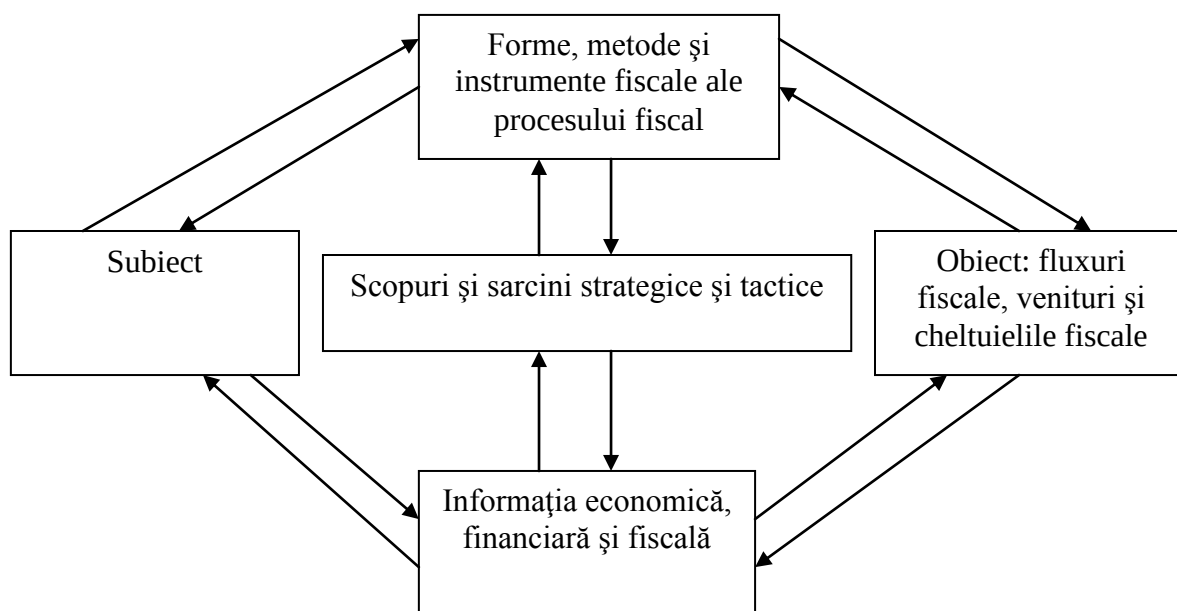


Fig.1.5. Legăturile reciproce ale elementelor managementului fiscal ca sistem de gestiune

Sursa: Elaborat de autor

Sistematizând cele expuse mai sus, în opinia autorului, managementul fiscal de stat reprezintă în sine știința, arta și practica adoptării deciziilor administrative pe bază de polivariante prin alegerea celor mai eficiente dintre ele.

Scopul managementului fiscal de stat constă în asigurarea echilibrului fiscal stabil, realizarea echilibrată, de lungă durată, de către impozite a tuturor funcțiilor sale în baza procedurilor de realizare și elementelor procesului fiscal, optimizării fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire. Locul central în structura managementului fiscal de stat se atribuie optimizării fluxurilor fiscale prin adoptarea deciziilor administrative eficiente în domeniul veniturilor fiscale, cheltuielilor fiscale și utilizării beneficiului fiscal.

Managementul fiscal presupune adoptarea deciziilor administrative în domeniul gestionării fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire. Adoptarea unor asemenea decizii se realizează în cadrul procesului fiscal organizat de către stat la nivelul economiei în întregime pe toate componentele sale specificate mai sus. Spre deosebire de nivelul macroeconomic, adoptarea deciziilor administrative la nivel de întreprindere se realizează doar pe acele elemente ale procesului fiscal, pe care managementul întreprinderii se organizează de sine stătător și le utilizează în administrare.

Adoptarea deciziilor administrative este îndreptată spre atingerea scopului și realizarea sarcinilor (funcțiilor) funcționale ale managementului fiscal de stat.

La asemenea sarcini funcționale ale managementului fiscal pot fi referite următoarele, Figura 1.5.

Rezultat al realizării acestor sarcini este asigurarea echilibrului fiscal și echilibrului fluxurilor de impozite, adică îndeplinirea cuvenită de către managementul fiscal a funcțiilor sale.

În condițiile actuale, managementul fiscal nu trebuie confundat cu procesul de planificare fiscală, deoarece managementul fiscal constituie un fenomen mai larg, complex, care presupune nu doar evaluarea veniturilor fiscale, ci și elaborarea strategiei fiscale unice de stat, formarea sistemului eficient și justificat de gestionare a proceselor fiscale.

Managementul fiscal în condițiile economiei de postcriză presupune evaluarea eficienței întregului sistem financiar și fiscal al țării, care îmbină în sine atât analiza volumelor de impozite și taxe percepute, cât și analiza eficienței instrumentelor utilizate, cu ajutorul cărora se realizează deciziile administrative în sfera financiară. Pe lângă aceasta, în opinia noastră managementul fiscal de stat se realizează în metodele și formele utilizate ale administrării fiscale.

La determinarea conținutului managementului impozitelor și taxelor trebuie avut în vedere faptul că, acesta este o parte a teoriei generale de gestionare a economiei de piață, adică o parte a managementului general în întregime. Ca și managementul general, el se axează pe bazele fundamentale ale științelor economice și social-politice. La baza managementului impozitelor și taxelor trebuie să stea principiile generale și prevederile fundamentale ale gestionării, abordării sistemice și analizei.

SARCINILE FUNCȚIONALE ALE MANAGEMENTULUI FISCAL
analiza și evaluarea indicilor economici, ținând cont de impozitare, starea financiară a contribuabilului, veniturile și cheltuielile de stat
asigurarea echilibrului valoric optimal al poverii fiscale cumulative cu volumul și calitatea beneficiilor obștești (beneficii, servicii), realizarea structurii poverii fiscale și cheltuielilor de stat
Elaborarea de noi concepții și priorități ale politicii fiscale în direcții fiscală, de reglementare și de contro, fiscal, asigurarea echilibrului fiscal funcțional
adoptarea deciziilor strategice fiscale pe termen lung în domeniul determinării parametrilor optimali structurii sistemului de impozite, adoptarea deciziilor privind schimbarea sau înlocuirea unor tipuri și (sau) elemente ale aplicării unor impozite
adoptarea deciziilor strategice fiscale pe termen lung privind alegerea celor mai eficiente forme și metode de impozitare și de reglementare fiscală, care să asigure efectul necesar fiscal și de reglementare
elaborarea bugetului fiscal curent și pe termen mediu la partea de venituri și cheltuieli, administrarea îndeplinirii lui și monitorizarea
alte funcții legate de protecția riscurilor veniturilor fiscale, reducerea percepserilor în măsură incompletă de impozite, crearea sistemului de control intern și de asigurare informațională

Fig. 1.6. Sarcinile funcționale ale managementului fiscal

Sursa: Elaborat de autor

Astfel, trebuie înțeles că sistemul de gestionare corporativă și de stat a fluxurilor de impozite prin utilizarea formelor și metodelor de piață, științific fundamentate, de adoptare a deciziilor în domeniul gestionării veniturilor fiscale și cheltuielilor fiscale la nivel micro și macro.

Deoarece baza, temelia managementului fiscal este teoria generală a administrării, procesului de administrare a impozitelor și taxelor îi este caracteristică dualitatea determinării obiectului cercetării și conținutului științei. Administrarea impozitelor este un proces de adoptare a deciziilor în domeniul relațiilor fiscale atât la nivel de stat, cât și la nivel de subiect economic.

Totodată, planificarea fiscală devine una dintre funcțiile cele mai importante la ambele niveluri de administrare a impozitelor.

Asemenea înțelegere a managementului ne permite ca să-l denumim management fiscal.

Managementul impozitelor și taxelor ca sistem general de administrare cuprinde două subsisteme: subsistemul administrat sau obiectul administrării și subsistemul administrator sau subiectul administrării.

Obiectul managementului fiscal general îl reprezintă sistemul de impozite și taxe, adică relațiile financiare care apar în legătură cu perceperea forțate sub formă de impozite și taxe a unei părți din venitul net al societății în scopul asigurării complete cu surse de venit pentru cheltuielile de stat necesare pe bază de creștere economică. Și pentru managementul fiscal corporativ, și pentru cel de stat obiect al administrării sunt fluxurile de impozite și taxe [129, p.121].

Ca și oricare alt management, managementul fiscal general nu poate opera doar cu fluxurile financiare de intrare. Fără administrarea fluxurilor de ieșire nu se poate atinge scopul și asigura eficiența managementul fiscal.

Managementul fiscal ca sistem de administrare are obiect al administrării și subiect al administrării propriu (figura 1.6)

Autorul intervine cu propunerea de examinare a managementului fiscal în condițiile de funcționare a statului și întreprinderilor din mediul de piață în două feluri:

- 1) – ca proces de adoptare a deciziei administrative;
- 2) – ca sistem de gestiune.

Managementul fiscal, pe de o parte, este rezultat al aplicării cunoștințelor științifice, iar pe de altă parte, sferă de activitate practică. În primul caz este vorba despre elaborarea bazelor conceptuale ale managementului fiscal: obiectului și subiectului acestuia principiilor, abordărilor și instrumentelor; în cel de-al doilea caz este vorba despre formele, metodele și procedeele concrete de adoptare a deciziilor privind gestionarea impozitelor, impozitării și fluxurilor fiscale la diferite niveluri.

Managementul fiscal sintetizează în sine metodologia și tehnica administrării relațiilor fiscale (impozite și taxe, fluxuri de impozite), el reprezintă în sine sistemul, constituit pe baza principiilor, formelor, metodelor și procedeele speciale, cu ajutorul cărora se realizează această gestionare.

Înțelegerea managementului fiscal ca sistem de gestiune extinde înțelegerea lui ca proces de adoptare a deciziei administrative în baza abordării sistemice vis-a-vis de interacțiunea obiectului și subiectului administrării. În ceea ce privește caracterul deschis al managementului fiscal ca sistem de gestiune este condiționat de monopolul statului în stabilirea cererii la impozite

și taxe (sistemul de impozite și taxe, elementele aplicării unor impozite și taxe, altor reguli și condiții de impozitare și procesului fiscal), caracterul ascuns pentru mediul extern (confidențialitate) a tentativelor și acțiunilor organizațiilor – contribuabililor în vederea minimizării plăților fiscale și optimizării fluxurilor de impozite și taxe și alte cauze. Dinamismul sistemului menționat este condiționat de dinamismul (în România contemporană chiar excesiv, aproape instabil, cu un risc sporit) legislației fiscale, sistemului fiscal, politici fiscale și întregului proces fiscal, modificările economiei, mediului de piață etc.

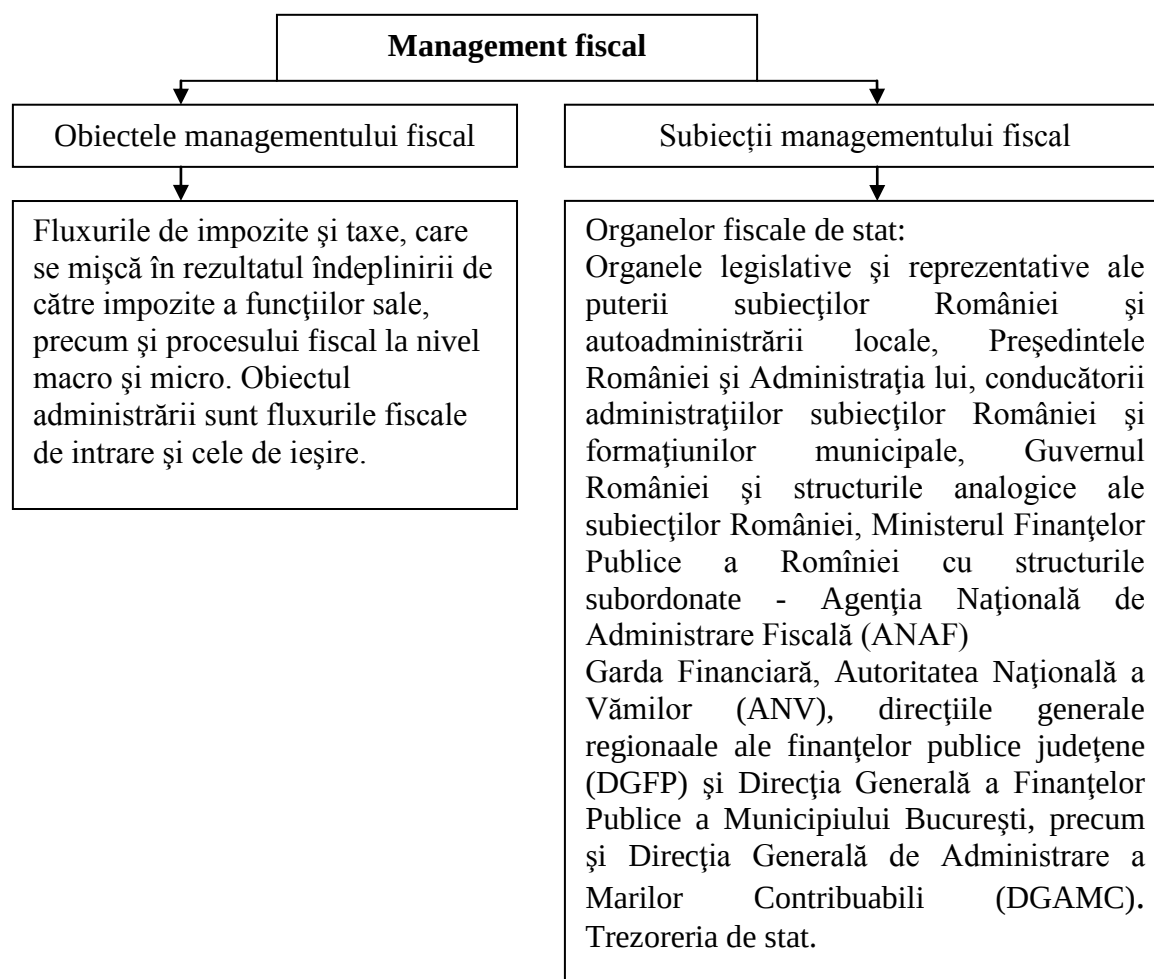


Fig. 1.7. Obiectul și subiectul managementului fiscal

Sursa: Elaborat de autor

Organizarea managementului fiscal reprezintă în sine totalitatea acțiunilor de coordonare și deciziilor subiectelor administrării, care asigură funcționarea procesului fiscal și atingerea scopurilor trasate și sarcinilor planificării fiscale, reglementării fiscale și controlului fiscal. Gestionarea fluxurilor de impozite și taxe este imposibilă fără organizarea procesului fiscal. Managementul fiscal deja este un sistem organizat în anumit mod, care include în sine toate categoriile financiare de organizare a gestionării procesului fiscal (dreptul fiscal, politica fiscală, procedurilor de impozite și taxe, sistemul fiscal și mecanismul fiscal).

Organizarea managementului fiscal de stat și corporativ are specificul său [98, p.550].

Organizarea managementului fiscal de stat, în sensul larg, se referă la coordonarea întregului proces fiscal și a elementelor acestuia, iar în sens restrâns – la organizarea doar a îndeplinirii bugetului fiscal la scara țării și regiunilor.

Actualmente în România din punct de vedere al organizării, sistemul de impozite și taxe în general, este deja format. El reprezintă în sine un sistem cu multe niveluri și aspecte, cu relații neclare între organele executive și legislative de diferite stadii ale organizării de stat.

Astfel, managementul fiscal de stat reprezintă în sine sistemul gestiunii de către organele puterii de stat a fluxurilor de impozite și taxe în cadrul procedurilor stabilite și elementelor procesului fiscal cu forme și metode cu orientare de piață, cu scopul asigurării financiare a producției și consumului în volum necesar și calității bunurilor obștești (beneficii, servicii). La baza managementului fiscal de stat se află principiile viziunii strategice ale tendințelor și legităților formării structurii, dezvoltării potențialului economic, financiar și fiscal, precum și metodele de asigurare a influenței productive asupra factorilor creșterii economice. Un asemenea sistem de gestionare a gospodăririi financiare de stat, inclusiv componenta fiscală, deocamdată lipsește în România, funcționează separat doar unele elemente ale acesteia.

În structura subiecților administrării impozitelor activează Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) care este un organ de specialitate al administrației publice centrale din România. A fost înființată la data de 1 octombrie 2003 în subordinea Ministerului Finanțelor Publice. Începând cu ianuarie 2004 a devenit operațională, dobândind calitatea de instituție cu personalitate juridică proprie, prin desprinderea direcțiilor cu atribuții în administrarea veniturilor statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice [158].

În cadrul ANAF se organizează și funcționează, de asemenea, Antifrauda fiscală, Autoritatea Națională a vămilor (ANV), direcțiile generale regionale ale finanțelor publice județene (DGRFP) și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, precum și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (DGAMC).

ANAF are rolul de a asigura resursele pentru cheltuielile publice ale statului prin colectarea și administrarea eficace și eficientă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Organizarea de către subiecții managementului fiscal de stat a procesului fiscal reprezintă în sine activitatea de organizare a întocmirii, examinării și aprobării bugetelor, de colectare nemijlocită a plăților fiscale, asigurare juridică a procesului fiscal, formare a concepției politicii fiscale de stat, planificare fiscală de stat (prognozare), reglementare fiscală de stat și control fiscal de stat. Totodată, se realizează următoarele sarcini de bază:

- formarea părții de venit a bugetelor și fondurilor extrabugetare pe toate nivelurile prin mobilizarea veniturilor fiscale;
- distribuirea optimală resurselor fiscale între verigile sistemelor bugetar și fiscal;
- crearea sistemului rațional de impozite și taxe în baza optimizării nivelului și structurii poverii fiscale pe sfere, ramuri și grupe de contribuabili;
- elaborarea planurilor de scurtă durată, anulare, de durată medie și lungă și a programelor de defalcare a impozitelor pentru primirea lor spre executare și adoptarea deciziilor administrative;
- organizarea procedurilor bugetării fiscale și primirea spre executare a bugetelor fiscale;
- organizarea și exercitarea controlului fiscal și activității contribuabililor și monitorizării acțiunilor și executării deciziilor administrative de către subiecții managementului fiscal de stat.

Managementul fiscal de stat ca sistem de administrare a fluxurilor de impozite funcționează în cadrul procedurilor stabilite și elementelor procesului fiscal. Ținând cont de faptul că, fluxurile de impozite și taxe nu pot exista în afara procesului fiscal, acesta este concomitent și condiții și obiect al administrării.

Prima formă a managementului fiscal de stat la nivel macroeconomic reprezintă evaluarea principiilor generale de construire și funcționare a mecanismului economic: raporturile de proprietate, rolul și locul statului în gestionarea economiei, structurilor corporative nestatale, antreprenoriatului mic și mijlociu, gospodăriilor casnice. Aplicativ dezvoltării contemporane a economiei o mare importanță capătă condițiile de scenariu, care determină parametrii țintă principali, prioritățile și direcțiile politicii economice, restricțiile și factorii dezvoltării social – economice. Această formă se exprimă, mai întâi de toate, în alegerea strategiei concrete, orientarea prognozei.

Sarcinile principale ale managementului fiscal în cadrul politicii fiscale eficiente sunt prezentate în figura 1.8.

Managementul fiscal contemporan în economia de postcriză urmează a fi examinat, mai întâi de toate, din punct de vedere al eficienței realizării potențialului țării în întregime și planificării veniturilor fiscale în sistemul bugetar al țării, gestionarea procesului fiscal trebuie să se concentreze și să fie reglementat de către administrarea fiscală. Managementul fiscal la nivel macroeconomic presupune formarea strategiei eficiente atât din punct de vedere economic cât și din punct de vedere al realizării tuturor funcțiilor impozitelor și taxelor de către stat, cu respectarea obligatorie a principiilor clasice ale impozitării și înțelegerii esenței impozitului și taxei ca obiect al administrării precum și cu utilizarea noilor metode și tehnologii și cu modernizarea administrării tuturor formelor de gestionare a procesului fiscal.

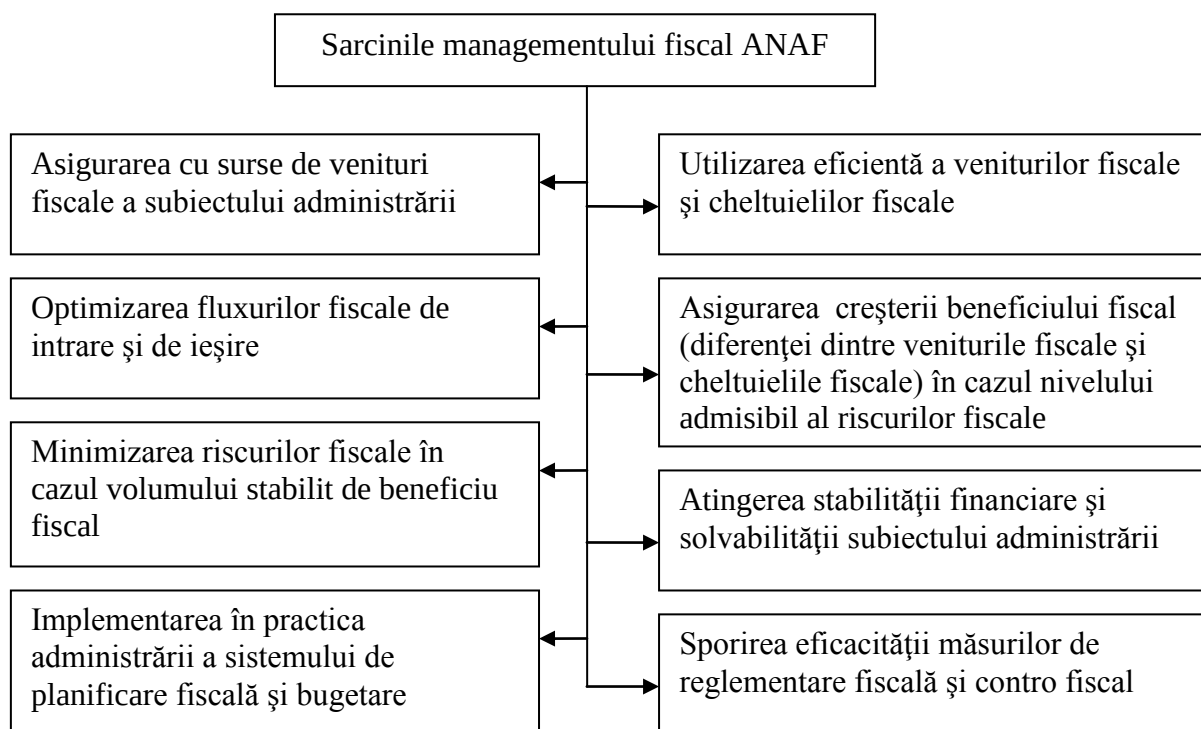


Fig. 1.8. Sarcinile principale ale managementului fiscal în cadrul politicii fiscale eficiente

Sursa: Elaborat de autor

Interacțiunea managementului fiscal și politicii fiscale de stat este ambiguă. Pe de o parte, ultima constituie element structural al managementului, baza lui conceptuală, reper al activității administrative, pe de altă parte, managementul reprezintă în sine un sistem de administrare, care este orientat pentru realizarea strategiei și tacticii politicii fiscale prin adoptarea deciziilor eficiente privind gestionarea fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire.

Politica fiscală eficientă a statului trebuie să fie constituită pe anumite principii. La asemenea principii ale politicii fiscale de stat, ținând cont de specificul României, pot fi referite următoarele cerințe fundamentale [23]:

- 1) contribuirea la creșterea economică reală (creșterea PIB-ului, veniturilor subiecților economiei);
- 2) asigurarea ritmurilor stabile de creștere a veniturilor statului nu din contul sporirii poverii fiscale, ci în baza creșterii indicatorilor economici;
- 3) crearea condițiilor favorabile pentru dezvoltarea inițiativei particulare și investiții în sfera de producere a mărfurilor, pentru implementarea noilor tehnologii, tehnicii și susținerii lucrărilor aplicative de cercetări științifice;
- 4) stimularea exportului producției ramurilor industriale de prelucrare;

5) protejarea producătorilor de mărfuri autohtone și pieții naționale de condițiile nefavorabile externe;

6) stimularea acumulării capitalului în ramurile prioritare ale sectorului real al economiei;

7) unitatea strategiei și tacticii fiscale, politicii fiscale federale și teritoriale într-un spațiu fiscal unic al întregii țări;

8) integrarea în spațiul fiscal și economic mondial.

Managementul fiscal de stat își găsește reflectare în metodele și formele administrării fiscale utilizate de către stat în conformitate cu politica fiscală realizată în țară. Administrarea fiscală este acel element de legătură între stat și societate, care reflectă nemijlocit direcțiile principale, parametrii politicii fiscale a statului. Existența subsistemului administrării fiscale în sistemul managementului fiscal este unul dintre elementele, care deosebesc managementul fiscal de stat de planificarea fiscală și prognozare.

Concluzii la capitolul 1

Din cele abordate în capitolul 1 al tezei se impune formularea următoarelor concluzii esențiale:

1. Impozitele constituie prețul specific, irațional și de monopol al serviciilor funcționale a statului, la baza cărora se află cheltuielile de stat legate de reproducerea acestora, însă mărimea egală a impozitelor, ca noțiune de preț, se formează prin influența cererii la impozite și ofertei surselor de achitare al acestora (veniturilor și obiectelor pentru impozitare) în cadrul nivelului atins de dezvoltare a economiei.

2. În condițiile economiei de piață raporturile fiscale nu pot să se bazeze pe raporturile dependenței personale, la baza lor trebuie să fie dependența reală, prin urmare, echivalența. Procesul de cunoaștere a esenței impozitului deduce noțiunea de „impozit” din sfera perceperii lui filosofice în practica fiscală concretă, condiționată de sistemul raporturilor economice și gradul de dezvoltare a formelor statalității. Caracterul echivalent al impozitului, supunerea proceselor legilor pieții și legităților vor permite de a trage concluzia că există necesitatea creării sistemului adecvat de management fiscal, care include în sine nivelul statului bazat pe principii și abordări unice de piață.

3. Depășirea treptată a fenomenelor de criză în economie a schimbat abordările față de organizarea sistemului fiscal și impozitare. Sarcină importantă devine realizarea practică a funcției de reglementare caracteristice în mod obiectiv impozitelor, utilizarea valoroasă a impozitelor ca instrument de reglementare economică.

4. Analiza rapoartelor Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică a determinat că tendințele majore în desfășurarea reformelor administrative a fost introducerea principiilor, modelelor și metodelor noi de guvernare, percepția tehnicilor de management în

afaceri, orientarea spre clienți și servicii, transferarea mecanismelor de piață și concurenței în administrația publică. În ultimii ani, atât în România cât și în toate țările dezvoltate, o problemă majoră a fost creșterea complexității proceselor și normelor fiscale. Pentru soluționarea acestei probleme, se efectuează pe scară largă o restructurare a întregului proces fiscal, se modifică sistemul de gestiune a procesului fiscal și managementul organelor fiscale, se realizează măsuri de simplificare și îmbunătățire a relațiilor cu contribuabilii. Această transformare poartă denumirea de management fiscal, care în conformitate cu scopurile și obiectivele acesteia reprezintă punerea în aplicare a reformei administrative fiscale.

5. Până în prezent apar dificultăți în comunitatea științifică la înțelegerea esenței noțiunii „administrare fiscală”, lipsește definiția ei și în legislația fiscală. De aceea, în baza analizei critice a abordărilor existente în lucrare, este dezvăluit conținutul și este dată definiția detaliată a administrării fiscale ca formă de gestiune a impozitelor. Procesul administrării fiscale permite perceperea creării sistemelor fiscale, care asigură simultan realizarea funcțiilor sociale ale statului și creșterea activității de afaceri a cetățenilor, întreprinderilor, județelor și regiunilor.

6. Definiția ”management fiscal de stat”, s-a abordat ca știința, arta și practica adoptării deciziilor administrative pe bază de polivariante prin alegerea celor mai eficiente dintre ele. Scopul managementului fiscal de stat constă în asigurarea echilibrului fiscal stabil, realizarea echilibrată de lungă durată de către impozite a tuturor funcțiilor sale în baza procedurilor de realizare și elementelor procesului fiscal, optimizării fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire. Locul central în structura managementului fiscal de stat se atribuie optimizării fluxurilor fiscale prin adoptarea deciziilor administrative eficiente în domeniul veniturilor fiscale, cheltuielilor fiscale și utilizării beneficiului fiscal.

7. Managementul fiscal trebuie să se bazeze pe trei principii de bază: echitate; predictibilitate; eficiență. Totodată, managementul fiscal este un proces desfășurat în baza principiilor și metodelor caracteristice administrării fiscale în întregime, precum și planificării și prognozării fiscale, reglementării fiscale, controlului fiscal, evidenței și analizei veniturilor fiscale. Totodată, gestiunea fiscală este bazată pe principiile și metodele generale, realizarea acestora datorându-se principiilor și metodelor concrete aplicate în procesul activității subiecților administrării fiscale.

2. REGLEMENTAREA RELAȚIILOR FISCALE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ

2.1. Dezvoltarea managementului fiscal integraționist în sistemul Comunității Europene

Statele și popoarele din regiunea europeană, înfruntând moștenirea grea a secolelor trecute de contradicții ireconciliabile, confruntări armate și distructive și-au propus să constituie într-o singură asociație o formă a relațiilor internaționale, de cooperare și integrare complet nouă, fără precedent politico-juridică - Uniunea Europeană (în continuare UE).

Astfel, Uniunea Europeană a devenit o asociație interstatală unică, diferită de organizațiile internaționale tradiționale, prin actele de constituire, scopuri, principii, sistem de organisme și de competențe. Uniunea Europeană cu sistemul ei de reglementare reprezintă unul dintre cele mai interesante și în același timp complexe fenomene în condițiile actuale. Uniunea, care nu are analogii în întreaga lume, încorporează caracteristici atât ale statului și confederațiilor, cât și a organizației internaționale [8, p.142].

În cadrul UE are loc o căutare dificilă a celor mai bune forme și metode de organizare și activitate a întregului mecanism instituțional al uniunii.

Etapă contemporană de dezvoltare a ideii federalismului aplicativ Europei își are începutul odată cu Declarația lui Robert Schuman din 9 mai 1950, conform căreia comasarea extragerii cărbunelui și producția de oțel (crearea Comunității Europene a Cărbunelui și Oțelului (CECO) va permite crearea bazei generale de dezvoltare economică și de a demara prima etapă de edificare a comunității europene.

Înțelegerea necesității unirii popoarelor Europei pe bază ideii comunitare, afirmate în lucrările autorilor europeni, căpăta deosebiri considerabile la determinarea căilor și mecanismelor de atingere [108, p.185]. Cele mai realiste au devenit ideile lui Jan Monnet [61], care propunea metoda unirii pe etape a statelor europene pe ramuri ale economiei și crearea în baza integrării economice a Uniunii Politice și a Statelor Unite ale Europei. În rând cu ideile lui J. Monnet, Comunitățile au preluat și unele principii de federalizare a concepției lui Denis de Rougemont, în special ideea abordării regionale a dezvoltării proceselor de integrare și ideea subsidiarității [61, p.95].

Moment crucial în dezvoltarea integrării europene a devenit Actul European Unic, în care, ideea federalizării Comunității Europene (CE) și-a găsit consolidare prin adoptarea principiului de bază al federalismului – *unitatea în diversitate*. Aceasta însemna recunoașterea coordonării în calitate de metodă principală în realizarea integrării pe baza *principiului completării reciproce* a eforturilor institutelor și statelor-membre ale CE.

Crearea noilor baze de reglementare în formarea Uniunii Europene în Tratatul de la Maastricht a devenit nu doar o etapă nouă în integrarea europeană, dar și încă un pas în realizarea sarcinilor federalizării Europei.

Uniunea Europeană se dezvoltă în baza tendințelor centripete și reprezintă în sine un sistem, ale cărui principii comunitare de organizare se integrează în statele asociate. Stabilitatea procesului comunității depinde de măsura în care se va reuși menținerea echilibrului intereselor europene generale și naționale prin delimitarea atribuțiilor institutelor și determinarea principiilor de funcționare a Uniunii. „Institutele supranaționale” ale Comunității, mai întâi de toate Comisia și Curtea de Justiție, au o poziție activă orientată pentru extinderea competențelor acestora și obiectului competenței. Aceasta se confruntă cu înțelegerea rezervată a statelor care, cedând suveranitatea lor, tind spre crearea garanțiilor suplimentare juridice de protejare a intereselor naționale.

Cel mai consecvent susținător al extinderii competențelor CE este Curtea Europeană de Justiție, care a format și apără cu desăvârșire *principiile aplicării directe, acționării directe și supremației* dreptului CE. Aceste principii creează baza sistemului pe două stadii ale dreptului european. Prioritățile supranaționale ale Curții de Justiție și activitatea ei de legiferare se echilibra totdeauna prin împuternicirile legislative exclusive ale Consiliului, care adopta toate actele juridice ale CE principale în baza principiului unanimității. Încă, din anul 1986 Actul European Unic a introdus schimbări în procedura de adoptare a deciziilor. Odată cu menținerea principiului unanimității, el a decis aplicarea regulii majorității calificate de voturi. Statele se lăsau convinse de necesitatea adoptării unei asemenea decizii în legătură cu două circumstanțe. În primul rând, sarcinile creării unei piețe unice cereau un sistem mai flexibil de adoptare a deciziilor, iar concurența din partea SUA și Japoniei impunea accelerarea ritmurilor de formare a uniunii economice și valutare. În al doilea rând, tendința unui șir de state europene de a adera la CE presupunea o asemenea extindere a calității de membru, în cazul căreia principiul unanimității adoptării deciziilor devenea dificil de realizat în practică [28].

Până la semnarea Actului European Unic interesele Comunității puteau fi realizate cu condiția ca poziția statelor-membre să coincidă. Dezicerea de principiul unanimității însemna că, Consiliul putea adopta o decizie obligatorie pentru toți membrii contrar voinței unor state, ai căror reprezentanți votau totdeauna în Consiliu, aceasta reieșind din interesele sale economice și politice. Introducerea principiului majorității calificate de voturi a dictat modificări esențiale în procesul de legiferare, cu menținerea formală a împuternicirilor legislative ale Comunității la același nivel.

Cedarea drepturilor sale a fost compensată statelor în anul 1992 în Tratatul de la Maastricht, unde la principiile de bază ale dreptului european a fost raportat principiul subsidiarității, care permite de a menținerea competenței Consiliului în limite optime din punct de vedere al statelor, a raporturilor dintre interesele generale europene și naționale. Consolidând *principiul subsidiarității*, Tratatul din 1992 a confirmat două începuturi de bază ale comunității:

principiul autonomiei voinței (stat-membru) și principiul participării (acestora) în procesul luării deciziilor generale (comunitare). Desigur, starea actuală a CE se află departe de federația clasică, în care centrul federal deținea principalele drepturi suverane. În cazul CE aceste drepturi le dețin statele-membre, care cedează o parte din suveranitatea sa institutelor Comunității. Tendința principală de dezvoltare a Comunității trasată în Actul European Unic, în tratatele de la Maastricht și Amsterdam, permit discutarea cu mai multă încredere despre compatibilitatea (asemănarea) principiilor construirii CE și principiilor federalismului, puse la baza statelor contemporane [26].

Ideea de bază a federalismului constă în delimitarea competențelor autorităților centrale și regionale, care asigură administrarea eficientă și reciprocitatea intereselor acestora în toate sferele vieții sociale, inclusiv în raporturile fiscale.

Pentru fiecare autoritate problema mijloacelor financiare este o problemă cheie, de aceea importanța impozitelor ca sursă principală de resurse financiare ale statului determină importanța rezolvării problemei federalismului fiscal.

Crearea Uniunii Economice și Valutare presupune un nivel de coordonare a politicii fiscale a statelor-membre, care este caracteristic în măsură mai mare pentru statul federal, decât comunităților de state. De aceea, cu condiția păstrării tendinței de federalizare a CE, problema federalismului fiscal va fi la fel de actuală și pentru politica națională a statelor-membre [47].

Federalismul fiscal este un sistem de principii de activitate și delimitare a competențelor autorităților centrale și regionale în sfera relațiilor fiscale.

Abordarea cu privire la delimitarea competențelor în sfera impozitelor și taxelor statelor are mari deosebiri condiționate de specificul formării acestora și tradițiile uzanțelor juridice, care își găsesc reflectare în principiile constituției și în legislația fiscală. De exemplu, în Germania de Vest Legea de bază (Constituția) stabilește competențele fiscale extinse ale autorităților federale, de asemenea, conține lista impozitelor, care pot fi percepute în bugetul local. Aceasta înseamnă, că regiunile (subiectele federației) nu sunt în drept să stabilească obligații fiscale analogice impozitelor federale, de exemplu, impozitul pe venit. Totodată, anume regiunile colectează impozitele federale și locale pe bugete având la bază *principiului „egalității”*. Acest principiu se concretizează în legislația curentă¹ și se află permanent în vizorul Curții Federale de Justiție, care de nenumărate ori a recunoscut necorespunzătoare Constituției prevederile legilor federale, care conțin aplicare incorectă.

¹ O abordare similară a relațiilor financiare ale Federației și subiecților Federației este stabilit în Canada. Actul constituțional din 1982 prevede că guvernul federal urmează principiul de aliniere a fluxurilor financiare (plăți) asigurând provinciile cu fonduri suficiente de funcționare a autorităților publice și impozitare echitabilă.

Exemplu de altă abordare privind delimitarea împuternicirilor fiscale ale organelor centrale și locale prezintă SUA, unde subiecții federației dispun de sisteme fiscale proprii, care sunt administrate și reglementate de legislație. În special, impozitul pe venit se stabilește și se percepe la nivelul federației și statelor [141]. Spre deosebire de Germania în SUA nu este prevăzut principiul „egalizării” veniturilor subiecților federației, iar Curtea Supremă de Justiție a adoptat o interpretare restrictivă a împuternicirilor financiare ale autorităților federale. Pot fi aduse și alte exemple de diferite abordări cu privire la delimitarea împuternicirilor fiscale ale autorităților centrale și locale ale statelor federale. În Uniunea Europeană acționează principiile, care pot fi plasate la baza federalismului CE [99].

- *Principiul democrat.* Acest principiu presupune că deciziile de gestiune a problemelor fiscale se adoptă în aceeași formă juridică și în conformitate cu procedura juridică, care asigură raportul optim dintre interesele economice ale Comunității și statelor-membre.

- *Principiul pluralismului juridic.* Aplicativ relațiilor fiscale acest principiu înseamnă, că la adoptarea deciziilor generale este necesar de a ține cont la maximum de uzanțele juridice și de specificul culturii juridice a statelor-membre, deoarece eficacitatea aplicării normelor dreptului fiscal integraționist depinde în mare măsură de specificul și gradul de pregătire a oamenilor de a înțelege și accepta.

- *Principiul priorității drepturilor și libertăților omului.* Acest principiu este pus la baza politicii fiscale, a Comunității și a statelor-membre. Perceperea impozitului reprezintă în sine înstrăinarea unei părți din proprietatea cetățenilor, astfel această acțiune a puterii trebuie să se realizeze pe baze legitime. Adoptarea oricărei decizii fiscale și permiterea oricărui litigiu fiscal urmează să aibă loc public, de către organele competente și ținându-se cont de prioritățile drepturilor și libertăților omului.

- *Principiul supremației drepturilor CE.* Aplicativ relațiilor fiscale, acest principiu înseamnă nu doar regula generală de prioritate a normelor dreptului integraționist în raport cu legislația statelor-membre și ierarhia respectivă a surselor de drept fiscal european, ci și aceea că, în caz de coliziune vor fi aplicate normele CE.

- *Principiul proporționalității.* Aplicativ dreptului fiscal acest principiu presupune că statele-membre cedează Comunităților suveranitatea sa fiscală doar în acea măsură în care, aceasta este necesar pentru atingerea scopurilor integrării determinate în Tratat.

- *Principiul subsidiarității.* Aplicarea acestui principiu la reglementarea raporturilor fiscale acordă flexibilitate raportului dintre împuternicirile Comunității și statelor-membre și permite completarea lacunele în dreptul fiscal în acele cazuri, în care competența exclusivă stabilită în Tratat este insuficientă, iar interesele statelor-membre necesită adoptarea deciziei respective. Pe de altă parte, flexibilitatea se manifestă prin aceea că, acțiunea acestui principiu

impune institutelor Comunității să se abțină de la adoptarea deciziilor care pot împiedica realizarea atribuțiilor fiscale ale statelor-membre, orientate spre atingerea scopurilor reglementării juridice eficiente.

Principiile enumerate se realizează în procesul elaborării și realizării politicii fiscale a UE. Analiza acestor forme, precum și raportul dintre normele integraționiste și dreptul național constituie obiectul expunerii ulterioare.

Locul managementului fiscal integraționist în sistemul CE este determinat de locul politicii fiscale în politica generală a Comunității. În măsura dezvoltării procesului de integrare, sarcinile politicii fiscale, în atingerea scopurilor tratatelor de fondare, se schimbau treptat. La etapa inițială de dezvoltare a Comunităților politica fiscală era destinată să admită înlocuirea barierelor vamale anulate în legătură cu crearea Uniunii Vamale cu bariere fiscale. Aceasta a fost reflectat și în prevederile despre impozitele Tratatului de la Roma și într-un șir de acte normative, adoptate de către institutelor CE în baza Tratatului. În măsura consolidării independenței financiare a Comunităților însemnătatea impozitelor în calitate de sursă cea mai importantă a bugetului unic a determinat și necesitatea dezvoltării mai active și multilaterale a dreptului fiscal integraționist.

Sistemul fiscal al CE reprezintă în sine totalitatea plăților obligatorii cu caracter fiscal percepute în bugetul Comunității.

Noțiunea de sistem fiscal în actele normative ale CE nu este prezentată, iar în literatura științifică despre impozite, de obicei, se vorbește ca despre cea mai importantă sursă de formare a „resurselor proprii” (*ownresources*) ale Comunității Europene. Impozitele sunt parte a sistemului „resurselor proprii”, fără determinarea căreia este dificil de a ne imagina locul impozitelor în bugetul CE.

Sistemul fiscal al CE poate fi imaginat în funcție de următoarea clasificare a plăților: impozite agricole; taxe vamale; TVA (defalcări procentuale); impozitul pe venit de la persoanele fizice care activează în aparatul CE.

Impozitele agricole cuprind următoarele tipuri de plăți obligatorii:

- impozitul pe producția agricolă importantă și exportată în (din) statul, care intră în CE;
- impozitul pe zahăr achitat de către companiile producătoare de zahăr în statele-membre ale CE;
- impozitul pe izoglucoză (izoglucoze) plătit odată cu impozitul pe zahăr.

Printre aceste trei plăți obligatorii impozitele pe producția agricolă importată și exportată au fost primele din punct de vedere istoric. Ele erau tratate ca mijloace de promovare a politicii agricole unice și sursă proprie de completare a bugetului Comunităților. Asemenea

abordare este fixată în deciziile Consiliului privind finanțarea politicii agricole a CE și privind crearea piețelor comune de grâne, carne de pasăre, porcină, ouă, fructe, legume și vinuri [31]. Impozitul pe producția agricolă exportată are drept scop, odată cu asigurarea vărsămintelor directe în bugetul CE, de a menține statele-membre în limitele politicii unice agrare a Comunităților. Suma percepută în calitate de impozit reprezintă în sine diferența dintre prețurile mondiale (care în acest caz sunt mai înalte decât prețurile CE) și nivelul prețurilor stabilite pentru aceste produse în Comunitate.

Specificul impozitelor pe producția agricolă importantă și exportată constă în aceea că sfera aplicării lor și cotele se stabilesc în cadrul mecanismului politicii agrare unice, iar modul de calcul și achitare al acestora se reglementează de către Codul Vamal al CE. În esență sa aceste impozite nu sunt altceva decât taxe vamale pentru mărfurile alimentare.

Impozitele agricole pot fi utilizate și pentru introducerea restricțiilor la fabricarea anumitor tipuri de produse. De exemplu, în anul 1977 pentru unii producători, stabiliți prin decizia Consiliului, a fost introdus „impozitul răspunderii comune” (*coresponsibilitylevy*) pentru lapte și produsele lactate [31]. Legalitatea și justificarea impozitului a fost confirmată prin decizia Curții Europene de Justiție pe *Dosarul nr. 138/78 (Stolting Case)* [10].

Al doilea tip de plăți obligatorii, care constituie sistemul fiscal al Comunităților, sunt *taxele vamale*.

Taxele vamale percepute în CE îndeplinesc mai mult funcția protecționistă și au două forme principale: taxe antidumping și compensatorii.

Taxele antidumping (comparativ cu taxele compensatorii) se aplică mai frecvent și s-ar putea spune, că în mod regulat.

Taxele vamale se stabilesc la hotarele externe ale CE în privința mărfurilor importate și exportate și se determină ținându-se cont de următoarele caracteristici: a) tarifarea mărfurilor; b) proveniența mărfurilor; c) cantitatea de mărfuri; d) costul vamal al mărfurilor; e) tariful.

Tarifarea mărfurilor se efectuează în baza *nomenclatorului combinat al mărfurilor*, conform căruia fiecare tip de marfă are codul respectiv.

Proveniența și costul vamal al mărfurilor - caracteristici, care provoacă multe întrebări și discuții, - sunt determinate în Codul Vama al CE [32, art. 24, art. 29, art. 31], [19].

Tarifele se stabilesc în conformitate cu registrul CE – tariful vamal comun (TVC).

Baza juridică pentru aplicarea taxelor vamale constituie legislația vastă a CE, tratatele internaționale ale CE privind libertatea comerțului și Acordul general privind tarifele și comerțul, participanți ai căruia sunt Comunitățile Europene.

În virtutea faptului, că crearea Uniunii Vamale a fost una dintre primele și cele mai importante sarcini ale integrării statelor europene, care au semnat tratatele, în ultimele decenii a

fost creat dreptul vamal al CE, sursele de bază ale căruia pot fi prezentate în modul următor: Tratatul despre CE (art. 9; 12 (art. 23; 25)); Codul Vamal adoptat în formă de Regulament al Consiliului CE; Regulamentul Comisiei [32] care stabilește modul de aplicare a Codului Vamal și, în esență, completează Regulamentul Consiliului [17]; deciziile Curții de Justiție al CE pentru problemele vamale.

Cel mai perspectiv din punct de vedere al finanțării activității CE este *impozitul (taxa) pe valoarea adăugată*.

Existența TVA în sistemul fiscal al statului este condiție obligatorie a aderării lui la Comunități, deoarece vărsămintele financiare de la impozitul pe valoarea adăugată constituie una dintre principalele surse de formare a bugetului CE. TVA se stabilește în statele-membre, care și determină mărimea cotei impozitului în limitele prescrise de legislația integraționistă (art. 12 al Directivei a șasea).

Veniturile la bugetul CE provenite din impozitul pe valoarea adăugată reprezintă în sine adaosul unic procentual la TVA stabilit prin decizia Consiliului în statele-membre. Obiectul impozitării se determină prin legislația integraționistă. Conform Directivei a șasea sunt supuse impozitării cu TVA: furnizările de mărfuri și acordarea de servicii pe teritoriile statelor – membre, realizate de către contribuabili (*taxable person*) pe bază de recompensă; procurarea mărfurilor, care trec hotarele statelor – membre; importurile de mărfuri din țările care se află în afara teritoriului vamal al CE.

Aplicarea TVA furnizărilor de mărfuri pe teritoriile statelor – membre este posibilă doar cu un șir de condiții, lista cărora este stabilită de legislația integraționistă, în special de Directivei a șasea privind TVA [27]:

- mărfurile furnizate trebuie să fie obiect (subiect) al TVA și să nu intre în lista mărfurilor, care nu sunt supuse impunerii cu acest impozit (art.13-16);
- furnizarea mărfurilor urmează a fi efectuată de către o persoană care are statut de contribuabil (*taxable person*) (art.2, 4);
- furnizarea mărfurilor trebuie să fie parte a activității economice (*economic activity*) a persoanei, care are statut de contribuabil (art. 2, 4);
- furnizarea mărfurilor trebuie să se efectueze sau să se planifice în bază de recompensă (*forconsideration*) (art.2, 11).

TVA privitor la mărfurile, care trec hotarele statelor – membre, în interiorul CE se aplică în baza principiului *destination-based tax*, adică TVA se percepe la locul destinației mărfurilor – în țara, în care este importată. Plătitor este persoana, căreia i s-a furnizat marfa cu titlu de import. Excepție fac unele tipuri de mărfuri (mărfurile procurate prin intermediul poștei), mărfurile supuse accizelor (*excisegoods*) și unele noi tipuri de transport (*new means of*

transport), în privința cărora acționează *origin-based tax*, adică plata TVA se efectuează la locul „producerii”.

TVA reprezintă în sine tipul principal de impozite indirecte, reglementarea coordonată a căroră în cadrul CE constituie condiție necesară a pieței comune. De aceea, institutele Comunităților au depus eforturi speciale pentru a crea mecanismul juridic unic de funcționare a TVA.

Baza juridică a TVA constituie: Tratatul privind CE (art. 95, 96, 98, 99, .. art. 90-93); directivele Consiliului și deciziile Curții de Justiție a EU pe problemele legate de aplicarea TVA.

A patra sursă a sistemului fiscal al CE este *impozitul pe venit de la persoanele fizice*, care activează în aparatul CE. Acest impozit a fost aprobat prin Protocolul privind privilegiile și imunitățile CE din 8 aprilie 1965 și prevede, că persoana cu funcție de răspundere și alți funcționari ai Comunităților „este supusă impozitării în folosul Comunităților cu impozitul pe salariu și remunerațiile achitate acestuia de către Comunități” (atr.13).

Mecanismul și modul perceperii impozitului pe venit se determină prin Regulamentul Consiliului [18]. Impozitul se calculează la scara progresivă în mărime de la 5 pînă la 45% și se prevalează în veniturile Comunităților. În conformitate cu art. 13 al Protocolului privind privilegiile și imunitățile CE, persoanele cu funcții de răspundere și alți funcționari ai Comunităților sunt scutite de plata impozitelor naționale pe remunerații și alte plăți efectuate în CE. Prevedere analogică conțin și unele protocoale adoptate anterior la în vigoare.

Reglementarea juridică a impozitelor. Reglementarea juridică a impozitelor Uniunii Europene în mare parte este determinată de abordările formate de promovarea politicii fiscale integraționiste și alegerea mijloacelor juridice cele mai eficiente de atingere a scopurilor Comunităților stabilite la art. 2 și art. 2 ale Tratatului despre CE.

Specificul reglementării impozitelor constă în faptul, că la bază este pus *principiul armonizării* legislației fiscale a statelor-membre, realizat în procesul creării și aplicării diferitor forme juridice, pe care le au normele dreptului integraționist, create de institutele CE.

Armonizarea legislației naționale decurge în două direcții:

- aplicarea normelor de integrare, care se găsesc în actele juridice. De exemplu, în acordurile și regulamentele de instituire;
- adoptarea deciziilor obligatorii, care orientează activitatea de legiferare a organelor naționale de stat către apropierea legislației statelor-membre. De exemplu, directivele Consiliului și Comisiei și deciziile Curții Europene de Justiție adoptate în mod prejudiciar.

Actele adoptate în cadrul primei lecturi acționează asupra dreptului național la fel ca și oricare act juridic național: lege parlamentară, actul legislației delegate, adică noi norme juridice.

Actele adoptate în cadrul lecturii a doua sunt determinante în mecanismul juridic de armonizare a legislației naționale a statelor-membre. Un loc deosebit ocupă *directiva*.

Directiva în mecanismul juridic de armonizare a legislației care reglementează impozitele indirecte în țările-membre ale CE.

Directivele ce reglementează legislația națională în domeniul impozitării indirecte pot fi prezentate în două grupe: directive cu privire la accize și directive cu privire la TVA.

Directivele privind accizele

În conformitate cu programul de armonizare a legislației stabilite în Cartea albă în anul 1985, la 19 octombrie 1992 a fost adoptat un șir de directive.

Produsele de tutungerie au fost primele mărfuri, asupra cărora au fost adoptate directive orientate pentru armonizarea accizelor: 72/464/CEE și Directiva nr. 79/32/CEE. Ele au determinat noțiunile de bază și principiile impozitării produselor de tutungerie (Directiva nr. 92/78/CEE a introdus modificări în aceste directive).

Al doilea tip de mărfuri, asupra cărora au fost adoptate directive orientate pentru armonizarea accizelor, - *uleiurile minerale*. Impozitarea cu accize a uleiurilor minerale se reglementează prin două directive: nr. 91/81/CEE [21]; nr. 92/81/CEE [24] și Decizia Consiliului nr. 92/510/CEE din 19 octombrie 1992 privind împuternicirile statelor-membre privind menținerea taxelor joase sau scutirea de impozite a uleiurilor minerale, care se utilizează pentru anumite scopuri [21].

Al treilea tip de mărfuri, la care au fost adoptate directive orientate pentru armonizarea accizelor, au fost *băuturile alcoolice*.

Impozitarea băuturilor alcoolice se reglementează prin două directive, care armonizează structura accizelor (nr. 92/83/CEE [25]) și cotele accizelor (nr. 92/84/CEE [26]). Directivele se aplică berii, vinurilor, băuturilor amestecate și alcoolului de vin.

Directivele privind TVA

La momentul intrării în vigoare a Tratatului de la Roma pentru impozitul pe valoarea adăugată perceput în statele-membre era caracteristică diversitatea de taxe și diferențe în structura însăși impozitului. Comunitatea a stabilit și a realizat un șir de măsuri destinate să depășească diferențele în funcționarea impozitului pe valoarea adăugată și dificultățile care apar la schimbul de mărfuri în cadrul CE.

În mod succint proiectul soluției la această problemă poate fi prezentat în două etape:

- diferența în structura impozitului pe valoarea adăugată și taxelor fiscale în statele-membre se echilibra prin sistemul plăților compensative la hotare;
- armonizarea structurilor impozitelor cu menținerea diferențelor în taxele fiscale și sistemului reglementat de compensații la hotar;

- aprobarea structurii unice a impozitului, armonizarea taxelor fiscale și anularea sistemului de compensații și drept urmare – spațiul fiscal unic în ceea ce privește impozitul pe valoarea adăugată.

Realizarea acestui plan și-a găsit reflectare în adoptarea unui șir de directive:

- Prima directivă a Consiliului nr. 67/227/EEC din 11 aprilie 1967 [22]

- a doua directivă a Consiliului nr.67/322/EEC din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislației statelor-membre privind impozitele pe valoarea adăugată (sales tax) – structura și procedurile de aplicare a sistemului general de TVA;

- a treia directivă a Consiliului nr. 69/463/EEC din 9 decembrie 1969 privind armonizarea legislației statelor-membre privind impozitele pe valoarea adăugată – introducerea impozitului pe valoarea adăugată în statele-membre (această directivă permite Belgiei și Italiei să amâne aplicarea TVA până la 1 ianuarie 1971);

- a patra directivă a Consiliului privind TVA nr. 71/401/EEC din 20 decembrie 1971;

- a cincea directivă a Consiliului privind TVA nr.72/250/CEE din 4 iulie 1972;

- a șasea directivă a Consiliului nr. 77/288/EEC din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor-membre privind impozitele pe valoarea adăugată – sistemul comun de impunere cu taxa pe valoarea adăugată: condiții unice de calculare a impozitului [20].

Acestea și alte directive ale Consiliului, adoptate mai târziu, au stabilit un regim juridic unic TVA pe teritoriul statelor-membre CE. Fundamentale printre ele sunt Prima, a Doua și a Șasea directivă privind TVA.

Prima directivă a instituit TVA în Comunitate și a consolidat principiile funcționării acesteia. Prevederile principale ale Directive pot fi prezentate în trei puncte:

1) cerința față de statele – membre de a înlocui impozitele pe valoarea adăugată curente cu forma unică de TVA;

2) consolidarea principiului de calculate a TVA, care se deosebește de schema actuală de calculate a impozitului pe valoarea adăugată;

3) determinarea modului de implementare a prevederilor aceste directive.

A doua directivă privind TVA completează prevederile Primei directive, concretizând modul de realizare a acestora [26].

În scopul completării și modificării primelor două directive ale Consiliului a fost adoptat un șir de decizii, dar doar după adoptarea în anul 1977 a celei de a Șasea directive în sistemul TVA au avut loc schimbări vădite. Directiva a șasea, generalizând în sine experiența celor zece ani trecuți, urma să înlocuiască directiva a Doua și să consolideze sistemul de norme, care determină mecanismul unic de funcționare a TVA la nivelul statelor-membre și CE.

Sarcinile principale ale directivei a șasea au fost considerate act fundamental al Comunității în sistemul reglementării juridice a TVA. Ulterior directiva a Șasea a fost supusă modificărilor și completărilor, la fel ca și sistemul de reguli generale de funcționare a impozitului pe valoarea adăugată, consolidată prin ea.

Directiva în mecanismul juridic de armonizare a legislației care reglementează impozitele directe în statele-membre CE.

Scopul politicii fiscale în domeniul impozitelor directe constă în crearea pentru companiile din diferite state-membre în cadrul pieței unice condiții juridice corespunzătoare analogice condițiilor pieței interne. Una dintre componentele de bază ale acestei politici a devenit stabilirea regulilor fiscale, care, pe de o parte, sunt *neutre* din punct de vedere al concurenței în CE, iar pe de altă parte, sporesc competitivitatea companiilor europene la nivel internațional.

Obiectul armonizării constituie legile statelor-membre ce reglementează impozitul pe venit achitat de către persoanele juridice. Baza juridică de adoptare a deciziilor respective ale Comisiei și Consiliului este art. 100 (art. 94) din Tratatul despre CE, care prevede posibilitatea armonizării impozitelor directe în așa măsură în care, ele au tangență directă cu crearea și funcționarea pieței comune. Impunerea fiscală a veniturilor persoanelor fizice rămâne astfel în afara câmpului de activitate al institutelor CE, deoarece nu constituie condiție pentru crearea pieței europene unice. Totodată, armonizarea impunerii fiscale directe a companiilor atinge indirect veniturile persoanelor fizice, care sunt acționari ai acestora și primesc o parte din veniturile sale anuale în formă de dividende distribuite de companie.

În întregime armonizarea impunerii fiscale a persoanelor juridice este orientată pentru realizarea următoarelor sarcini:

- înlăturarea piedicilor fiscale în procesul de concentrare a organizațiilor și întreprinderilor și stimularea creării companiilor europene transnaționale apte să facă concurență cu succes companiilor din țările terțe;
- adoptarea abordărilor comune în ceea ce privește metodele de calculare a bazei impozabile a impozitelor corporațiilor și înlăturarea impozitării duble.

Pentru realizarea acestor sarcini au fost adoptate două directive: Directiva Consiliului nr. 90/435/EEC [28] privind sistemul comun de impozitare fiscală aplicată companiilor mame și pui în diferite state-membre și Directiva Consiliului nr. 90/434/EEC privind sistemul comun de impozitare fiscală aplicată fuziunilor, divizărilor, transmiterilor de active și schimburilor de acțiuni, în privința companiilor în diferite state-membre. Ulterior aceste directive au fost completate prin Acordul privind acceptarea Austriei, Finlandei și Suediei și prin Decizia Consiliului. Rezultatele destul de modeste, comparativ cu impunerea fiscală indirectă, a

organelor CE de creare al actelor normative în sfera impozitelor directe și alegerea pentru armonizarea lor a acelei forme juridice care, în măsură mai mică limitează suveranitatea statelor-membre, se explică prin două cauze legate reciproc. Pe de o parte, legislația fiscală a statelor-membre are diferențe considerabile și conține norme, care împiedică formarea abordărilor comune, ulterior și a regulilor comune de impunere fiscală a veniturilor companiilor, dar aceasta se răsfrânge negativ asupra posibilităților investiționale ale acestora; pe de altă parte, suveranitatea fiscală este acea parte a suveranității, pe care statele-membre sunt gata să o limiteze doar în ultimul rând. Ținând cont de faptul că, suveranitatea în privința impozitelor indirecte în mare măsură este împărtășită cu institutele CE, statele-membre tind spre a păstra în competența sa exclusivă impozitele directe, care ocupă poziția a doua, iar în unele țări prima poziție printre veniturile fiscale la bugetul uniunii.

Decizia Curții de Justiție a CE în mecanismul juridic de armonizare a legislației ce reglementează impozitele indirecte în statele-membre CE

Marea majoritate a deciziilor pe marginea problemelor fiscale, se adoptă în conformitate cu procedura prejudiciară conform art. 177 (art. 234) din Tratatul despre CE. În general, ele se referă la impozitele indirecte și în particular la directivele privind TVA, în special directiva a Șasea. Deciziile Curții pe marginea problemelor fiscale nu sunt numeroase. Cea mai complicată și importantă din punct de vedere al dezvoltării dreptului juridic european este activitatea Curții CE privind explicarea și aplicarea directivelor. Deciziile Curții legate de aplicarea directivelor reprezintă în mod real o etapă a creării actelor de drept, la finele căreia, directiva capătă finalitate. Practica Curții CE prezintă multe exemple în acest sens. Specificul formei juridice a directivei care prevede scopul și modalitatea de utilizare a mijloacelor juridice naționale necesare de către statele-membre, presupune, pe de o parte, practica diversă de aplicare a normelor de drept, iar pe de altă parte – activitatea fructuoasă a Curții Europene în vederea creării actelor de drept, orientată pentru formarea unei abordări comune față de aplicarea dreptului.

Mecanismul TVA conceput în directive, de asemenea, este descris și explicat de către Curtea Europeană. În *Dosarul nr. 89/81* prin decizia din 1 aprilie 1982 Curtea a stabilit: Prima directivă stabilește principiul sistemului TVA unic care constă în aplicarea impozitului unic pe consum strict proporțional prețului mărfurilor și serviciilor, indiferent de cantitatea etapelor intermediare de creare a mărfii și comercializare a ei. Din această schemă decurge, că impozitul nu se calculează până ce întregul lanț de creare a prețului mărfii nu este finalizat. Respectiv impozitul este achitat de către consumatorul final. Această decizie a Curții a determinat structura mecanismului TVA: comerciantul cumpără marfa cu scopul revânzării acesteia. El plătește furnizorului prețul majorat cu suma TVA stabilită proporțional prețului mărfii. Acest

comerciant vinde marfa cumpărătorului, care o cumpără pentru consum. Costul prezentat cumpărătorului conține prețul mărfii majorat cu suma TVA. Comerciantul transferă TVA organelor fiscale, cu excepția sumei, pe care el a achitat-o furnizorului său. În această schemă comerciantul, care achită TVA, cu excepția sumei TVA incluse în prețul mărfii de către furnizorul acesteia, este contribuabil în sens juridic. Consumatorul final nu are statut de contribuabil, fiind în același timp contribuabilul real, adică acel care poartă povara impozitului.

A Șasea directivă a urmărit două scopuri principale: *în primul rând*, armonizarea impozitului pentru consum în așa fel încât să niveleze barierele în comerțul din cadrul Comunității și, *în al doilea rând*, să completeze bugetul Comunității cu unul dintre tipurile de venituri proprii în conformitate cu decizia Consiliului din 21 aprilie 1970.

În conformitate cu prezenta Directivă, TVA este unicul tip de impozit pe circuit selectat pentru atingerea scopurilor enumerate mai sus. Asemenea abordare este fixată în art.33 al Directivei și confirmată printr-un șir de decizii ale Curții CE. Totodată art.33, modificat prin Directiva nr. 91/680/EEC, stipulează, că directiva a Șasea nu conține și nu creează impedimente pentru funcționarea sau introducerea noilor impozite, care nu au semne caracteristice pentru impozitul pe circuit.

Deciziile Curții CE în mecanismul juridic de armonizare a legislației ce reglementează impozitele directe în statele-membre CE.

Spre deosebire de impozitele indirecte, decizii ale Curții CE, care să explice legislația secundară ce reglementează impozitele directe, practic nu au fost adoptate. Poate, unicul este Dosarul C-28/95, în care se dă tălmăcire prevederilor Directivei Consiliului nr. 90/434[27]. Toate celelalte (nu sunt numeroase) decizii ale Curții conțin analiza și tălmăcirea articolelor Tratatului despre CE, în baza cărora au fost adoptate două directive orientate pentru armonizarea legislației statelor-membre în domeniul impozitelor directe. Această situație este condiționată, evident, de limitarea legislației integraționiste, care reglementează impozitele directe.

2.2. Tipurile principale de impozite ale statelor-membre ale Comunităților Europene

Impozitele statelor-membre ale Comunității Europene se clasifică după cum urmează:

- -În funcție de organul de stat, la dispoziția căruia se varsă plata fiscală, ele se împart în centrale, locale și interstatale (impozitele CE).

Impozitele *centrale* (de stat) se percep de către guvern pe teritoriul întregii țări și se varsă în bugetul de stat.

Impozitele *locale* se percep de către autoritățile locale pe un teritoriu limitat și se varsă în bugetul local.

Impozitele *interstatale* se percep de către organele fiscale pe teritoriul tuturor statelor-membre și se varsă în bugetul CE.

- În funcție de scopurile utilizării impozitele se împart în generale și speciale.

Impozitele *generale* reprezintă în sine cel mai numeros tip de impozite percepute în bugetele de toate nivelurile și sunt cheltuite pentru realizarea diferitor funcții ale statului.

Impozitele *speciale* se percep în fonduri speciale și alocate pentru realizarea anumitor programe (de exemplu, impozitul de conjunctură în Germania, impozitele „sociale” în statele-membre CE).

- În funcție de obiectul impunerii fiscale impozitele se împart în directe și indirecte.

▪ Impozitele *directe* se stabilesc nemijlocit pe bunurile sau veniturile contribuabilului și se împart în reale și personale.

- *Reale* se numesc impozitele percepute pe bunuri în baza cadastrului, fără a ține cont de veniturile reale ale plătitorului (de exemplu, impozitul funciar; impozitul pe imobil; impozitul pe comerț).

- *Personale* se numesc impozitele achitate de către contribuabil, ținându-se cont de veniturile reale în perioada fiscală raportată (de exemplu, impozitul pe venit de la persoanele fizice; impozitul corporativ; impozitul pe creșterea de capital; impozitul pe bunuri care trec în posesie în rezultatul moștenirii sau donației).

▪ Impozitele *indirecte* se stabilesc pe mărfuri și servicii în formă de majorare fixă a prețului acestora. Legislația țărilor de peste hotare prevede trei tipuri principale de impozite indirecte: accize, impozite fiscale de monopol și taxe vamale.

- *Accize* sunt impozitele pe mărfurile și serviciile întreprinderilor particulare, incluse în prețul mărfii (serviciului). După metoda de calculare și percepere ele se împart în universale (impozitul pe circuit, impozitul pe valoarea adăugată) și accize individuale pe unele tipuri de mărfuri (bere, vin, zahăr etc.).

- *Impozitele fiscale de monopol* reprezintă în sine impozite pe mărfuri de larg consum produse și comercializate prin intermediul întreprinderilor de stat și incluse în prețul mărfii (tutun, alcoolul alimentar, chibrituri, sarea).

- *Taxele vamale* sunt impozite indirecte stabilite pentru mărfurile de import, export și de tranzit. Conform scopurilor sale, taxele vamale se împart în fiscale, protecționiste, antidumping și preferențiale. După mărime taxele vamale se clasifică în specifice, ad valorem și mixte. *Taxele specifice* se stabilesc în sumă fixă pe unitate de marfă și se percep în special pentru mărfuri alimentare și materie primă. Taxele *ad valorem* se stabilesc în formă de procent la prețul mărfii și se percep pentru articolele finite.

Din clasificările specificate mai sus, împărțirea impozitelor în directe și indirecte, centrale și locale este cea mai semnificativă pentru clarificarea bazelor juridice ale sistemelor fiscale ale statelor concrete. Aceasta este legat de faptul că, clasificarea impozitelor în funcție de obiectul impunerii și modul achitării acordă o imagine mai completă despre povara fiscală, care este pusă pe seama plătitorilor de către stat. Impozitarea egală (în conformitate cu posibilitățile contribuabilului), echitabilă – aceste și alte principii ale dreptului fiscal și politicii fiscale se desfășoară mai complet prin analiza impozitelor directe și indirecte, evidența completă a căreia determină povara fiscală reală.

Sistemul fiscal, indiferent de clasificarea aleasă, constă din tipuri de impozite comune pentru state și impozite, care constituie specificul național și există fie în virtutea tradiției, fie în virtutea specificului economiei țării. În calitate de tipuri de impozite centrale legislația stabilește impozitul pe venit de la persoanele fizice, impozitul de beneficiu de la persoanele juridice, impozitul pe creștere de capital, impozitul pe moștenire și dăruire, impozitul pe valoarea adăugată și alte accize. Fiecare dintre aceste impozite are specificul său, are reglementare juridică, constituie obiectul armonizării, și are influență asupra funcționării pieței unice de persoane, capital, mărfuri și servicii.

Impozitul pe venit de la persoanele fizice. Impozitul se achită din venitul cumulativ obținut de către persoana fizică în decursul anului financiar sau calendaristic.

Impozitul pe venit se percepe în toate țările europene. Deosebiri în unele țări sunt legate de specificul determinării unor elemente ale impozitului.

Baza impozabilă se compune din diferite tipuri de venituri ale persoanelor fizice. În mod tradițional ea este compusă din salariu, pensie, venituri rezultate din activitatea de antreprenariat și venituri obținute din utilizarea proprietății imobile.

Subiecte ale impozitării sunt persoanele fizice. Dacă persoana fizică este căsătorită, sunt posibile două abordări în vederea impunerii fiscale a familiei: impunerea cumulativă, în cazul căreia impozitul se reține din veniturile cumulative ale soților, și impunerea separată.

Cotele impozitului pe venit sunt construite, de regulă, în progresie complexă, dar într-un șir de state el se percepe în baza principiului proporționalității. Valoarea cotei impozitului oscilează de la 0,1 până la 33% în funcție de țară și se schimbă reieșind din reducerile fiscale acordate contribuabililor.

Modul de achitare a impozitului pe venit se stabilește prin două metode: prin declarare și transfer.

Metoda de achitare a impozitului prin *declarare* reprezintă în sine expedierea către organele fiscale a declarației privind veniturile obținute în anul financiar (fiscal) trecut.

Declarația se completează de angajații care obțin venituri în afara salariului, și persoanele fizice, care nu sunt angajate, dar obțin venituri din alte surse.

Metoda de achitare a impozitului prin *transfer* reprezintă în sine reținerea de către contabilitatea întreprinderii (organizației) a unei părți din venitul plătit. În majoritatea statelor-membre CE impozitul pe veniturile angajaților se percep de către patron (prin contabilitate). Excepție face Franța, unde angajații achită impozitul pe venit din salariu de sine stătător.

Termenul de achitare a impozitelor se stabilește în funcție de metoda de plată a acestora. Declarațiile privind veniturile obținute în anul precedent se prezintă organelor fiscale la începutul fiecărui an fiscal, iar impozitele prin transfer se achită lunar (la primirea salariului) sau conform dividendelor obținute și altor plăți din alte surse de venit.

Legislația altor țări prevede *înlesniri fiscale*, ținând cont de vârstă, situația familială, activitatea profesională și scopurile cheltuielilor efectuate de către contribuabil.

Impozitul pe venit de la persoanele fizice nu este fundamental în sistemul fiscal al Comunităților, însă experiența armonizării legilor privind impozitele directe și deciziile Curții, care stabilesc interdicții de discriminare la impozitarea veniturilor nerezidenților, arată, că dezvoltarea Uniunii Economice și Valutare nu va trece cu vederea problema armonizării reglementării juridice a acestui impozit.

Impozitul pe venit de la persoanele juridice în toate statele –membre CE este una dintre cele mai importante surse de venituri la buget. Diferența în reglementarea juridică a impozitului în unele state, de regulă, sunt legate de specificul determinării unor elemente.

Subiecți ale impunerii fiscale sunt persoanele juridice create în formă de corporații (companii cu răspundere limitată și orientate în activitatea sa spre obținerea beneficiului). De aceea, acest impozit se numește cu alte cuvinte impozit pe corporație sau impozit corporativ.

Baza impozabilă se determină în conformitate cu principiul *venitului net*. Din venitul global obținut de persoana juridică se scad cheltuielile prevăzute de legislație. La ele se referă, în special, cheltuielile materiale legate de activitatea de producție, defalcările în fondurile de amortizare, cheltuielile de salarizare, cheltuielile pentru publicitate etc.

În structura impozitului corporativ interes deosebit din punct de vedere al armonizării legilor prezintă *modul de calculare a acestuia*.

Legislația statelor-membre fixează diferite abordări față de impozitarea venitului persoanelor juridice, însă multitudinea lor poate fi redusă la câteva scheme. De exemplu, în Belgia, Olanda, Luxemburg și Suedia este prevăzută impunerea fiscală completă veniturilor, adică veniturile companiei se impozitează cu impozitul corporativ, ulterior acționarilor care primesc o parte de beneficiu achită din ea impozitul pe venit personal. În alte state europene, pentru a evita impozitarea dublă, impunerea fiscală a veniturilor se reduce la nivelul acționarului.

Această schemă se realizează prin două metode. De exemplu, în Marea Britanie, Irlanda și Franța suma impozitului achitat de către corporație se calculează parțial la determinarea venitului cumulativ personal, o parte din care sunt dividendele obținute de către acționarul corporației, iar în Austria și Danemarca, indiferent de plata impozitului corporativ de către companie, de plata impozitului se scutesc dividendele obținute de către acționar.

Înlesnirile fiscale constituie element facultativ, dar foarte important, cu ajutorul căruia statul rezolvă problemele politicii sale economice. Operînd cu înlesnirile fiscale, el stimulează acele genuri de activitate economică și în acele sectoare, care din punct de vedere al statului necesită investiții suplimentare.

Impozitul pe venit din creșterea de capital. Creșterea de capital se impozitează în majoritatea țărilor dezvoltate din punct de vedere economic. Spre deosebire de SUA, unde asemenea impozitare se reglementează prin legislația privind impozitul pe venit, în multe țări europene, de exemplu în Germania, Austria, Țările de Jos, Belgia, Marea Britanie, Irlanda, Danemarca, Portugalia și Grecia, funcționează impozitul independent pe venit din creșterea de capital.

Specificul percepției acestuia se determină de legislația națională a fiecărui stat și este legat de reglementarea respectivă a elementului impozitului.

Subiecți ai impozitului pe venit din creșterea de capital pot fi persoanele fizice și/sau juridice. Respectiv la persoanele, care nu sunt subiecți ai acestuia, venitul în formă de creștere de capital se ia în calcul la achitarea impozitului pe venit.

Baza impozabilă a creșterii de capital constituie venitul sub formă de diferență dintre prețul de cumpărare și vânzare a bunurilor (pământuri, edificii, hîrtii de valoare etc.), cu excepția cheltuielilor suportate pentru întreținerea lor. În cazul existenței abordării comune (generale?) la determinarea bazei impozabile legislația fiecărui stat stabilește specificul său.

Cota impozitului variază de la 10 pînă la 50% în funcție de țară, perioada de posesie și tipul activului, în raport cu care are loc creșterea de capital. De exemplu, în Irlanda cota impozitului variază de la 30 pînă la 50%.

Modul de aplicare a impozitului pe venit din creșterea de capital este comparativ cu prescrierile respective în privința impozitului pe venit. Contribuabilul completează declarația privind impozitul pe venit din creșterea de capital și o expediază în termenul specificat de legislație către organele fiscale. Impozitul se achită în două tranșe: plata de avans și plata finală – după verificarea calculelor de către organul fiscal.

Înlesnirile fiscale permit reducerea poverii fiscale în funcție de valoarea veniturilor și tipul activelor. În lista generală a înlesnirilor poate fi evidențiate activele neimpozabile, minimumul neimpozabil și scutirile personale.

Impozitele pe moștenire și pe bunurile dăruite sunt impozite directe și se percep pentru bunurile care trec la un nou proprietar.

În majoritatea statelor ele funcționează ca două impozite independente, care au mult comun. Însă în unele țări, de exemplu în Franța, Germania, Spania, Suedia și Italia, legislația stabilește impozitul unic pe moștenire și pe bunurile dăruite.

Deosebiri în reglementarea juridică, de obicei, sunt legate de specificul determinării unor elemente ale acestui impozit.

Subiecți ai impozitării sunt persoanele *fizice și juridice*. Legislația împarte moștenitorii în câteva clase în funcție de gradul de rudenie și stabilește pentru fiecare dintre ele taxe fiscale aparte, reieșind din principiul: cu cât este mai mic gradul de rudenie, cu atât este mai mare taxa fiscală.

Persoanele juridice au calitatea de subiecți ai impozitării, de regulă, în cazul trecerii bunurilor în folosul diferitor fonduri sau organizații de binefacere. În majoritatea statelor bunurile care trec cu titlu de moștenire la astfel de persoane juridice, fie nu se impozitează cu acest impozit, fie cad sub incidența înlesnirilor.

Baza impozabilă este costul bunurilor mobile și imobile obținut în rezultatul transferului dreptului de proprietate a testatorului sau donatorului către moștenitor sau persoana care primește darul.

Cotele de impozitare a bunurilor care trec cu titlul de moștenire sau dăruire se stabilesc după o progresie complicată și sunt diferențiate în funcție de categoria de moștenitori. În întregime pe acest impozit cotele se află la nivel de 50-70%, dar povara fiscală reală este cu mult mai mică, deoarece practic în toate statele funcționează sisteme de înlesniri.

Cel mai aplicat tip de *înlesniri fiscale* sunt scutirile. În multe țări europene se aplică regula minimului neimpozabil, conform căruia cota moștenitorilor pe linie directă sau pe linia soțului nu se impozitează, dacă nu depășește costul stabilit de lege. Impozitele pe moștenire și daruri au statut de centrale și locale. De exemplu, în Franța, Spania, Italia și Marea Britanie ele sunt sursă de formare a bugetului de stat, iar în Germania sunt raportate la impozitele percepute în folosul subiecților federației (pământuri). Însă, în toate țările europene, aceste impozite se tratează ca obiect al jurisdicției statului, care nu are nimic comun cu sistemul fiscal al CE și nu se supune reglementării de către dreptul integraționist.

Impozitul pe valoarea adăugată (TVA). TVA este un impozit pe consum indirect important perceput în 42 de țări, inclusiv în 17 europene. Existența acestuia în sistemul fiscal servește drept condiție obligatorie pentru intrarea în CE, deoarece el acumulează mijloace considerabile în bugetul Comunităților.

TVA reprezintă în sine un impozit indirect perceput la fiecare etapă de circulație a mărfii (serviciului), începând cu primul ciclu de producție și terminând cu vânzarea mărfii către consumator.

Subiecți ai impozitării pot fi persoanele fizice și juridice, care practică activități comerciale și au calitatea de plătitori conform legii fiscale respective.

Drept *bază impozabilă* a TVA servește partea nouă de cost al mărfii (serviciului), care apare la etapa ordinară de trecere a ei (lui). De exemplu, partea de cost adăugată de către producătorul mărfii la costul materialelor, din care ea este făcută, pentru crearea articolului transmis în sfera de distribuire.

TVA urmează a fi deosebit de alt impozit în multe trepte – impozitul pe circuit. Baza impozabilă a ultimului este costul global al mărfii la fiecare etapă de circulație a acestuia de la producător la consumator.

Modul de calculare a impozitului este bazat pe metoda aditivă directă, metoda aditivă indirectă, metoda calculării directe sau metoda calculării indirecte.

Cea mai aplicabilă metodă este cea de-a patra, deoarece ea este cea mai „transparentă” pentru verificare și permite de a utiliza cota diferențială a impozitului.

Legislația prevede câteva tipuri de *cote ale impozitului* pe valoarea adăugată: standard, redusă și majorată. Cota redusă, de regulă, se stabilește pentru mărfurile (serviciile) social importante, de exemplu, mărfurile alimentare, serviciile medicale.

Înlesnirile fiscale se exprimă prin stabilirea cotei reduse sau prin scutirea totală de impozit. Totodată, scutirii de impozit este supusă doar valoarea adăugată la etapa de trecere a mărfii (serviciului) la consumatorul final.

De obicei, de TVA se scutesc principalele tipuri de produse alimentare, mărfurile și serviciile școlare, serviciile medicilor, serviciile de transport, ziarele, emisiunile radio etc..

Locul TVA în sistemul de finanțarea bugetului de stat depinde de politica fiscală promovată în țară. Însă, în acele țări ale CE, în care obligațiile fiscale se distribuie aproximativ egal între impozitele directe și indirecte, TVA-ului îi revine o parte considerabilă din veniturile la buget de la impozitarea indirectă. Totodată, calitatea sursei sistemului de „resurse proprii” ale Comunităților pozează TVA în situație specială, deoarece reglementarea juridică a impozitelor care formează sistemul se efectuează preponderent prin normele dreptului integraționist. Cu toate că această sursă de finanțare a bugetului european se completează doar din contul adaosului procentual unic la impozitul național, toate elementele lui constituie obiectul creării legislației CE. Prin aceasta se explică și faptul că, reglementarea juridică a TVA în statele-membre aproape că nu are deosebiri: problemele de bază ale armonizării legislației naționale sunt practic rezolvate.

Analiza comparativă a surselor dreptului fiscal al statelor-membre arată, că chiar și problemele generale, cum sunt bazele sistemului fiscal și jurisdicției fiscale ale organelor centrale și locale, sunt prezentate absolut diferit în constituții și, cu atât mai mult, se concretizează în legislația curentă. De aceea, eficiența dreptului fiscal european va depinde în mare măsură de modul, cum va fi raportul dintre normele legislației integraționiste și naționale în jurisdicția fiscală a CE și statelor-membre. Dacă Comunitățile vor reuși să mențină compromisul intereselor europene generale și regionale în baza principiilor de proporționalitate și subsidiaritate, dreptul european fiscal va avea mari șanse de a deveni mijloc eficient de asigurare a stabilității și echității relațiilor reglementate [83].

Un aspect interesant este modul în care costurile financiare afectează afacerile contribuabililor. Este mai mult decât probabil că plata unor sancțiuni mari va reduce capitalul de lucru și fluxul de numerar, poate influența costurile fixe și variabile și poate reduce puterea de negociere a contribuabililor. Firmele sunt forțate să accepte orice preț pentru a acoperi costurile variabile, sau dacă primesc comanda, nu vor dispune de resursele necesare pentru a răspunde la standardele de calitate impuse de clienți. Reducerea costurilor non-conformării va fi dificilă deoarece non-conformarea este determinată de un număr mare de factori (inclusiv rezultatele slabe ale firmei). Poate că ar fi util pentru ANAF dacă ar oferi contribuabililor mai multe informații analitice cu privire la efectele costurilor non-conformării asupra activelor financiare ale firmei, cum ar fi capitalul de lucru, fluxul de numerar, costurile operaționale.

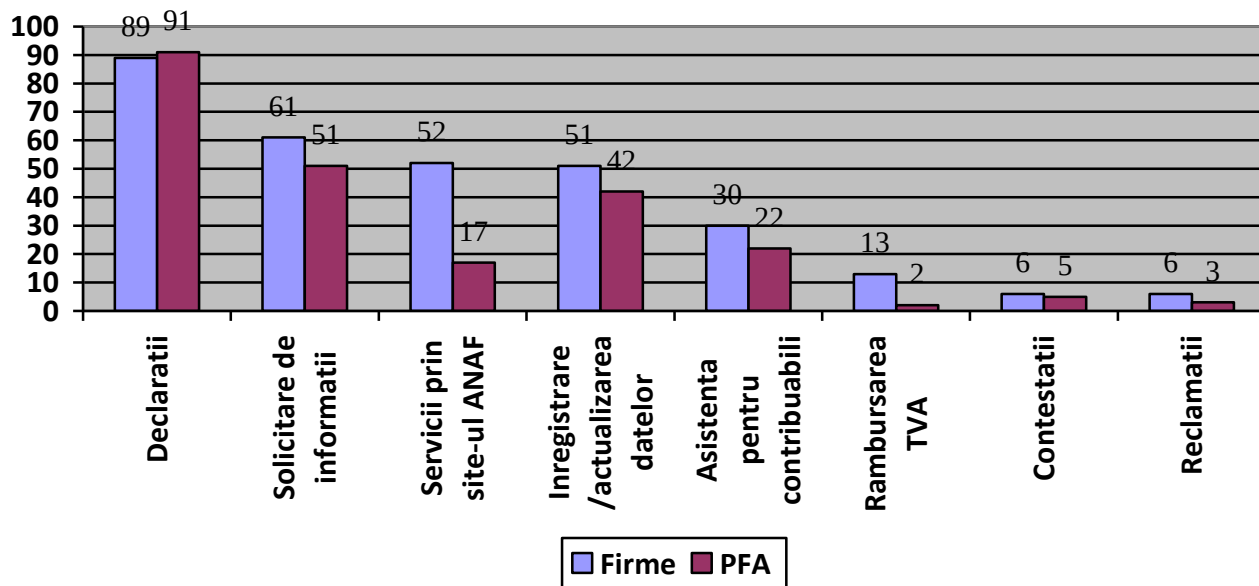


Fig. 2.1. Solicitarea serviciile on-line ANAF

Sursa: elaborate de autor în baza documentilor primare [112, p.380]

Se pare că o mare parte a resurselor organizaționale ale ANAF sunt consumate pe procesarea declarațiilor, pe solicitarea de informații sau pe înregistrarea/actualizarea datelor.

Transferarea majorității operațiunilor de acest tip on-line ar constitui o soluție rezonabilă. Însă numai aproximativ jumătate dintre firme sau PFA utilizează serviciile on-line. Principalele bariere în calea utilizării serviciilor on-line sunt cunoștințele slabe ale contribuabililor în domeniul informaticii și numărul mic de contribuabili ce externalizează operațiunile fiscale către firme specializate. Externalizarea trebuie încurajată. Există suficiente modalități prin care ANAF poate stimula externalizarea către firme specializate.

Tabelul 2.1. Declarațiile fiscale prezentate la ANAF

	Firme	PFA
Contabil	75	72
Contribuabilul	18	19
Firmă specializată	5	1
Alți	2	8
Total	100	100

Sursa: elaborate de autor în baza documentelor primare colectate de la 763 de corporații

Tabelul 2.2. Indicele indicatorilor de conformare

Indicatori de confirmare	Procentul celor care sunt de acord		Indice de ponderare	Scoruri dupa ponderare	
	Firme	PFA-uri		Firme	PFA-uri
Contribuabilul e la ziua cu plata impozetelor	82	83	x 0.25	20.5	20.8
Nu a intirziat cu plata în trecut	60	68	x 0.20	12.0	13.6
Dezaproba folosirea eventualelor „partite,, pentru evitarea plății taxelor din sistem	45	45	x 0.40	18.0	18.0
Platește taxele integral	68	52	x 0.15	10.2	7.8
Total / Indice compozit			1.00	61	60

Sursa: elaborate de autor în baza documentelor primare

Indicele compozit a fost calculat pe baza agregării scorurilor ponderate a patru indicatori de conformare. Valoarea maximă a indicelui este 100. Cu cât scorul este mai mare, cu atât mai mare este conformarea voluntară. Indicele va fi utilizat ca benchmark în următoarele analize și studii ANAF [85].

Indicele de conformare este de 61 pentru firme și 60 pentru PFA pe o scară de la 0 (“Scăzut”) la 100 (“Excelent”). Aceste scoruri sunt prea mici. Analizând structura internă a

indicelui de conformare, putem observa că sustragerea de la plata impozitelor este atât o problemă legată de întârzierea plății, cât și una legată de opinia că taxele pot fi evitate. Mai mult de jumătate din contribuabili (51%) sunt de acord cu eventuale „portije” (adică modalități de evitare a plății impozitelor). Aceasta se traduce prin faptul că disponibilitatea de a risca sustragerea de la plata impozitelor sau plata unor sume mai mici este larg răspândită, cel puțin la nivelul evaluării cognitive a opțiunilor.

Tabelul 2.3. Costurile financiare ce influențează nivelul de stres

	Stres ridicat	
	Firme, %	PFA, %
Toți	38	23
Datorează plata de penalizări pentru întârziere	52	42
Au plătit penalizări	46	33

Sursa: elaborate de autor în baza documentelor primare

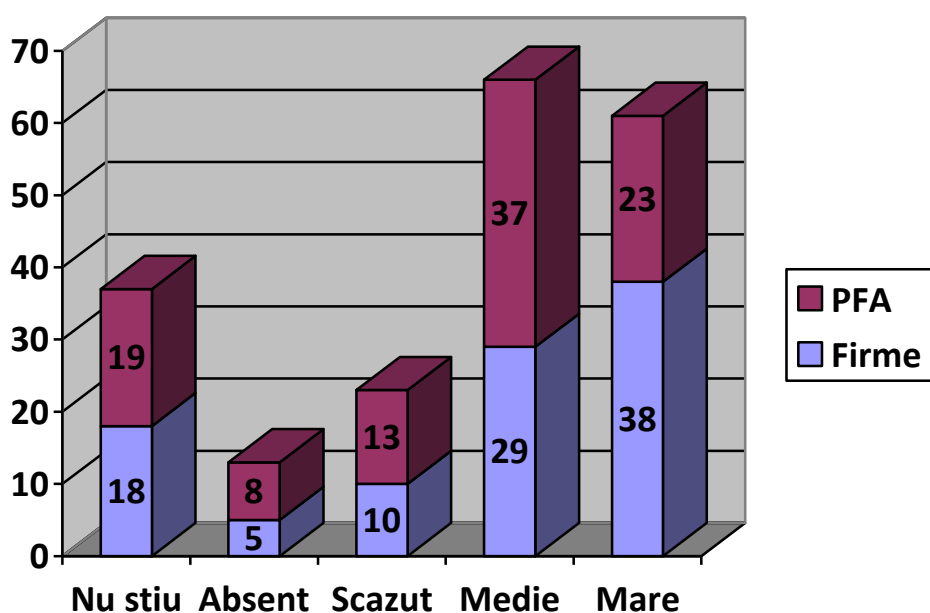


Fig. 2.2. Costurile financiare și psihologice ale non-conformării

Sursa: elaborate de autor în baza documentelor primare

Solicitările de asistență din partea ANAF sunt puține (30% la firme și 22% la PFA). Poate că ANAF nu este destul de activ pentru a oferi asistență. Asistența către contribuabili ar trebui oferită mai proactiv.

Costurile financiare și psihologice ale non-conformării sunt destul de mari. O mare parte a contribuabililor declară că plătesc atât penalizări pentru perioade trecute, cât și penalizări curente către autoritățile fiscale și resimt un stres ridicat dacă nu reușesc să plătească la termen.

2.3. Reglementarea raporturilor fiscale prin corelarea normelor integraționiste și naționale

Corelarea normelor fiscale naționale din România cu normele CE cu privire la reglementarea acestora se realizează în mare măsură prin diferite abordări față de promovarea politicii integraționiste și prin instrumente juridice de atingere a scopurilor Comunității, prevăzute în art. 2 și 3 din Tratatul privind Uniunea Europeană (numit și Tratatul de la Maastricht) [111].

Suveranitatea fiscală de stat este cea parte a suveranității, în privința căreia statele-membre manifestă cea mai mare reticență (sau - au cele mai multe rezerve). Aceasta este legat de faptul, că impozitele constituie cea mai importantă componentă a sistemului de stat, ele se pot stabili, modifica și controla de către parlament. În același timp crearea pieței unice este imposibilă, fără standarde unice în sfera fiscală. De aceea, autorul în continuare va examina corelarea normelor fiscale integraționiste și naționale prin două aspecte:

- 1) după obiectul reglementării;
- 2) după forma juridică.

Corelarea normelor fiscale integraționiste și naționale după obiectul reglementării. Diferența în abordarea principiilor generale ale dreptului european nu permit soluționarea problemei corelării optime a împuternicirilor fiscale a institutelor UE, statelor – membre și crearea sistemului federalismului fiscal al Comunității. Una dintre căile de soluționare al acestei probleme este *delimitarea* competenței fiscale a UE și a statelor –membre *după obiectul reglementării*.

În esență, aceasta presupune răspunsul la următoarele întrebări:

- Ce impozite se stabilesc și se reglementează doar de normele integraționiste?
- Ce impozite sunt reglementate, ca odinioară, de către normele de drept ale statelor – membre?
- Ce impozite sunt reglementate mixt: și de normele de drept ale CE și de legislațiile statelor –membre?

La impozitele stabilite și reglementate doar de normele integraționiste poate fi raportat doar impozitul pe venitul persoanelor fizice, care activează în aparatul UE. El a fost instituit prin Protocolul privind privilegiile și imunitățile UE din 08 aprilie 1965 și prevede impozitarea în folosul bugetului UE cu impozit pe salariul și remunerațiile persoanelor cu funcții de răspundere și altor funcționari ai Comunității. Mecanismul și modalitatea perceperii impozitului pe venit se determină prin Regulamentul Consiliului [29].

Impozitele stabilite și reglementate de normele de drept a statelor – membre se referă la acelea la care funcționarea nu este legată cu sarcinile formării pieței comune și creării uniunii economice. De exemplu, impozitul preferențial, impozitul funciar, impozitul pe avere, care trece cu titlu de moștenire sau dăruire, impozitele rutiere, impozitul pe venitul persoanelor fizice (cu excepția acelei categorii de contribuabili a căror venit anual al se formează ținându-se cont de dividendele obținute de la companii amplasate în alte state – membre ale UE).

Impozitele stabilite și reglementate mixt (de dreptul CE și al statelor – membre) se referă la cele mai complicate din punct de vedere al reglementării acestora și cele mai importante pentru sistemul resurselor proprii a UE: impozitele agricole, taxele vamale, accizele, TVA, impozitul pe creștere de capital.

În conformitate cu principiile de armonizare a legislației, actele dreptului integraționist stabilesc *norme unice* doar pentru acea sferă de reglementare juridică, în care statele – membre au reușit să negocieze cu Comunitatea asupra delimitării clare a competențelor fiscale.

Normele stabilite astfel, de regulă, sunt valabile în timp nelimitat, iar raporturile fiscale în întregime se reglementează în comun cu normele naționale.

În acele sfere ale relațiilor fiscale în care state – membre nu sunt pregătite să stabilească norme integraționiste cu acțiune directă, dar ele sunt necesare în conformitate cu scopurile Acordului, se adoptă norme, care împuternicesc statele pentru acțiuni independente în cadrul regulilor stabilite prin actele UE. Aceasta este așa-zisa *reglementare provizorie* a anumitor tipuri de raporturi fiscale, realizate de către legislația națională până când vor fi adoptate normele respective integraționiste.

Corelarea formelor integraționiste și naționale în reglementarea raporturilor fiscale. Alegerea formei de reglementare juridică depinde de scopul reglementării și voința celui ce adoptă decizia autoritară. În Comunitatea Europeană posibilitatea de alegere a formei juridice se determină prin contractele de instituire și poziția statelor – membre. Datorită perspicacității autorilor actelor de instituire, statele – membre au mai multe variante de soluții pentru oricare dintre sarcinile determinate de contract, de aceea, de obicei, problema alegerii este legată de nivelul de pregătire a acestora pentru a adopta o anumită decizie obligatorie. Acolo unde, în opinia statelor, condițiile pentru adoptarea actelor de drept instituțional încă nu s-au format, continuă să fie în vigoare legislația națională. Însă acele probleme, pe marginea cărora acordul statelor este obținut, devin obiect ale creării de acte normative de către institutele CE și obțin formă de reglementare mai eficientă, din punctul lor de vedere. Corelarea formelor juridice utilizate pentru reglementarea raporturilor de management fiscal în CE prezintă cel mai mare interes teoretic nu doar în sensul problemei alegerii, ci și în sensul că, în lipsa legislației integraționiste pozitive, lacunele sunt completate de Curtea Europeană.

Corelarea formelor de reglementare a raporturilor în CE și metodelor de aplicare au căpătat în literatura științifică denumirea de „integrare pozitivă și negativă” (*positive/negative integration*), „armonizare sau apropiere pozitivă și negativă” (*positive/negative harmonization or approximation*). Aceste noțiuni nu sunt prezente în actele de drept primar și secundar al CE. Ele au intrat în uz prin doctrină în calitate de opinie de autor privind procesele juridice care au loc în Comunități, și s-au înrădăcinat rapid, deoarece transmit clar caracterul și specificul influenței deciziilor organelor CE asupra reglementării proceselor de reglementare și atingerea scopurilor acordurilor comunitare. Noțiunea „integrare” este mai larg utilizată decât cea de „armonizare și apropiere” și este mai precisă pentru determinarea acțiunilor juridice ale institutelor Comunității. Această noțiune va fi utilizată în prezenta lucrare.

Integrarea pozitivă reprezintă crearea bazei juridice la nivelul CE pentru reglementarea și dezvoltarea raporturilor respective prin coordonarea politicii statelor membre ale CE și adoptarea deciziilor comune, precum și apropierea pozițiilor politice și actelor de drept național.

Aplicativ impozitelor, această bază juridică este formulată în general prin adoptarea regulamentelor și directivelor corespunzătoare, care armonizează legislația privind *impozitele indirecte* sau care nemijlocit reglementează funcționarea acestora (de exemplu, implementarea unui sistem unic de calculare și achitare a TVA; armonizarea legislației naționale care determină funcționarea impozitelor pe circuit, taxelor vamale și accizelor individuale) [68].

Integrarea negativă reprezintă stabilirea interdicțiilor asupra unor genuri de acțiuni, care contravin politicii Comunității, în acorduri și actele institutelor CE, precum și în deciziile Curții Europene. Asemenea modalitate de integrare se aplică preferențial în raport cu *impozitele directe* prin adoptarea de către Curtea CE a deciziilor, care interzic discriminarea în impozitarea nerezidenților și veniturilor obținute peste hotare.

Ambele abordări (pozitivă și negativă) se utilizează astfel: dacă acțiunile în comun ale Comunității (integrarea pozitivă) nu aduc rezultatele scontate, problemele respective se soluționează de către statele membre în cadrul competențelor lor, ținându-se cont de restricțiile stabilite de interdicțiile CE (integrarea negativă) în privința acțiunilor care contravin politicii fiscale a Comunității.

La încheierea prezentului capitol ar fi util de a evidenția cele mai importante prevederi, care reflectă interacțiunea normelor naționale și cele ale CE.

Corelarea dreptului integraționist și național în ceea ce privește obiectul reglementării se determină prin delimitarea competenței fiscale a institutelor Comunităților și statelor – membre. Obiectul dreptului CE constituie impozitele, care determină condițiile de funcționare a pieței unice și constituie tipurile principale de venituri ale sistemului de „resurse proprii”. Acestea sunt, mai întâi de toate, impozitele indirecte. Abordarea generală a corelării normelor de drept

integraționist și național, care reglementează impozitele indirecte, poate fi prezentată în modul următor: instituirea impozitelor se face prin actele institutelor CE, iar modul de calculare și percepere –se face în funcție de dreptul integraționist și național. Totodată, corelarea normelor ce reglementează unele elemente ale impozitului se deosebește în funcție de tipul acestuia. Aceasta se explică prin nivelul de pregătire a statului de a implementa normele dreptului integraționist. Chestiunile ce țin de răspundere pentru contravențiile fiscale, de obicei, se reglementează prin dreptul statelor-membre.

Cea mai dificilă, din punct de vedere al tehnicii juridice, este reglementarea în comun, mai precis reglementarea combinată a raporturilor fiscale, condiționată, pe de o parte, de faptul că statele-membre nu sunt pregătite pentru aplicarea normelor de drept integraționiste, iar, pe de altă parte, - de lipsa în CE a mecanismului de percepere a impozitelor „europene”, pe care le percep serviciile fiscale ale statelor-membre. Dacă direcția principală de dezvoltare a Comunităților va deveni federalizarea, nu este exclus faptul că, actul juridic corespunzător va fi adoptat la nivelul CE. Experiența de reglementare a raporturilor vamale arată, că legislatorii CE sunt adepți ai formelor flexibile, care îmbină (pe baze stabile) dreptul integraționist și național. Adică este acordată preferință acelei forme a federalismului fiscal, care ar ține cont de experiența federațiilor decentralizate, care păstrează în mare volum obiectul legislației regionale și în același timp dezvoltă activ legislația concurentă a federației. Condițiile juridice ale unui asemenea scenariu sunt principiile proporționalității și subsidiarității. Însă, aplicarea lor în practică depinde în mare măsură de institutele concrete ale CE și, mai întâi de toate, de Curtea Comunității. Curtea, de regulă, tălmăcește pe larg prevederile acordurilor și răspîndește acțiunea lor asupra dreptului integraționist pe acele părți ale raporturilor fiscale, care constituie obiectul reglementării naționale juridice.

Analiza proceselor europene a integrării pozitive și negative arată că, *la baza reglementării juridice a Comunității stau metodele universale de reglementare*, utilizate în oricare ramură a dreptului național al statelor-membre. Însă abordările privind îmbinarea acestor metode și alegerea formelor juridice pentru reglementarea raporturilor sociale concrete în CE și statele-membre se deosebesc evident.

În statele-membre, în virtutea acțiunii principiului constituțional al formei legislative de stabilire a impozitelor, practic toate problemele fiscale sunt reglementate prin legile parlamentare. De aceea, chiar și în Marea Britanie acțiunea practicii judiciare asupra dezvoltării dreptului fiscal constă preferențial în explicarea normelor legilor parlamentare și crearea precedentelor de tălmăcire, deoarece în legile fiscale lacune se întâlnesc foarte rar și se completează cu succes prin actele legislației delegate.

Cu totul altfel decurge alegerea formelor juridice la reglementarea raporturilor fiscale în Comunitățile Europene. Natura supranațională a CE presupune realizarea sarcinilor, cărora nu li se aplică formele juridice tradiționale. Întocmind și creînd regulamente și directive, juriștii europeni, încă de pe băncile universității și din practica juridică le adaptau la realizarea sarcinilor integrării europene. De aceea, nu e de mirare, că anume regulamentul, cel mai comparabil cu legea în sistemul de surse de drept ale statelor-membre, constituie acea formă juridică, care reglementează cele mai importante raporturi sociale.

Înțelegerea faptului, că alegerea corectă a formei pentru atingerea scopurilor reglementării juridice determină nivelul eficienței acesteia, a permis managerilor europeni să creeze forma juridică, care îmbină caracteristicile tehnice și juridice ale legii, actului sublegislativ și acordului internațional, denumită Directivă.

După obiectul reglementării, directiva Consiliului poate fi comparabilă cu legea. După modul adoptării directiva Comisiei poate fi comparabilă cu actul sublegislativ și actul legislației delegate. După destinație sa, directiva poate fi comparată cu acordul internațional, deoarece sarcina ei principală este apropierea (armonizarea) legislației statelor-membre, adică determinarea acelor rezultate juridice, care urmează a fi atinse în anumite termene de către mijloacele juridice naționale ale părților raporturilor reglementate. Destinația acordului internațional, după cum se știe, constă, de asemenea, în stabilirea obligațiilor juridice reciproce ale părților, cu scopul de a schimba și completa legislația națională.

În flexibilitatea directivei, care permite păstrarea diversității mijloacelor juridice de atingere a scopurilor, este cuprinsă și eventualitatea unor anumite consecințe negative: în special, nerespectarea termenului de implementare și respectiv reducerea eficacității prevederilor conținute în directivă. Cu scopul minimizării acestor consecințe și păstrarea concomitentă a avantajelor acestei forme juridice Comisia, în procesul de creare a actelor normative apropie trăsăturile juridice ale directivei și regulamentului. Aceasta se exprimă în detalierea prevederilor juridice ale directivei, comparabile cu normele acțiunii directe a regulamentelor, care nu necesită procedură deosebită de implementare. În acest fel și regulamentul și directiva, au devenit acele noi surse calitative de drept european, care au cuprins în sine elemente de forme tradiționale statale și interstatale de reglementare juridică a raporturilor sociale.

Concluzii la capitolul 2

Uniunea Europeană se dezvoltă în baza tendințelor centripete și reprezintă în sine un sistem, ale cărui principii comunitare de organizare se integrează în statele asociate. Stabilitatea procesului comunității depinde de măsura în care se va reuși menținerea echilibrului intereselor europene generale și naționale prin delimitarea atribuțiilor institutelor și determinarea

principiilor de funcționare a Uniunii. „Institutele supranaționale” ale Comunității, mai întâi de toate Comisia și Curtea de Justiție, au o poziție activă orientată pentru extinderea competențelor acestora și obiectului competenței. Aceasta se confruntă cu înțelegerea rezervată a statelor care, cedând suveranitatea lor, tind spre crearea garanțiilor suplimentare juridice de protejare a intereselor naționale.

Crearea Uniunii Economice și Valutare presupune un așa nivel de coordonare a politicii fiscale a statelor-membre, care este caracteristic în măsură mai mare statului federal, decât comunităților de state.

Analiza comparativă, a surselor de reglementare fiscală a statelor-membre UE, efectuată în prezentul capitol, arată că:

8. bazele sistemului fiscal și jurisdicția fiscală a autorităților centrale și locale, sunt stipulate diferit în Constituție și cu atât mai mult concretizate în legislația în vigoare. Prin urmare, eficiența reglementărilor fiscale europene va depinde în mare măsură de corelația normelor integraționale și naționale în normele fiscale a UE și statelor membre.
9. Managementul fiscal integraționist și reglementările fiscale europene sunt un instrument eficient de asigurare a stabilității și justiției relațiilor reglementate doar în baza principiilor proporționalității și subsidiarității.
10. problema federalismului fiscal va fi permanent actuală și pentru politica națională a statelor-membre UE.
11. raportul normelor integraționale și naționale cu privire la obiectul de reglementare este determinat de competența de impozitare a instituțiilor comunitare și a statelor membre. Obiectul normelor fiscale în UE sunt relațiile sociale ce apar în legătură cu impozitele, care determină condițiile de funcționare a pieței unice și sunt principalele tipuri de venituri, resursele proprii", care se formează mai întâi de toate din impozitele indirecte.
12. abordarea generală a corelației dintre normele integraționale și naționale care reglementează impozitele indirecte și care pot fi reprezentate după cum urmează: taxele sunt stabilite prin actele instituțiilor Uniunii Europene, iar consecutivitatea calculării și colectării se efectuează în corelare cu normele integraționale și naționale

3. DEZVOLTAREA SISTEMULUI DE ADMINISTRARE FISCALĂ ÎN ROMÂNIA ȘI REPUBLICA MOLDOVA

3.1. Modernizarea instituțiilor fiscale din România și Republica Moldova în cadrul reorganizării sistemului administrării fiscale

Reforma fiscală reprezintă un proces continuu. Reieșind din experiența internațională a reformelor în domeniul fiscal, există necesitatea ajustării regulate a impozitelor și taxelor chiar și în cele mai dezvoltate sisteme fiscale a țărilor înalt industrializate. În procesul de adaptare la influența factorilor interni și externi, a schimbărilor în obiectivele și prioritățile statului, apare necesitatea efectuării reformelor. În țările dezvoltate, are loc tranziția la metode noi calitative de organizare a muncii, unde rolul principal al resurselor de producție îl dețin informațiile și cunoștințele.

În Republica Moldova și România, veniturile fiscale contribuie esențial la suplinirea bugetului de stat, având o importanță majoră în asigurarea programelor de dezvoltare socială și economică a țării. Administrațiile fiscale din ambele țări (Serviciul Fiscal de Stat și Agenția Națională de Administrare Fiscală) își concentrează eforturile atât în asigurarea unui nivel corespunzător de colectare a impozitelor și taxelor, cât și în implementarea măsurilor moderne, corecte și coerente de administrare fiscală.

Reforma administrațiilor fiscale din Republica Moldova și România este un obiectiv strategic, fiind dictată de progresul tehnologiilor de organizare și managementul activităților mediului de afaceri, diversificarea relațiilor și formelor de cooperare, perfecționarea mecanismelor de administrare a proceselor tehnologice, dezvoltarea tehnologiilor informaționale și comunicațiilor multimedia. În pofida eforturilor autorităților de a îmbunătăți situația administrarea fiscală din Republica Moldova și România continuă să rămână o problemă serioasă, care afectează procesul de colectare a impozitelor, dar și calitatea mediului de afaceri.

Totodată, multiplele scandaluri în care au fost implicați factori de decizie din cadrul administrației fiscale și mai mulți contribuabili, dar și metodele de lucru utilizate de angajații instituțiilor fiscale au știrbit imaginea acestora. Acest lucru distorsionând puternic comunicarea cu principalii contribuabili din țară, comunitatea de afaceri și persoanele fizice. Totodată, în ultimii ani, reformele instituționale au încetinit.

Astfel, în prezent, este foarte important de a determina direcții concrete legate de dezvoltarea tehnologiilor avansate pentru suportul proceselor de muncă cheie ale managementului fiscal din Republica Moldova și România în baza serviciilor informaționale. Aceste acțiuni sunt menite să asigure o organizare calitativ diferită al organizării muncii angajaților autorităților fiscale, Tabelul. 3.1.

Tabelul 3.1.Probleme majore și direcțiile de bază ale modernizării managementului fiscal în
România și Republica Moldova

Probleme majore	Direcțiile de modernizare	Efecte obținute
1. Nerespectarea termenelor de colectare depilnă a impozitelor și taxelor. 2.Abilități limitate ale personalului care activează în domeniul fiscal 3.Insuficiența dialogului public-privat în domeniul politicilor fiscale	1.Intensificarea disciplinei fiscale. 2.Creșterea eficienței activității organelor fiscale 3.Optimizarea metodelor de activitate cu contribuabilii 4.Creșterea calificării angajaților instituțiilor fiscale	1.Majorarea contribuțiilor în bugetul de stat de la colectarea impozitelor și taxelor. 2.Reducerea cheltuielilor administrative. 3.Reducerea cheltuielilor pentru controlul asupra respectării legislației fiscale. 4.Reducerea numărului angajaților din instituțiile fiscale, simplificarea procedurilor fiscale. 5. Transparență și cooperare cu mediul de afaceri și contribuabili

Sursa: Elaborat de autor în baza Strategiei ANAF[72]

Sistemul actual al Serviciul Fiscal de Stat din Republica Moldova și Agenția Națională de Administrare Fiscală a României trebuie să asigure concomitent: creșterea nivelului de colectare a impozitelor și taxelor pentru asigurarea finanțării totale și în termen a cheltuielilor bugetare de toate tipurile; minimizarea costurilor contribuabililor și crearea condițiilor maximal favorabile pentru îndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor; respectarea principiului echității pentru toate agențiile economice; dezvoltarea dialogului public-privat și micșorarea cheltuielilor statului pentru realizarea controlului fiscal [113, p.349].

În rezultatul analizei principalelor direcții de dezvoltare a sistemelor fiscale din statele europene și ținând cont că autoritățile române prognozează obiectivul intrării în spațiul euro la 1 ianuarie 2019, conform programului de convergență a Comisiei Europene, unde se arată că angajamentul de adoptare a monedei euro este menținut "pentru o dată la care va fi atins obiectivul privind îndeplinirea criteriului nominal și real de convergență", sistemul fiscal a României trebuie ajustat conform normelor europene. Astfel, în România, a apărut necesitatea organizării activității organelor fiscale, precum și implementarea formelor progresive de management fiscal. Modernizarea administrației fiscale este o componentă importantă a programului Guvernului pentru reforma economică. Pe parcursul ultimilor ani, s-au efectuat lucrări orientate spre perfecționarea managementului fiscal, pentru colectarea deplină și la termen a plăților rezultate din impozite și taxe în bugetul consolidat al statului.

Potrivit Băncii Mondiale, progresele înregistrate în perioada de creștere economică din anii 2010-2014 privind îmbunătățirea performanței veniturilor au fost modeste.

Sondajului efectuat la Persoane Fizice Autorizate (PFA) a evidențiat că conformarea fiscală este puternic legată de sănătatea business-ului. Cercetarea cantitativă arată în continuare că nivelul de conformare fiscală este mai înalt la PFA-urile care își caracterizează situația financiară a afacerii lor ca fiind “Bună” decât în rândul celor care spun că situația afacerii este “Proastă”. Acest rezultat este crucial. El arată că, aproape jumătate dintre toate PFA, în jur de 44% din 175.610 (adică aprox. 77.000) prezintă un risc pentru colectarea eficientă a taxelor, deoarece afacerile lor sunt într-o stare proastă.

Tabelul 3.2. Zone de risc de non-conformare, %

Indicatori	Medie	Agricultura	Industria	Construcții	Transport	Comerțul	Servicii
Nu sunt la zi cu plata impozitelor	18	13	13	26	13	17	17
Nu au plătit la timp impozitele în ultimii 2 ani	40	38	41	54	44	39	35
De acord cu eventuale „portaje” de evitare a plăților din sistem	55	56	54	52	67	54	46
Plătesc impozitele în rate	32	44	28	39	46	31	27
Datorează plata dobânzilor aferente neconformării	19	19	17	29	21	18	17
Procent cumulativ	164	170	153	200	191	159	142
Baze	763	32	96	90	61	296	188

Sursa: Elaborat de autor în baza sondajului PFA cu privire la zonele de risc

Analizând structura internă a indicelui de conformare, putem observa că sustragerea de la plata impozitelor este atât o problemă legată de întârzierea plății, cât și una legată de opinia că taxele pot fi evitate. Mai mult de jumătate din contribuabili (51%) sunt de acord cu eventuale „portaje” (adică modalități de evitare a plății impozitelor). Aceasta se traduce prin faptul că disponibilitatea de a risca sustragerea de la plata impozitelor sau plata unor sume mai mici este larg răspândită, cel puțin la nivelul evaluării cognitive a opțiunilor.

În figura 3.1, de mai jos, se arată că aproximativ jumătate dintre PFA (54%) își caracterizează situația financiară ca fiind “Bună”. Numai 2% spun că este “Foarte bună”. Ceilalți 44% o consideră “Proastă”.

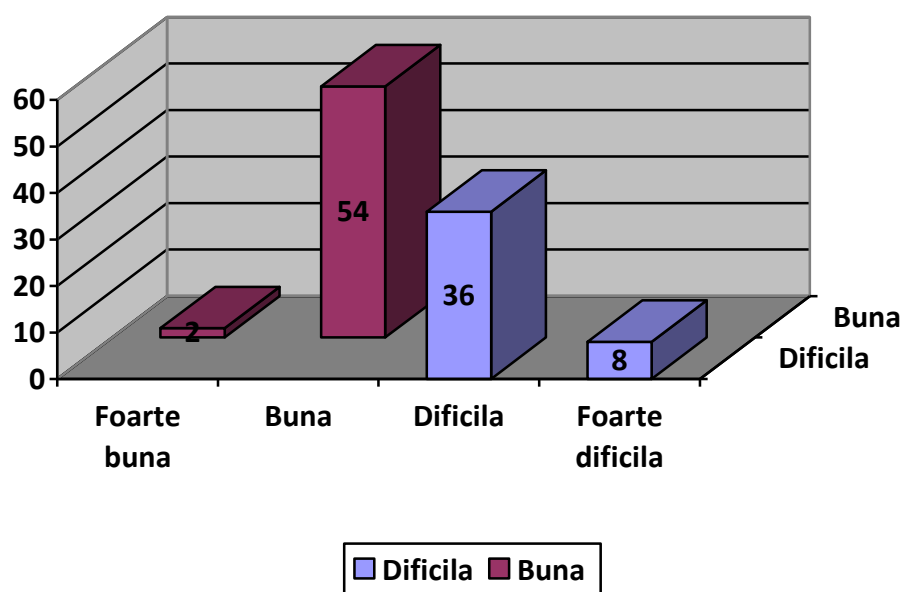


Fig. 3.1. Situația financiară PFA în 2015

Sursa: Elaborat de autor în baza sondajului

Situația proastă de asemenea a fost cauzată de recesiune, în timpul căreia pierderile înregistrate ale veniturilor publice au fost severe, raportul taxe-PIB revenind la 27,2% în 2010. Indicele de eficiență fiscală al României este printre cele mai reduse din UE, la 54% pentru TVA, respectiv 61% pentru contribuțiile sociale. Investițiile în institutii guvernamentale cheie sunt o preconditionie importanta pentru ca Romania sa-si continue convergenta la UE, mentioneaza institutia.

Astfel, la începutul anului 2013, Banca Mondială a aprobat proiectul de 70 milioane euro pentru modernizarea Agenției Nationale de Administrare Fiscala (ANAF), care are ca scop creșterea eficienței în colectarea impozitelor și a contribuțiilor sociale, a disciplinei fiscale și reducerea birocrăției, Anexa 2.

În același timp, prin Hotărârea Guvernului Nr. 520 din 24 iulie 2013 [43] privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 473 din 30 iulie 2013 în sarcina Agenției pentru Administrare Fiscală, ANAF, sunt puse scopuri de gestiune a modernizărilor organelor fiscale și Conform Strategiei ANAF 2013-2017 aceasta are ca obiective:

- organizarea elaborării și realizării proiectelor și programelor de perfecționare a managementului fiscal;
- organizarea activității structurilor instituțiilor fiscale;

- elaborarea recomandărilor privind organizarea locurilor de muncă tipice ale autorităților fiscal, tehnologiei și proceselor managementului fiscal, inclusiv tehnologia centralizată a prelucrării datelor.

În competența ANAF se include și controlul instituțiilor regionale fiscale în domeniul implementării noilor tehnologii și procese de management fiscal și organizarea activității în conformitate cu regulamentele în vigoare.

Atfel, procesul de reformare al administrației fiscale a avut ca obiectiv o abordare modernă a problemei interacțiunii dintre administrația fiscală și contribuabilii săi.

Strategia de modernizare se bazează pe experiența proprie, dar și pe soluțiile adoptate de administrațiile fiscale de referință din țările dezvoltate. Noua abordare, adoptată în majoritatea statelor comunitare, constă în echilibrarea funcțiilor de servicii și de control, realizarea punctului de optimum, evitându-se generarea unei atitudini de respingere din partea contribuabililor excesiv verificați.

Programul de convergență 2012-2015 și forma lui actualizată 2013-2016, continuă procesul de reforme în special al celui de consolidare fiscală, în baza acordului de finanțare de tip preventiv încheiat cu UE, FMI și BM. Guvernul României se obligă să asigure o consolidare fiscală favorabilă creșterii economice și să pună în aplicare strategia bugetară pentru anul 2013 și pentru perioada ulterioară conform calendarului prevăzut, asigurând astfel atingerea obiectivului pe termen mediu până în 2015. Să îmbunătățească sistemul de colectare a impozitelor prin aplicarea unei strategii cuprinzătoare de asigurare a conformității fiscale și să combată munca nedeclarată. În paralel, să exploreze modalitățile prin care să recurgă într-o mai mare măsură la taxele de mediu; să continue reforma pensiilor începută în 2010 prin egalizarea vârstei de pensionare pentru femei și pentru bărbați și prin promovarea șanselor de angajare a angajaților vârstnici [74].

Potrivit mesajului președintelui ANAF, realizarea obiectivelor strategice va conduce la creșterea nivelului conformării voluntare la declarare și plată. În consecință, veniturile bugetare colectate de ANAF vor crește treptat, ajungând în anul 2014 la 30,5% din PIB (cu 3,3 puncte procentuale mai mult decât în anul 2011). Costul colectării va scădea ușor, de la 1,11% în anul 2011, la 1,05% în anul 2014 [79].

Programul de convergență în sistemul fiscal a fost parțial implementat din ultimele actualizări rezultând că încă nu s-a finalizat realizarea acestuia. În continuare, se efectuează modernizarea structurilor organizatorice ale instituțiilor fiscale la toate nivelurile de management fiscal.

Lucrările privind modernizarea se efectuează la două niveluri: nivelul aparatului central ANAF și nivelul instituțiilor regionale și locale. Principalele obiective ale reorganizării

funcționale la primul nivel sunt creșterea eficienței, intensificarea controlului intern, standardizarea regulilor și proceselor respectate de fiecare direcție funcțională de activitate unice pe întreg teritoriul României

Al doilea nivel de modernizare cuprinde direcțiile fiscale regionale al căror scop principal constă în sporirea eficacității și eficienței activității cum ar fi înregistrarea și evidența contribuabililor, prelucrarea declarațiilor privind veniturile realizate în România, controlul fiscal, suport informațional, etc.

Autorul menționează că ANAF urmărește trecerea de la arhitectura distribuită la o arhitectură centralizată a informațiilor, care duce la agregarea datelor, la creșterea capacității de prelucrare și analiză a informațiilor la nivel național, în scopul optimizării deciziilor la nivelul conducerii și creșterii rapidității cu care se rezolvă problemele în relația cu contribuabilii. Principiul indicat de organizare, influențează favorabil utilizarea eficientă a tehnologiilor informaționale, sistematizarea activității interne al instituțiilor fiscale, modificarea și ameliorarea relațiilor contribuabililor cu autoritățile fiscale [109].

Astfel, obiectivele pe termen mediu ale ANAF, conform strategiei de administrare fiscală sunt [75, 84]:

- Combaterea fraudei multinaționale, în special a celei intracomunitare:
- Combaterea fraudei carusel,
- Colaborarea cu administrațiile fiscale și organismele europene în vederea prevenirii și combaterii fraudei transfrontaliere, îmbunătățirii și perfecționării tehnicilor, metodelor și abilităților de control; creșterea numărului de controale multilaterale în colaborare cu administrațiile fiscale europene la contribuabili din România implicați în lanțuri de fraudare.
- Implementarea controlului electronic;
- Verificarea persoanelor fizice foarte bogate.
- Creșterea numărului de acțiuni în inopinate
- Monitorizarea și intervenția operativă în domeniile cu risc fiscal ridicat (produse accizate, achiziții intracomunitare, operațiuni de import / export).
- Dezvoltarea și implementarea aplicației informatice de monitorizare a mișcărilor de produse accizabile în regim suspensiv de accize, inclusiv a mișcărilor intracomunitare cu accize plătite în statul membru de expediție - EMCS faza 3;
- Intensificarea supravegherii mișcării produselor accizabile și a antrepozitelor fiscale, inclusiv în zonele limitrofe.
- Achiziția de echipamente/sisteme de monitorizare și securitate a transporturilor rutiere de mărfuri și dispozitive mobile de scanare în vederea diminuării fenomenului de

evaziune fiscală și întărirea controlului fiscal și vamal, în orice loc unde analiza de risc impune efectuarea unui control nedistructiv.

Obiectivele de modernizare menționate mai sus, fără a face diferențierea lor, sunt legate reciproc și se soluționează simultan. Ele sunt orientate spre atingerea axelor prioritare ale politicii de administrare fiscală, care constau în:

I. combaterea evaziunii fiscale, precum și a oricăror alte forme de evitare a declarării și plății obligațiilor fiscale;

II. creșterea eficienței și dinamicii colectării, concomitent cu reducerea costului unui leu colectat;

III. încurajarea conformării voluntare, pentru asigurarea unei colectări rapide, la costuri reduse.

Pentru aceasta, instituțiile fiscale trebuie să redistribuie eforturile de la acțiunile în masă, la programe mai restrânse care deja au demonstrat eficiența.

În prezent, se poate constata faptul că pentru optimizarea structurilor organizaționale și a lucrărilor tehnologice a instituțiilor fiscale s-au făcut pași importanți: unificarea proceselor de gestiune, creșterea productivității muncii (din contul personalului specializat), intensificarea blocului de control a contribuabililor, reducerea factorilor subiectivi (neutralitatea sistemii), etc.

În urma convenirii Guvernului cu Fondul Monetar Internațional, Comisia Europeană și Banca Mondială, ANAF a început reorganizarea ca urmare a fuziunii prin absorbție și preluării activității Autorității Naționale a Vămile, structurilor regionale și anume în locul celor 42 existente până la 1 august 2013, la nivel teritorial sunt operaționale 8 structuri. Obiectivul de bază al acestora este îmbunătățirea performanțelor ANAF și diminuarea costului colectării veniturilor.

Autorul menționează că, în urma aplicării unui program de restructurare al administrației financiare finanțat de Banca Mondială în Bulgaria, care a durat circa cinci ani și a vizat printre altele simplificarea structurii administrației fiscale prin reducerea numărului filialelor la cinci unități regionale, efectul obținut a fost creșterea gradului de colectare a impozitelor și taxelor cu 5-6% din PIB [125].

Implementarea strategiei ANAF în domeniul resurselor umane și simplificarea procesului decizional a contribuit pe de o parte la realocarea personalului agenției spre domeniile deficitare (antifraudă, inspecție fiscală, IT, juridic) sau spre organele fiscale cu cel mai mare nivel de încărcare, iar persoanele care nu corespund din punct de vedere profesional și al integrității cu profilul funcției deținute, au fost eliberate din funcție

Aceste măsuri au dus la creșterea eficienței utilizării resurselor destinate întreținerii organelor administrației fiscale prin scăderea cheltuielilor administrative și a personalului de serviciu și majorarea cotei cheltuielilor necesare pentru efectuarea inspecțiilor de control.

Optimizarea structurii organizaționale al organelor fiscale nu a creat dificultăți și inconveniențe adiționale pentru contribuabili. Crearea noilor direcții în cadrul organelor fiscale a dus la asigurarea unui nou nivel de deservire.

Scopul principal în creșterea calității serviciilor fiscale oferite contribuabilelor, constă în realizarea obiectivului principal care constă în spargerea stereotipurilor negative a contribuabililor față de administrațiile fiscale, majorând în același timp disciplina fiscală.

Principiul de bază constă în acela că, interacționând cu autoritățile fiscale, contribuabilul să nu simtă un sentiment de inferioritate sau iritare, chiar și în cazul aplicării măsurilor corective.

Indiferent dacă contribuabilul depune o declarație fiscală, efectuează plata impozitului sau este supus inspecției (controlul) fiscale, el trebuie să fie deservit în mod calificat și să obțină informații în timp util.

Pe parcursul ultimilor ani, ANAF, în baza ”Strategiei de administrare fiscală” efectuează reengineering (reproiectarea radicală a tuturor proceselor de activitate al administrației fiscale, orientată spre obținerea efectelor benefice) a proceselor tehnologice de activitate, orientat spre crearea unui sistem eficient de administrare fiscală în România, creșterea ratei de colectare a impozitelor, depistarea operativă a fraudelor fiscale și deservirea calitativă a contribuabililor. Remodelarea proceselor tehnologice a fost determinată de descrierea acestora, de recomandările grupurilor de lucru și a experților independenți, de documentele normative a legislației fiscale și documentația tehnică [159]. Pentru urmărirea schimbărilor în componentele sistemului, testarea lor, schimbarea cerințelor față de acesta, este nevoie de suportul automatizat a procesului de proiectare, avantajul căruia este utilizarea unui set de instrumente pe durata întregului ciclu de viață a proiectului. În procesul de reengineering al activității organelor de gestiune statală, una din problemele principale, care prezintă interes, este luarea în considerare a legislației care reglementează aspecte separate de activitate al administrației fiscale, contribuabililor și interacțiunea lor.

Crearea contribuabililor de condiții maximal confortabile în vederea exercitării obligativității de plată a impozitelor și taxelor, reprezintă principala direcție de modernizare.

În ”Strategia ANAF privind serviciile oferite contribuabililor” sunt stabilite serviciile oferite de către organele fiscale contribuabililor, termenele de realizare, formatul de prezentare, precum și aspectele legislative și normative în baza cărora se realizează aceste servicii [117].

Potrivit documentului, ANAF oferă în prezent următoarele servicii:

- Îndrumarea și asistența contribuabililor în domeniul fiscal (la sediu, pe email, telefon, audiențe)
- Servicii oferite contribuabililor prin intermediul portalului ANAF (informare)
- Servicii de depunere a declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță (depunere online)
- Servicii specializate, furnizate pe categorii de contribuabili (asistență pentru contribuabilii mari, asistență pentru contribuabilii mijlocii, persoane fizice cu averi mari)
- Servicii oferite contribuabililor în domeniul vamal.

Obiectivele strategice ale ANAF în domeniul serviciilor acordate contribuabililor sunt:

- I. Orientarea spre servicii la distanță;
- II. Extinderea comunicării în relația cu contribuabilii;
- III. Asigurarea de asistență și îndrumare specializată, pe categorii de contribuabili;
- IV. Îmbunătățirea activităților interne ale structurilor care asigură asistența și îndrumarea contribuabililor.

Totodată se menționează că va fi introdus un catalog de servicii pentru contribuabili și standarde de calitate în domeniul asistenței acestora. ANAF se angajează să revizuiască acest catalog de servicii curente oferite contribuabililor, inclusiv totalitatea publicațiilor realizate de personalul care oferă asistență contribuabililor, precum și canalele de distribuție existente (ghişee, call-center, site web, solicitări scrise, etc.).

Prin Ordinul nr. 1.154/2014 privind Procedura de comunicare prin mijloace electronice de transmitere la distanță între Agenția Națională de Administrare Fiscală și persoanele fizice, publicat în Monitorul Oficial al României, nr. 646 din 2.9.2014, se aprobă Procedura de comunicare prin mijloace electronice de transmitere la distanță între Agenția Națională de Administrare Fiscală și persoanele fizice, prevăzută în anexa care face parte integrantă din prezentul ordin, elaborate cu scopul de creștere a calității de executare a funcțiilor statale, crearea condițiilor confortabile pentru contribuabili, precum și îmbunătățirea interacțiunii cu organele fiscale [70].

Ordinul nr. 1.338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale, publicat în Monitorul Oficial al României, nr. 706 din 17.10.2008, cu ulterioare actualizări, determină sfera de cuprindere a activității de îndrumare și asistență a contribuabililor, principalele direcții de organizare ale asistenței contribuabililor, etc. [68].

Totodată este necesar de menționat că organele fiscale pot refuza de a răspunde solicitărilor contribuabililor, dacă acestea nu au fost formulate corect, despre acest lucru informând în scris solicitantul în termen de 5 zile de la primirea solicitării. Inspectorii răspund la

acele solicitări care intră în competența acestora (informează despre impozitele și taxele existente, legislația fiscală, ordinea de calculare și plată a impozitelor și taxelor, drepturile și obligațiile contribuabilului, atribuțiilor autorităților fiscale și îndeplinirea declarațiilor fiscale). Cât privește explicarea prevederilor legislației în vigoare, aceasta intră în competența Ministerului Finanțelor. Limita între procesul de informare și explicare este mai greu de înțeles de către contribuabil, în schimb trebuie respectată de către organele fiscale, iar atunci când nu se respectă generează nemulțumiri în rândul contribuabililor.

Nerespectarea prevederilor legale înseamnă abatere, iar contribuabilul poate face reclamații. Legea nr. 544/2001 prevede că refuzul explicit sau tacit al angajatului desemnat al unei autorități constituie abatere și atrage răspunderea disciplinară a celui vinovat. Dacă după cercetarea administrativă reclamația se dovedește intemeiată, răspunsul se transmite persoanei lezate în termen de 15 zile de la depunerea reclamației și va conține atât informațiile de interes public solicitate inițial, cât și menționarea sancțiunilor disciplinare luate împotriva celui vinovat [56].

În plus, se poate înainta o plângere la secția de contencios administrativ a tribunalului în a cărei rază teritorială domiciliază sau în a cărei rază teritorială se află sediul autorității, iar instanța poate obliga autoritatea sau instituția publică să furnizeze informațiile de interes public solicitate și să plătească daune.

În acest sens, intensificarea controlului asupra acțiunilor ilegale ale angajaților administrației fiscale, va permite îmbunătățirea situației contribuabililor și schimbarea atitudinii acestora față de obligațiile sale.

Astăzi în județele României s-a format o anumită practică de răspuns la cererile (reclamațiile) contribuabililor în cazul unor abateri din partea autorităților fiscale. Cele mai răspândite metode de comunicare sunt:

- Linia fierbinte, unde se primesc plângeri din partea contribuabililor;
- E-mail-urile persoanelor de răspundere (Președinte ANAF, Vicepreședinte, Secretar General, etc);
- Anchete privind calitatea serviciilor prestate de către autoritatea fiscală, efectuate pe site-ul ANAF, sau la sediile administrațiilor fiscale regionale.

Consiliul Național al Intreprinderilor Private Mici și Mijlocii din România a realizat în perioada: 29 noiembrie – 10 decembrie 2012 o consultare privind problemele pe care le întâmpina întreprinzătorii în relația cu ANAF, sub forma unui sondaj.

Firmele care au fost chestionate sunt în proporție de 73,3% microintreprinderi și 26,7% întreprinderi mici.

La întrebarea, „Cum apreciați activitatea ANAF în relația cu dvs. în ultimele 12 luni?”, peste 66% din intervievați consideră interacțiunea cu ANAF ca fiind bună, în timp ce 33,3% indică deficiențe majore în activitatea ANAF din ultimele 12 luni.

La întrebarea, „Ați avut blocări de conturi și executări silite în ultimele 12 luni?”, 20% au avut blocări de conturi sau executări silite, în timp ce 80% nu indică astfel de incidente în ultimele 12 luni.

La întrebarea, „Ați depistat rețineri duble/multiple a sumelor din cont pentru aceeași datorie, în ultimele 12 luni?”, 20% au indicat existența unor rețineri duble/multiple a sumelor din cont pentru aceeași datorie, în timp ce 80% nu au identificat astfel de situații în ultimele 12 luni.

La întrebarea, „Ați avut controale ANAF în ultimele 12 luni?”, 27% din respondenți au fost supuși unor controale din partea ANAF, în timp ce 73% au declarat că nu au avut nici un control în ultimele 12 luni.

În ceea ce privește propunerile întreprinzătorilor cu privire la îmbunătățirea relației cu ANAF, 40% din respondenți au indicat necesitatea asigurării funcției de îndrumare și informare a întreprinzătorilor, 27% – eliminarea subiectivismului și a unor interese în activitatea de control, 13% – eliminarea executării duble/multiple pentru aceeași datorie, iar cca. 7% dintre IMM-uri propun: îmbunătățirea comportamentului funcționarilor cu atribuții de control, reducerea atribuțiilor ANAF, retragerea statului din economie, și limitarea penalitatilor și dobanzilor în limite rezonabile.

Ținând cont de toate tendințele pozitive care au loc în procesul de modernizare al ANAF, este necesară și în continuare soluționarea sarcinilor ce au drept scop asigurarea unui echilibru rezonabil al drepturilor contribuabililor și competențele organelor de control fiscal, precum și scăderea posibilităților de evaziune fiscală. Insuficient este studiată problema asigurării științifice și metodice al realizării analizei complexe al activității contribuabililor. Este necesar de a se majora eficiența funcționării sistemului fiscal, care depinde nu doar de dezvoltarea sistemului administrării fiscale și a bazei legislative, ci și de atitudinea conștiințioasă a contribuabililor față de obligațiile de plată a impozitelor și taxelor.

O bună parte a contribuabililor efectuează infracțiuni din cauza cunoașterii insuficiente a actelor normative, interpretarea lor eronată, complexitatea de întocmire a declarațiilor fiscale. În acest context este necesară continuitatea implementării strategiilor ANAF care vizează informarea cetățenilor cu privire la reglementările fiscale. În plus, este necesară instruirea continuă a inspectorilor, în special a celor din serviciile de lucru cu contribuabilii, prin implementarea noilor tehnologii informaționale în procesul de învățământ. Respectarea eticii profesionale, respectarea relațiilor de corectitudine și imparțialitate cu contribuabilii, acordarea unui spectru larg de servicii informaționale, va duce la scăderea confruntărilor dintre organelle

fiscal și contribuabil, stabilirea relațiilor de respect și binevoitate, fapt ce va contribui la creșterea nivelului de conformare voluntară la declarare și plată a impozitelor și taxelor.

Ținând cont de cele menționate mai sus, autorul consideră necesar de introdus termenul ”tehnici de control fiscal” – un ansamblu al metodelor și tehnicelor (mecanism) de activitate cu contribuabilii, orientat spre majorarea calității managementului fiscal în țară. Modalitățile de bază ale îmbunătățirii calității relațiilor dintre organele fiscale și contribuabili sunt:

- Implementarea inovațiilor în activitatea de control fiscal;
- Îmbunătățirea condițiilor pentru contribuabili, atunci când vizitează autoritatea fiscală (eliminarea cozilor, crearea de condiții confortabile în inspecție);
- Atitudine prietenoasă față de contribuabil;
- Îmbunătățirea calității de informare a contribuabililor;
- Creșterea numărului de activități pentru îmbunătățirea cunoștințelor contribuabililor în domeniul legislativ;
- Atragerea personalului bine instruit pentru acordarea asistenței contribuabililor vis-a-vis de problemele apărute;
- Intensificarea controlului cu privire la respectarea normelor de conduită al autorităților fiscale în ceea ce privește contribuabilii, în conformitate cu legislația în vigoare, reglementările interne, standardele internaționale și naționale;
- Stabilirea unui sistem de stimulare al activității inspectorilor fiscali.

Relația contribuabililor față de obligațiile lor și structura fiscală, se va schimba doar atunci când vor simți, în baza acțiunilor concrete ale autorităților fiscale, că toate standardele și legile care vizează îmbunătățirea poziției lor, nu sunt doar create, ci și puse în aplicare, și sunt orientate spre efecte pozitive. Această situație va contribui la îmbunătățirea relațiilor între autoritățile fiscale și contribuabili, la creșterea colectării voluntare a impozitelor prin majorarea numărului de contribuabili onești și la atestarea calității înalte a administrării fiscale în țară.

3.2. Dezvoltarea tehnologiilor informaționale – metodă de modernizare a managementului fiscal

Prin inovare se înțelege dezvoltarea noilor tehnologii, organizării muncii sau perfecționării gestiunii, bazată pe utilizarea performanțelor științifice și pe cele mai bune practici, asigurând calitate înaltă a eficienței sistemului de producție sau a produsului/serviciului.

În prezent, creșterea eficienței sistemului de impozitare este influențată direct de elaborarea, implementarea, dezvoltarea și utilizarea tehnologiilor informaționale, care permit crearea bazei pentru activitățile analitice și asigură suport tehnologic – informațional pentru realizarea sarcinilor administrării fiscale. În consecință, anume tehnologiile informational -

comunicaționale devin, în prezent, unul din principalii factori de asigurare a eficienței administrării fiscale [69].

Conform rezultatelor unui studiu sociologic al autorităților realizat în cadrul județelor României, au fost identificate principalele domenii de perfecționare a administrației fiscale:

- Perfecționarea tehnologiilor informațiilor și software, inclusiv cele referitoare la sistemele electronice de prelucrare a datelor;
- Simplificarea fluxului procesului de lucru în interiorul inspecțiilor fiscale;
- Perfecționarea activității de analiză, în special în planificarea auditurilor externe.

Resursele informaționale au fost completate în permanență iar, în prezent, conțin o cantitate mare de date ce au fost sistematizate de-a lungul multor ani de activitate a autorităților fiscale. Utilizarea acestor resurse a devenit obiect separat de studiu, care necesită formularea problemei, alegerea metodelor de soluționare, precum și dezvoltarea propunerilor clare pentru punerea în aplicare a funcțiilor de control (cum ar fi asigurarea contribuției de impozite și taxe la bugetele de toate nivelurile și fonduri de la stat) [82].

În vederea modernizării managementului fiscal din România, în ultimii ani, autoritățile fiscale au pus accentul pe formarea și dezvoltarea sistemului de înregistrare de stat a persoanelor juridice și fizice, precum și controlul asupra stabilității impozitelor și taxelor; împărțirea în categorii de contribuabili și crearea unui sistem eficient de administrare fiscală pentru contribuabilii mai mari; apariția de documente electronice, precum și introducerea unor forme avansate de organizare al autorităților fiscale; prelucrarea centralizată a datelor, introducerea și dezvoltarea tehnologiilor de informare moderne.

La etapa contemporană de dezvoltare a organelor fiscale, există o serie de probleme sistemice care pot fi rezolvate numai prin utilizarea eficientă a tehnologiilor informației. Accentul principal în opinia autorului, ar trebui să fie pe:

- asigurarea stabilității legislației fiscale;
- reducerea birocrăției în administrația fiscală;
- reducerea costurilor forței de muncă pentru prelucrarea documentelor fiscale;
- perfecționarea eficienței activității de control;
- scăderea volumelor informației fiscale de bază la nivel de inspecții fiscale;
- reducerea numărului de proceduri de administrare fiscală desfășurate la nivelul de inspecții.

Astfel pentru realizarea obiectivelor proiectului "Strategiei ANAF 2012-2016" a fost nevoie de eficientizarea procesului de informatizare a sistemului de impozitare prin introducerea de noi tehnologii și echipamente de mijloace tehnice moderne de informare. Totodată a apărut

necesitatea de studiere a rezultatelor punerii în aplicare a tehnologiei informaționale din cauza dificultăților întâmpinate în cursul funcționării lor [117].

Autorul își exprimă opinia că sistemul electronic de administrare a veniturilor, datorită căruia se efectuează susținerea proceselor de activitate în regim electronice al organelor fiscale este rezultatul unei munci de informatizare al administrației fiscale.

Cu toate acestea, chiar și un astfel de sistem universal, bazat pe practica țărilor UE, prezintă unele dezavantaje, care conduc la o reducere a nivelului de fiabilitate, performanță și adaptabilitate.

Creșterea diversității și complexitatea sistemului informatic în ansamblul său este practic imposibil de controlat. Dezvoltarea tehnologiilor informaționale este strâns legată de procurarea de software moderne – hardware (ANAF preconizând ca 28% din resursele preconizate pentru implementarea acestui proiect să fie destinate achizițiilor respective), precum și introducerea unor noi forme de organizare. Autorul, remarcă faptul că modernizarea administrației fiscale, se realizează pe automatizarea proceselor de activitate și nu pe sarcini separate, iar implementarea unor astfel de proiecte necesită utilizarea unor metode speciale.

În prezent, pentru prelucrarea datelor în format electronic ANAF utilizează platform D (Declarația), care permite transmiterea declarațiilor unice privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.

Tabelul 3.3. Tipuri ale declarațiilor fiscale depuse online

Numărul	Denumirea
100	Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat
101	Declarație privind impozitul pe profit
102	Declarație privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale
120	Decont privind accizele
103	Declarație privind accizele
130	Decont privind impozitul la țigărele din producția internă
200	Declarație privind veniturile realizate
300	Decont de taxa pe valoarea adăugată
301	Decont special de taxa pe valoarea adăugată
390	Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri
710	Declarație rectificativă

Sursa:Elaborat de autor în baza [158]

Scopul acestui sistem a fost crearea infrastructurii informatizate, formarea bazei de date actuale privind contribuabilii, precum și creșterea responsabilității personale a inspectorilor în luarea deciziilor de management.

La 15 septembrie 2014 ANAF a lansat platforma, denumită "Spațiul virtual privat", care este dedicată doar persoanelor fizice, în cadrul unui proiect pilot pentru București și Ilfov, datele pot fi consultate 24 din 24 de ore. Guvernanții intenționează ca proiectul să fie extins în 2015 în toată țara și de asemenea să adauge și alte categorii de informații ce pot fi accesate de fiecare utilizator. Persoanele fizice pot efectua solicitările online, după ce s-au autentificat în sistem, iar răspunsurile sunt primite tot în cadrul aplicației, într-o secțiune de mesaje, cu documentele cerute atașate.

Autorul consideră că datorită implementării platformelor electronice, ANAF:

- își va extinde diapazonul informațional de interacțiune electronică cu persoanele fizice și juridice, îmbunătățind în același timp fiabilitatea și validitatea datelor;
- își va extinde baza de cunoștințe și capacitatea analitică a inspecțiilor fiscale;
- va implementa noile metode automatizate de lucru cu contribuabilii;
- va spori eficiența controalelor fiscale și lupta împotriva celor care încalcă legislația fiscală;
- va justifica deciziile de management în cursul de lucru cu contribuabilii;
- va impersonaliza procesul de conformare fiscală, care va contribui la lupta împotriva corupției și a birocrăției în sistemul organelor fiscale.

Datele prezentate în Tabelul 3.3 arată eficiența punerii în aplicare a declarațiilor electronice.

Tabelul 3.4. Rezultatele implementării platformei de prelucrare electronică a datelor în județul Galați

Criterii	Până la implementare	După implementare
Ponderea declarațiilor primite fără contact direct	7%	65%
Ponderea declarațiilor primite în format electronic	2%	25%
Ponderea declarațiilor introduse pentru prelucrare automatizată	15%	77%
Ponderea declarațiilor introduse manual	85%	23%
Ponderea declarațiilor care necesită corectări și concretizări în rezultatul controlului	25%	5%
Cantitatea de greșeli la introducerea datelor	12%	1%
Timpul utilizat la prelucrarea unei declarații	De la 3 minute	Până la 1,5 minute
Prelucrarea documentelor de un singur angajat într-o zi de muncă	De la 85 documente	Până la 200 documente

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor prezentate de administrația fiscală Galați

Până la centralizarea electronică a datelor din județele României, fiecare județ avea propriile abordări de prelucrare a informațiilor. Odată cu implementarea programului de modernizare al autorităților fiscale, cele mai multe orașe au trecut la "sistemul electronic de prelucrare al

informațiilor fiscale" (aproximativ 80%). Cu toate acestea, până în prezent, administrațiile fiscale din unele regiuni nu prelucreză electronic informațiile fiscale. Acest fapt denotă lipsa tehnologiei commune de activitate, care afectează cu siguranță eficiența globală a măsurilor de control. Din acest motiv, este necesar ca toate unitățile fiscale să se transfere la sistemul informațional unitar, care va îmbunătăți calitatea administrației fiscale din țară [71, 86].

Revenind la "sistemul electronic de prelucrare al informațiilor fiscale", trebuie remarcate problemele cu care se confruntă utilizatorii săi:

1. Platformă masivă. Fiecare departament are specificul său de activitate în sistem. Mai mult decât atât, nu există acces la datele de la alte departamente. Fiecare unitate are propriul set de operațiuni, inerente numai în acest departament. Cantitatea de informații în sistem este atât de mare încât multe operațiuni nu au fost utilizate niciodată (deoarece ele nu sunt cunoscute angajaților sau nu sunt legate de activitățile departamentului respectiv). Acest lucru conduce la o utilizare ineficientă a sistemului, deoarece nu implică toate componentele sale.

Autorul menționează, complexitatea sistemului. Platforma este proiectată nu pentru utilizatorii cu cunoștințele medii ale PC, ci pentru specialiștii cu cunoștințe avansate. Posibilitățile setate în sistem sunt utilizate în proporție de aproximativ 40%. Acest lucru se datorează faptului că inspectorul învață doar algoritme simple de lucru, fără a intra în detalii. Problema autorităților fiscale constă în faptul că ei nu acordă suficientă atenție eficienței activității de prelucrare a datelor în format electronic a inspectorilor. Potrivit ANAF, din numărul total de inspectori, 70% din persoanele de peste 40 de ani au avut puțină experiență de lucru cu platformele electronice. S-a presupus că această categorie de persoane se poate adapta ușor la procesul tehnologic. Totuși, după efectuarea trainingurilor cu privire la asimilarea programului IT, majoritatea angajaților nu ating scopul lor inițial: să implementeze pe deplin un nou produs software. În plus, un factor important care afectează calitatea de utilizare a platformei electronice este fluctuația personalului în inspecții (3-5 pe lună). Inspectorii nou-veniți nu au capacitatea de a se familiariza rapid cu platforma, ceea ce duce la pierderea de timp și duce la o reducere a rezultatelor activităților de control. În practică, se pare că din toate doar câțiva oameni pot lucra liber cu platforma electronică ANAF. Acest lucru subliniază necesitatea calificării permanente a inspectorii în cunoșterea sistemelor IT.

2. Actualizările frecvente ale sistemului (în fiecare lună, an), necesită un studiu atent. Ținând cont de faptul că, împreună cu actualizările vin și explicațiile, de fapt, lipsesc posibilitățile de revizuire ale acestora de către toți inspectorii. Deși obligația de comunicare despre schimbările intervenite revine șefilor departamentelor, în practică, acestui fapt nu se acordă atenția cuvenită. Adesea, ele sunt studiate pe cont propriu (din cauza lipsei de timp), ceea ce duce la scăderea măsurilor de control a calității.

3. Neconcordanța între programul actualizat și normele legislației în vigoare. Introducerea modificărilor sau crearea noii versiuni a programului necesită o cantitate considerabilă de timp. Datorită modificărilor destul de frecvente în legislația fiscală există o contradicție între versiunea propusă de calculator și metodologia corectată. Noul program nu poate fi utilizat în activitatea autorităților fiscale din cauza faptului că aceasta este în mod constant actualizat.

4. Lipsa de oportunități pentru inspectori în găsirea informațiilor complete despre un anumit contribuabil, înregistrat în inspecție. Fiecare departament are acces limitat la sistem. Pot fi vizualizate doar acele aspecte care sunt direct legate de obiectivele departamentului. Fiecare autoritate fiscală din regiune are un sistem separat, cu cod special pentru a lucra în ea. Lipsa de acces la datele altei administrații provoacă inconveniențe în inspecție. Ca urmare, o mulțime de timp este pierdută cu solicitările prin e-mail pentru a obține informațiile necesare.

Aceste probleme necesită soluții urgente. Probabil cea mai potrivită soluție, în opinia autorului, este adaptarea sistemului, pentru autoritățile fiscale din toate regiunile și, cel mai important, accesibil și ușor de înțeles de către fiecare inspector.

În prezent, cheia de acces la informațiile fiecărei unități structurale ale ANAF este doar la aparatul central și Ministerul Finanțelor Publice. Aceste organisme, datorită platformelor electronice, au capacitatea de analiza a datelor nu doar a fiecărei diviziuni structurale (în ansamblu și pe departamente), ci și pe fiecare contribuabil în parte. Autoritatea fiscală teritorială nu are acces la primirea acestor informații. În opinia noastră, acest lucru are un impact negativ asupra activității autorităților fiscale. Pentru a aborda această problemă, autorul propune următoarele modificări la procedura de obținere a datelor cu privire la contribuabilul din orice regiune a țării.

1. Inspectorul autorității fiscale teritoriale care dorește să obțină mai multe informații cu privire la un contribuabil concret, care s-a mutat la alt organ fiscal, introduce în sistem: codul de regiune; tip de unitate structurală; CUI al contribuabilului.

2. Prelucrarea cererii (în câteva minute).

3. Sistemul oferă un răspuns pozitiv la furnizarea de informații cu privire la un anumit contribuabil, sau motivat refuză.

Fiecare inspector trebuie să posede un cod personal și o parolă pentru autentificare în sistem, care să permită identificarea utilizatorului și posibilitatea de acces la baza de date. Pentru a evita scurgerile de informații și accesul neautorizat, fiecare înregistrare în sistemul trebuie să fixeze: utilizatorul, ora, data, durata șederii, motive întemeiate pentru cererea de informații. Informații generale despre numărul de cereri și date despre contribuabili solicitate, sunt colectate și controlate de către conducerea inspecției.

Apariția unei astfel de posibilități ar reduce costurile financiare și timp pentru a obține informațiile necesare. Noul sistem centralizat, oferind acces la orice contribuabil din orice regiune, ar facilita în mare măsură activitatea autorităților fiscale și benefic ar contribui la rezultatele activității de control.

Cât privește posibilitățile contribuabililor, în acest moment, datorită modernizării administrației fiscale, există noi modalități de a depune declarații fiscale. Astăzi, contribuabilii pot depune rapoarte: pe hârtie (persoanal, prin poștă); pe hârtie folosind o tehnologie de cod de bare bidimensional - codare; pe suport electronic; canale de telecomunicații TIC.

Atunci când dările de seamă se expediază cu ajutorul TIC contribuabilul primește următoarele beneficii:

- trimiterea declarațiilor în orice moment al zilei, în orice zi a săptămânii;
- posibilitatea de a prezenta declarația înainte de expirarea depunerii acestuia;
- nu este nevoie de a vizita biroul fiscal și a prezenta declarația pe suport de hârtie;
- reducerea numărului de erori în completarea declarațiilor;
- actualizarea operațională a formelor de raportare și a tehnicilor de control prin intermediul canalelor de comunicare;
- posibilitatea de obținere a informațiilor publice de la autoritățile fiscale;
- obținerea de informații cu privire la obligațiile fiscale;
- reconcilierea plăților la buget;
- confirmarea primirii declarațiilor;
- confidențialitate (securitatea informațiilor: criptare și semnătură digitală);
- posibilitatea de a face schimb de documente, confirmate prin semnătură digitală.

Autoritatea fiscală are și ea un șir de avantaje- nu este nevoie de a pierde timp efectuând transfer de informații de pe hârtie la o bază de date electronice.

Ținând cont de toate aspectele pozitive ale prezentării rapoartelor în format electronic, există anumite dificultăți. Astăzi nu este asigurată o trecere completă la depunerea declarațiilor fiscale prin TIC. Acest lucru se întâmplă din cauza:

- lipsei obligației legale a contribuabililor să raporteze în format electronic;
- incapacității de a actualiza formularele de declarație electronice;
- imperfecțiunii software-ului de calculator;
- lipsei de capacitate financiară și tehnică a contribuabililor de a se conecta la sistem;
- problemelor tehnice ale programelor în procesul de depunere în masă;
- prețurilor ridicate pentru conectarea și întreținerea unui furnizor de servicii de specialitate (absența unei abordări diferențiate a contribuabililor); etc.

Astfel, în prezent pentru ANAF una din cele mai importante provocări rămâne - transferul tuturor contribuabililor la raportarea declarațiilor fiscale pe canalele de telecomunicații, acesta fiind un obiectiv important în programul de modernizare a administrației fiscale, pe care conducerea încearcă să-l atingă prin realizarea în mod continuu a creșterii gradului de conștientizare și de informare a contribuabililor prin: seminarii, conferință de presa, traininguri, mass media.

Conform unui sondaj realizat de Direcția generală regională a finanțelor publice Galați, contribuabilii refuză să prezinte rapoarte în format electronic utilizând platformele ANAF din cauza:

- lipsei de echipamente informatice (74,5%);
- costului ridicat al produsului (13,5%);
- lipsei avantajelor acestei metode de transfer (5%);
- lipsei de personal calificat (5%).

Cu părere de rău declarațiile fiscale depuse prin mijloace electronice de transmitere la distanță, este în prezent o metodă alternativă de depunere conform Ordinului MEF 858/2008 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță. Contribuabilii mari și contribuabilii mijlocii, definiți conform reglementărilor în vigoare, precum și sediile secundare ale acestora conform Ordinului 2520/2010 ANAF au obligația depunerii declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, indicate în tabelul 3.2. Totuși datele ANAF arată că există încă un procent mare de contribuabili care preferă să depună declarațiile fiscale pe suport de hârtie [69].

Semnarea declarațiilor fiscale se realizează prin utilizarea certificatului calificat emis de un furnizor de servicii de certificare, acreditat în condițiile Legii nr. 455/2001 privind semnătura electronică [69]. Prețul unui certificat digital este în jur de 50 euro + TVA, fiind valabil un an. Apoi, pentru a mai avea drept de semnătură electronică, certificatul digital trebuie reînnoit contra unei taxe de până la 30 de euro + TVA, dacă se face la același furnizor și în timp util, maximum 30 de zile înainte de a-i expira valabilitatea.

Există o prevedere care le permite contribuabililor să-și reducă din costurile cu certificatul digital. Conform legislației, cu un singur certificat se pot semna declarații fiscale pentru mai mulți contribuabili. În aceste condiții, plătitorii de taxe nu mai au nevoie să dețină propria semnătură electronică, pentru a-și depune online declarațiile fiscale, ci pot face acest lucru prin intermediul altcuiva.

Dacă titularul certificatului calificat nu are calitatea de reprezentant legal al contribuabilului pentru care se depun declarațiile, atunci acesta are nevoie de un document de

împuternicire, autentificat de notarul public. Acest document trebuie să ateste dreptul titularului certificatului calificat de a semna declarațiile fiscale pentru contribuabil.

În prezent, cea mai întâlnită situație este aceea în care un contabil depune online declarațiile fiscale pentru mai multe companii pentru care prestează astfel de servicii.

Campaniile de promovare a serviciilor electronice ANAF menționează că timpul alocat depunerii online a declarațiilor fiscale este de aproximativ 10 minute – interval de timp în care are loc:

- semnarea electronică a formularelor PDF validate;
- depunerea online prin accesarea site-ului www.e-guvernare.ro
- salvarea confirmărilor/ recipiselor electronice aferente fiecărei declarații în parte.

Totuși, timpul poate să varieze în dependent de situațiile în care site-ul are un timp de răspuns mai mare, în special în privința obținerii recipiselor.

Autoritățile fiscale trebuie să învețe rapid utilizarea noilor produse software și a caracteristicilor acestora, precum și să țină pasul cu actualizările efectuate anual.

Cu toată perfecționarea continuă a tehnologiei informației, a noilor modalități de livrare la autoritățile fiscale a documentelor, problema contribuabililor care depun declarații fiscale pe suport de hârtie este actuală. Acest fapt tergiversează prelucrarea rapoartelor pe suport de hârtie depuse la autoritățile fiscale. Soluționarea acestei situații este posibilă în două moduri.

În primul rând, pentru a reduce cantitatea de date raportate prin declarații fiscale, de mai multe categorii de contribuabili pe suport de hârtie, autorul recomandă să se introducă în baza de date electronică a ANAF, doar indicatorii de bază. Acest lucru va ușura povara inspectorilor, mai ales în perioada de vârf a depunerii declarațiilor. Datele rămase se introduc mai târziu în sistem, atunci când va scădea tensiunea campaniei de declarație.

A doua modalitate - crearea în toate regiunile, centre de prelucrare a datelor, unde documentele pe suport de hârtie sunt transformate în suporturi electronice. De exemplu, în arhiva Cancelariilor de Stat sunt administrate arhive electronice și pe hârtie a documentelor, a resurselor informaționale, iar persoanele de răspundere sunt instruite în formatarea și transferarea acestor documente.

Astfel, până în prezent, există probleme în utilizarea tehnologiilor informaționale care necesită soluții urgente:

- dificultăți tehnice asociate cu primirea declarațiilor electronice, ce apar în perioada de depunere a documentelor în masă (la scadența termenului limită de depunere). Acest lucru duce la o încălcare a termenilor de răspuns în privința recipiselor de depunere, etc.

- numărul declarațiilor fiscale trimise prin mijloace electronice în ultimele zile ale perioadei de raportare, este în creștere rapidă, ca urmare a creșterii numărului de contribuabili

care sunt conectați la sistem. Acest lucru duce la dificultăți mari de procesare a dosarelor primite în conformitate cu termenele stabilite.

- creșterea anuală a numărului de contribuabili care sunt înregistrați la autoritățile fiscale regionale. În acest sens, inspectorii sunt nevoiți să exercite noi funcții și sarcini care au același efect cu privire la calendarul și calitatea serviciilor pentru contribuabili și duce la apariția cozilor la prezentarea declarațiilor fiscal în timpul prestabilit;

În scopul asigurării funcționării eficiente al autorităților fiscale locale este necesar de a perfecționarea continuu modul de interacțiune cu alte organisme guvernamentale teritoriale. În prezent, schimbul de informații electronice între aceste organisme este practic absent. În ciuda experienței pozitive de colaborare al autorităților fiscale din anumite regiuni cu executorii judecătorești, comisii funciare și a alte organe ale puterii executive de stat, astfel de interacțiuni sunt ineficiente. Informațiile obținute de la inspectorii poliției rutiere, de multe ori sunt învechite. Depunând o cerere la organele puterii executive, privind o persoană fizică sau juridică, se pierde o mulțime de timp în așteptarea răspunsului, care în cele din urmă poate fi negativ. Date învechite folosite de către bazele de date fiscale ale altor agenții guvernamentale, conduc la o scădere a eficienței măsurilor de control și au un impact negativ asupra bugetului de stat.

În scopul îmbunătățirii administrației fiscale la nivelul țării, destul de importante rămân eforturile continue de dezvoltare a interacțiunii între ANAF și Ministerul Finanțelor Publice, Ministerul Administrației și Internelor din România, executorii judecătorești, fondurile extra-bugetare, precum și alte organisme executive interesate.

Autorul consideră ca pentru a rezolva această problemă este necesar, formarea unui spațiu informațional comun (bază de date comună) a tuturor autorităților publice, care ar asigura accesul la informațiile solicitate în cadrul regiunii respective (iar pentru managerii agențiilor guvernamentale - în orice regiune a țării). La apariția întrebărilor cu privire la o anumită organizație sau persoană fizică, să fie necesar doar introducerea datelor personale, în scopul verificării încălcărilor sau lipsei acestora. În același timp, este necesar un control strict pentru fiecare solicitare (un cod special de acces la sistem, de identificare a funcționarului public care a solicitat informația, cererea de bază), pentru evitarea scurgerii de informații. Baza unică de date va permite utilizarea operativă a informațiilor în activitatea analitică a autorităților statului, care va conduce în cele din urmă la rezultate mai bune ale măsurilor de control. Cu toate că punerea în aplicare a programului necesită resurse financiare semnificative, cheltuieli de timp și forță de muncă, acestea vor fi justificate în perioade scurte de timp prin creșterea eficienței tuturor autorităților executive (și, ca o consecință, creșterea veniturilor bugetare).

În opinia autorului, inovația este, de asemenea, necesară în controlul persoanelor fizice. După cum este cunoscut, în prezent, cea mai mare parte a populației primește salariile pe carduri

salariale, iar în curând 100% din salariați vor trece la acest sistem de salaizare. Acest lucru permite luarea măsurilor concrete împotriva celor care încalcă legislația fiscală. În acest sens, autorul propune ca la nivel legislativ să fie reglementate drepturile autorităților fiscale, de comun acord cu persoana fizică, de a subscrie o anumită parte a fondurilor din contul contribuabilului pentru stingerea unei plăți fiscale.

Probabil, pentru acest scop, ar trebui să fie creată o agenție specială sau departament care ar supraveghea calculele persoanelor fizice cu bugetul. Autoritatea fiscală teritorială are informații cu privire la persoanele care sunt înregistrate (cele mai importante date sunt: locul de muncă, salariul, datoriile de plată a impozitelor). De asemenea, este necesar de a introduce și informații despre bancile care deservește acești contribuabili. În cazul în care o persoană refuză să plătească impozite, atunci i se va aplica măsuri corespunzătoare. Mecanismul și algoritmul de acțiuni ale autorității fiscale cu privire la debitor - persoana schematic este prezentat în figura 3.2.

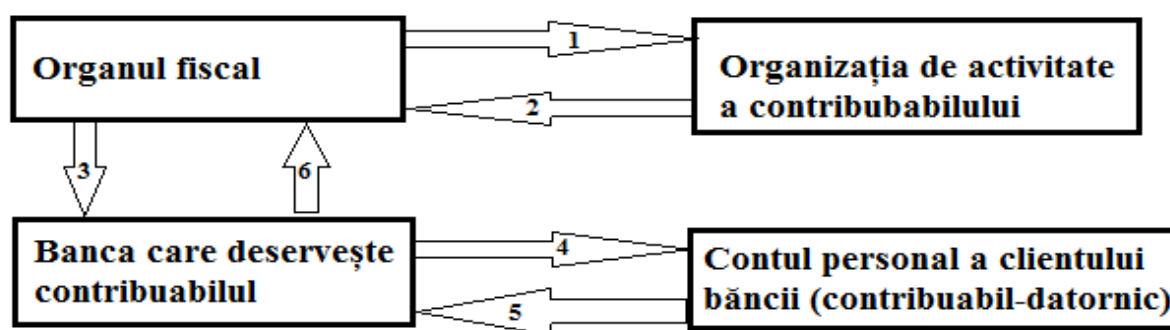


Fig. 3.2. Mecanismul și algoritmul organului fiscal în raport cu debitorul-persoană fizică

Sursa: Elaborat de autor

1. Autoritatea fiscală trimite o cerere angajatorului contribuabilului – cu privire la specificarea informației despre banca în care se deservește.

2. Compania trimite răspuns la cererea autorității fiscale (denumirea băncii, detaliile sale).

3. Organul fiscal transmite la bancă datele debitorului (numele, prenumele, compania, valoarea datoriei și valoarea maximă (în % din totalul sumei reținută în total) și solicitarea de poprire a resurselor financiare din contul personal a contribuabilului -client al băncii în vederea rambursării datoriei.

4. Banca introduce datele în sistem și programează poprirea unui procent din suma plății salariale stabilite de către autoritatea fiscală.

5. Din contul curent a persoanei fizice - debitor sunt sustrași o parte din resursele financiare (în marja disponibilă), pentru stingerea datoriilor la plata impozitelor. De asemenea se emite o chitanță, pe care este indicată suma de transfer, precum și datoria restantă rămasă.

6. În termen de 10 zile lucrătoare fondurile din contul debitorului vor fi transferate în contul autorității fiscale care a trimis cererea.

În opinia autorului, mecanismul propus va:

- crește eficiența activităților de control ale autorităților fiscale și calitatea administrației fiscale;

- asigura o creștere semnificativă a veniturilor;

- rezolva problema cu debitorii rău platnici, care au datorii de mai mulți ani;

- majorează numărul de contribuabili onești;

- economisește resursele bugetare pentru litigiile de judecată;

- reduce timpul și costul de a trimite cererilor;

- elimina problemele întâmpinate de către persoanele fizice (care din anumite motive nu plătesc taxe), la frontiera vamală, la ieșirea din România.

Astfel, putem concluziona că, dezvoltarea în continuare a sistemului de administrare fiscală, trebuie să fie însoțită de menținerea prelevărilor stabile și la timp a impozitelor și taxelor în bugetul de stat. Atingerea unui astfel de rezultat va fi posibilă prin îmbunătățirea în continuare a metodelor informațional - analitice de control fiscal, prin reducerea concomitentă a costurilor contribuabililor cu privire la îndeplinirea obligațiilor fiscale, precum și a cheltuielilor de stat pentru managementul fiscal.

3.3. Stimularea financiară a angajaților și a eficienței administrării fiscale

Bunăstarea economică a statului depinde de calitatea activității organelor fiscale. Asigurarea colectării durabile a impozitelor, disciplina corespunzătoare a contribuabililor este una dintre cele mai importante condiții pentru stabilizarea sistemului finanțelor publice. Respectarea acestor condiții se datorează bunei funcționări a elementelor esențiale ale administrației fiscale. În ultimii ani, după cum s-a menționat în paragraful 3.1, se acordă o atenție deosebită eficienței administrației fiscale din România.

Studiind eficiența administrării fiscale din punct de vedere al realizării scopurilor trasate privind administrarea potențialului fiscal, este necesar de a face analiza calității lucrului nemijlocit al administrației fiscale cu scopul de a elabora sisteme de stimulare financiară a angajaților organelor fiscale. Factorul principal, care acționează asupra creșterii eficienței măsurilor de control, este stimularea financiară a activității organelor fiscale și inspectorilor.

Inspecțiile fiscale constituie elementul principal al administrării fiscale. Rentabilitatea controalelor crește din an în an. Cauza acestei creșteri constă în îmbunătățirea calității controlului fiscal. Astfel, ANAF sporește în continuare acest indicator.

Pentru prevenirea actelor și faptelor de evaziune și fraudă fiscală, inspectorii antifraudă efectuează controlul operativ și inopinat, în conformitate cu stipulările OUG nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității ANAF [72]:

- respectarea actelor normative în scopul prevenirii, descoperirii și combaterii oricăror acte și fapte de evaziune fiscală și fraudă fiscală și vamală;
- respectarea normelor de comerț, urmărind prevenirea, depistarea și înlăturarea evaziunii fiscale și fraudelor fiscale și vamale;
- modul de producere, depozitare, circulație și valorificare a bunurilor, în toate locurile și spațiile în care se desfășoară activitatea operatorilor economici;
- participarea, în colaborare cu organele de specialitate ale altor ministere și instituții specializate, la acțiuni de depistare și combatere a activităților ilicite care generează fenomene de evaziune și fraudă fiscală și vamală.

Pe lângă operațiunile de control, inspectorii antifraudă fiscală, în îndeplinirea atribuțiilor, au dreptul să desfășoare și o serie de activități specifice, conform OUG nr. 74/2013:

- să verifice respectarea reglementărilor legale privind circulația mărfurilor pe drumurile publice, pe căi ferate și fluviale, în porturi, gări, autogări, aeroporturi, interiorul zonelor libere, în vecinătatea unităților vamale, antrepozite, precum și în alte locuri în care se desfășoară activități economice;
- să verifice legalitatea activităților desfășurate, existența și autenticitatea documentelor justificative în activitățile de producție și prestări de servicii ori pe timpul transportului, depozitării și comercializării bunurilor și să aplice sigilii pentru asigurarea integrității bunurilor;
- să confişte bunurile a căror fabricație, depozitare, transport sau desfacere este ilicită, precum și veniturile realizate din activități comerciale ori prestări de servicii nelegale și să ridice documentele financiar-contabile și de altă natură care pot servi la dovedirea contravențiilor sau a infracțiunilor;
- să dispună luarea măsurilor asigurătorii ori de câte ori există pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să își ascundă, să își înstrăineze ori să își risipească patrimoniul, iar dacă în desfășurarea activității specifice constată împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în domeniul evaziunii fiscale, să sesizeze organele de urmărire penală;

- să legitimeze și să stabilească identitatea administratorilor entităților controlate, precum și a oricaror persoane implicate în săvârșirea faptelor de fraudă și evaziune fiscală și vamală constatate și să solicite acestora explicații scrise;
- să rețină documente, să solicite copii certificate de pe documentele originale, să preleveze probe, eșantioane, mostre și alte asemenea specimene și să solicite efectuarea expertizelor tehnice necesare finalizării actului de control.
- să constate contravențiile și să aplice sancțiunile corespunzătoare;
- să aplice măsurile prevăzute de normele legale, să verifice din punct de vedere fiscal, să documenteze, să întocmească acte de control operativ planificat sau inopinat privind rezultatele verificărilor, să aplice măsurile prevăzute de normele legale și să sesizeze organele competente în vederea valorificării constatărilor;
- să oprească mijloacele de transport pentru verificarea documentelor de însoțire a bunurilor și persoanelor transportate;
- să solicite date sau documente, de la orice entitate privată și/sau publică, în scopul instrumentării și fundamentării constatărilor cu privire la săvârșirea unor fapte care contravin legislației în vigoare în domeniul financiar fiscal și vamal;
- în timpul exercitării atribuțiilor de serviciu să poarte uniforma, să păstreze, să folosească și să facă uz de armamentul și mijloacele de apărare din dotare, în condițiile legii;
- să utilizeze mijloacele auto purtând însemne și dispozitive de avertizare sonore și luminoase specifice, în condițiile legii;
- să constituie și să utilizeze baze de date, inclusiv ale altor instituții publice, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, infracțiunilor economico-financiare și a altor fapte ilicite în domeniul fiscal și vamal;
- să efectueze verificări necesare prevenirii și descoperirii faptelor de fraudă și evaziune fiscală și vamală.

Conform calculelor Consiliului fiscal pe baza datelor INS, evaziunea fiscală are o dimensiune foarte ridicată în România, reprezentând 16,2% din PIB în anul 2013 [43]. Dacă România ar colecta toate impozitele și taxele pe care le are, ar avea venituri bugetare ca procent din PIB peste media europeană, în condițiile în care nivelul legal al principalelor taxe și impozite în România este mai mare decât media europeană (la nivel european, România are a 3-a cea mai mare cota standard de TVA și a 7-a cea mai mare povară fiscală pe muncă - generată în special de CAS; în același timp România are una dintre cele mai mici cote legale de impozitare a profitului și venitului personal din Uniunea Europeană, însă acestea au o pondere scăzută în cadrul veniturilor bugetare). O reformă profundă a administrării taxelor și impozitelor în România ținută în direcția creșterii gradului de colectare a taxelor este absolut necesară, fiind și

de natură să creeze spațiul fiscal necesar pentru reducerea poverii fiscale pe munca salariale, aflată la un nivel foarte înalt în prezent.

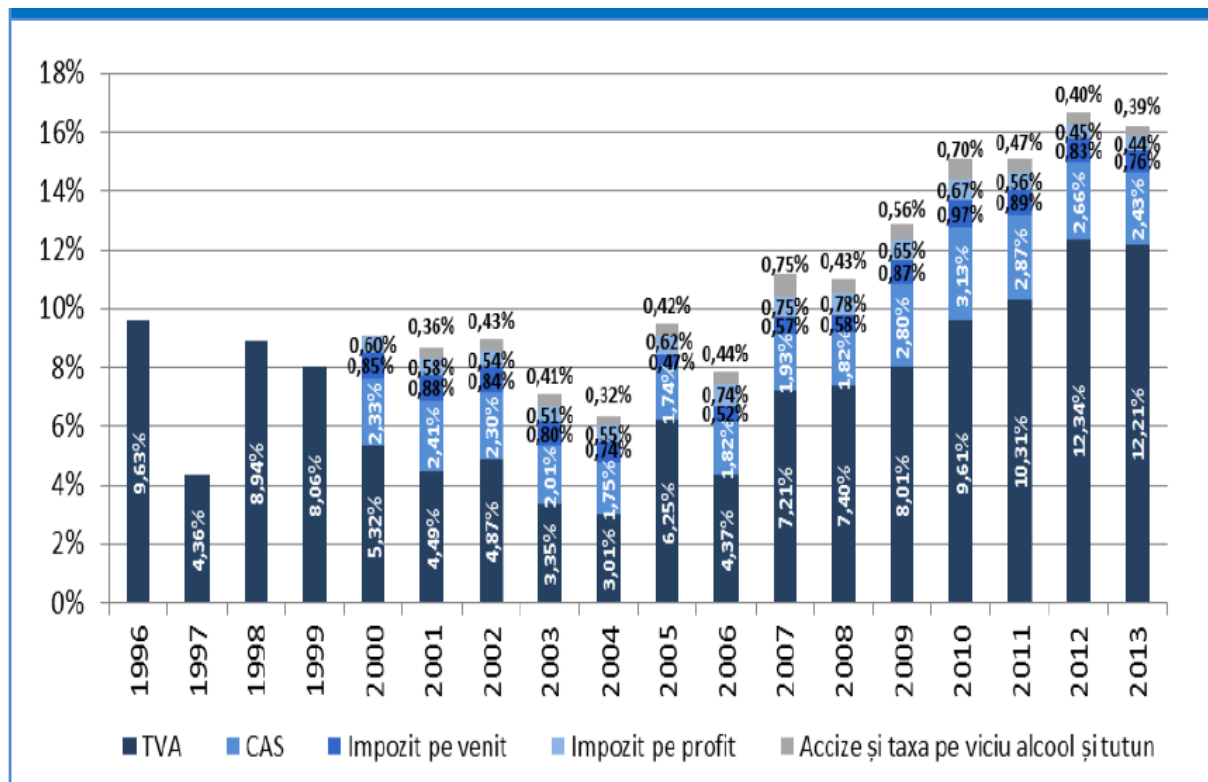


Fig. 3.3. Evoluția evaziunii fiscale pe principalele impozite și taxe în România

Sursa: Calculele consiliului fiscal pe baza datelor [159]

Aproximativ 75% din evaziunea fiscală este generată la TVA, aceasta atingând un maxim de 12,34% din PIB în 2012, urmând ca în 2013 să înregistreze o ușoară scădere până la 12,21% din PIB. De remarcat că în 2010, când a fost crescută cota legală de TVA de la 19% la 24% în a doua jumătate a anului, evaziunea fiscală a crescut de la 8% din PIB în 2009 la 9,6% din PIB în 2010, menținându-se acest trend crescător și în anii următori.

Pentru evaluarea eficienței controlului fiscal este necesar să se analizeze caracterul rezultativ a controalelor fiscale.

Una din problemele administrației fiscale constă în calificarea inspectorului. Pentru efectuarea inspecțiilor generale, controalelor încrucișate sau electronice sunt necesari specialiști înalt calificați. Cu toate acestea, în prezent există situații când în cadrul inspecțiilor fiscale lucrează persoane care nu au pregătire și experiență în acest domeniu. O astfel de atitudine față de personal, desigur, are un impact negativ asupra eficienței inspecțiilor. Autorul menționează că o atenție deosebită trebuie arătată formării angajaților care practică diferite tipuri de controale conform legislației în vigoare. Deasemenea, este necesar acumularea de noi cunoștințe în

domeniul juridic al inspectorilor fiscali, deoarece necunoașterea legislației în vigoare și recente actualizări conduce la o scădere a eficacității controalelor fiscale.

Tabelul 3.5. Eficiența activității inspecției fiscale în anii 2013-2014, mil lei

Nr. crt	Indicatori	2010	2011	2012	2013	2014
1	Obligatii fiscale stabilite suplimentar	8728	8454,4	6498	9282,2	13991,1
2	Numar amenzi aplicate	-	18928	14510	12318	12548
3	Valoarea amenzilor contravenționale aplicate	255,3	46	23,2	20,7	24
4	Numar masuri asiguratorii	-	2735	-	2495	-
5	Valoare masuri asiguratorii	2642,3	2645,4	-	2912,6	3685,2
6	Numar sesizari penale	3907	3860	3309	3192	2914
7	Sesizari penale-valoarea prejudiciului	4013	2645,4	4502,1	5928,1	9217,6
8	Diminuarea pierderilor fiscale	-	2028,6	-	1156,2	1600

Sursa: Raport de performanță ANAF 2010-2014 [158]

La solicitarea documentelor (informațiilor), la efectuarea inspecțiilor fiscale, inspectorii e de multe ori efectuează greșeli care afectează rezultatele activității de control. Cele mai frecvente dintre acestea includ: se solicită prezentarea informațiilor, chiar dacă, la momentul solicitării agentul economic poate fi înregistrat la altă administrație fiscală; încălcarea termenului de întocmire a solicitărilor; referirea, în contextul solicitării, la hotărâri nevalabile; solicitarea unor documente neexistente la companie; solicitarea informației și documentelor disponibile în baza de date ANAF; etc. Acest lucru subliniază necesitatea îmbunătățirii calității controlului fiscal.

Astfel, îmbunătățirea rezultativității controalelor fiscale efectuate de către autoritățile fiscale, este unul dintre domeniile prioritare ale administrației fiscale.

Reieșind din problemele existente în prezent, care se reflectă asupra rezultatelor activității de control al administrațiilor fiscale, apare necesitatea elaborării măsurilor orientate spre majorarea calității. În acest context, autorul propune următoarele măsuri de soluționare a problemelor existente.

În afară de măsurile sus-menționate, îmbunătățirea calității activității de control poate fi obținută prin diferite abordări de evaluare a acesteia. Până în prezent, rezultatele activităților de control ale autorităților fiscale sunt evaluate după criterii, ale căror conținut este aprobat anual și ajustat la nevoie (de obicei trimestrial).

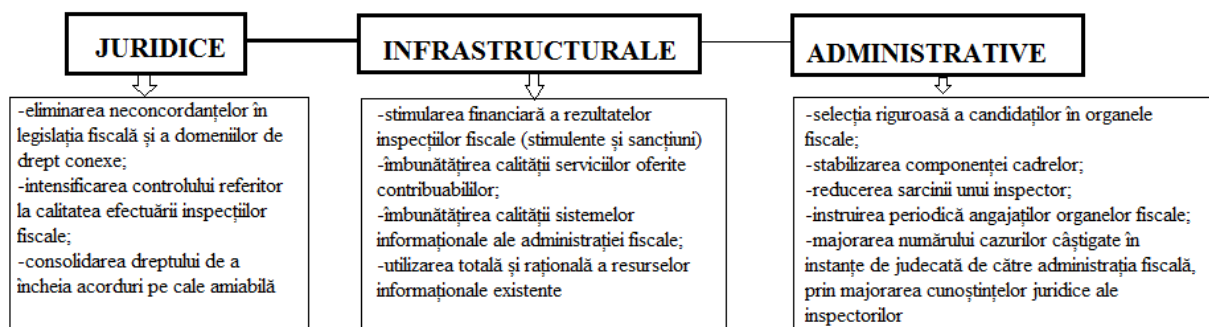


Fig. 3.4. Complexul de măsuri orientate spre majorarea rezultativității activității de control al administrației fiscale

Sursa: Elaborat de autor

Autorul consideră că este necesar să ofere o nouă abordare de evaluare a eficienței activității controlului fiscal. Autorul a elaborat criterii pentru trei caracteristici principale a direcției inspecției fiscale: calitatea controlului (inspecției) fiscal; calitatea activității ce vizează contribuabilii (deservirea acestora); calitatea proceselor organizaționale în administrațiile fiscale regionale (Figura 3.5).

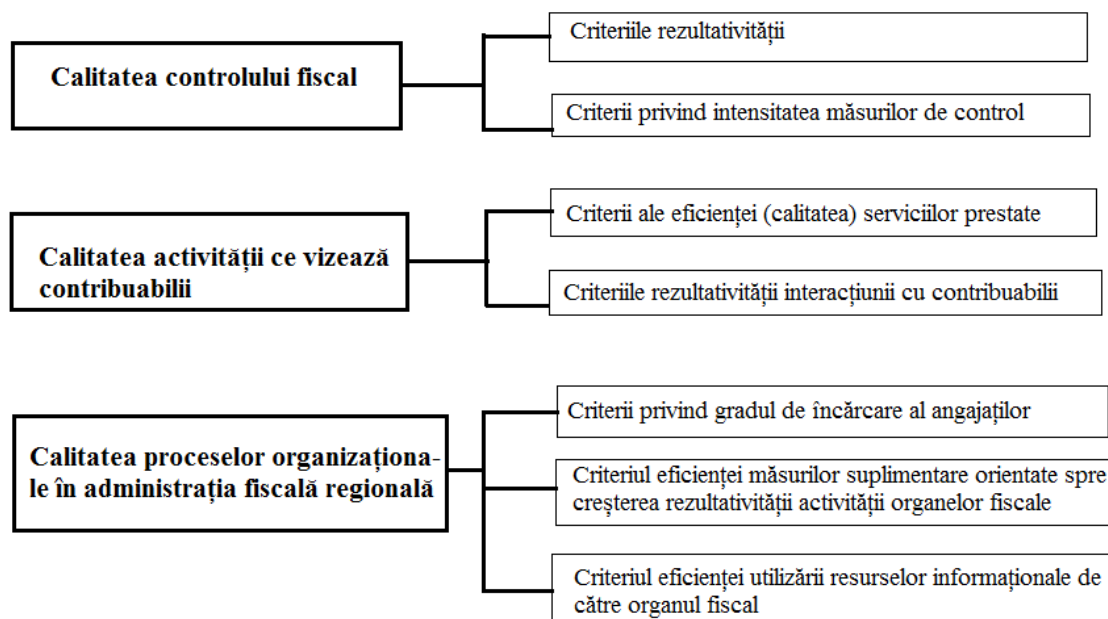


Fig. 3.5. Criteriile evaluării eficienței activității de control al autorităților fiscale

Sursa: Elaborat de autor

Astfel sunt evidențiate trei blocuri, fiecare dintre ele incluzând mai multe criterii, care sunt caracterizate prin indicatori specifici (Anexa 3). Datorită acestui sistem, devine posibil să se evalueze mai exact rezultatele lucrărilor efectuate de angajații administrațiilor fiscale.

Autoritatea fiscal regională care a acumulate cele mai multe puncte, ocupă cea mai înaltă treaptă în clasament – va primi cea mai mare sumă pentru cheltuieli administrative, comparativ cu alte administrații fiscale.

Principiul funcționării sistemului de evaluare(măsurare): indicatorul se calculează în acest caz dacă există o dinamică pozitivă. Concluziile sunt trase pentru fiecare criteriu, apoi pentru fiecare bloc. După, însumând toate blocurile, se determină eficiența administrației fiscale.

Evaluarea ratingul, în opinia autorului, va permite o analiză mai profundă a eficienței activității de control de către autoritățile fiscale regionale. Inspecțiile cu cele mai bune rezultate ar trebui să ofere autorităților superioare metodele prin care au reușit să obțină rezultate bune. În baza acestor principii, va fi posibilă dezvoltarea planurilor de majorare a performanței atât al unei inspecții individuale, cât și calității inspecțiilor fiscale în țară. Criteriile propuse sunt supuse ajustării la schimbarea situației economice sau politice din țară, în funcție de prioritățile actuale.

Actualmente sunt elaborate și funcționează în mod oficial criteriile eficienței activității organelor fiscale. Vizual pot fi evidențiate două blocuri. În primul este prezentată caracteristica îndeplinirii de către organele fiscale a funcțiilor de control, în cel de-al doilea sunt evaluate relațiile reciproce dintre organele fiscale și contribuabili.

Conform sondajului sociologic anonim efectuat în rândul a 150 de angajați ai organelor fiscale din toate județele, printre criteriile prioritare de evaluare al activității sale inspectorii au evidențiat: nivelul de percepere a impozitelor (peste 50% de respondenți); reducerea procentului de încasări ratate (circa 40%); numărul de câștiguri ale organului fiscal în litigiile cu contribuabilii, numărul de litigii soluționate, fără a se ajunge în instanța de judecată (circa 14%); rentabilitatea controalelor fiscale (circa 17%). Voturile rămase au fost împărțite între indicatorii: numărul de contribuabili, care „s-au transferat” la altorgan fiscal; calificarea inspectorilor fiscali; modificarea componenței efectivului de personal.

În opinia autorului, este necesară extinderea listei acestor criterii. Urmează să ținem cont și de numărul de controale eficiente (pe un inspector), să determinăm cota de controale eficiente în volumul total de controale. Pe lângă aceasta, sunt foarte importante și sumele impozitelor, care au fost percepute de la contribuabili în buget, fără a lua în vedere calculele suplimentare (cota plăților contribuabililor efectuate benevol), precum și numărul de contribuabili, care achită în mod regulat plățile fiscale. Este incontestabilă importanța explicațiilor efectuate de către organele fiscale în rândul contribuabililor (informarea despre modificările operate în legislație), operativitatea examinării cererilor primite, lipsa pretențiilor din partea contribuabililor. Este necesar de a ține cont și de numărul contribuabililor, care prezintă declarații și alte informații statistice; de a determina printre ei și cota de contribuabili, care prezintă rapoartele în formă electronică.

În opinia autorului, la calcularea plăților de stimulare a inspectorilor urmează să ținem cont, în mod obligatoriu, și de următorii indicatori: numărul de angajați ai organului fiscal; numărul de contribuabili aflați la evidență; numărul mediu de contribuabili la un inspector; impozitele și taxele calculate suplimentar în medie pe lună în rezultatul controalelor efectuate de către organul fiscal în calcul pe un inspector; încasările din impozite și taxe realizate în medie pe lună în urma controalelor efectuate de către organul fiscal, calculate pe un inspector; cheltuielile administrației fiscale realizate în medie pe lună pentru întreținerea unui inspector; numărul de contribuabili care s-au adresat pentru informații explicative pe marginea legislației fiscale (numărul de răspunsuri la aceste întrebări); consecințele deciziilor luate în detrimentul contribuabililor de către inspectorii fiscali; numărul de plângeri ale contribuabililor asupra activității inspectorilor fiscali.

Considerăm că, un rol destul de important la calcularea stimulentului pentru angajat îl are și serviciul în care este angajat inspectorul, precum și calificarea lui.

În cadrul inspectoratului fiscal analizat de noi, într-o anumită perioadă de timp, activitatea inspectoratului și a colaboratorilor acestuia era evaluată după două grupe de criterii.

I. Criteriile de evaluare a eficacității lucrului organelor fiscale (subdiviziunilor structurale):

1) ponderea cea mai mare a sarcinilor de complexitate maximă îndeplinite la timp, care necesită un nivel înalt de pregătire profesională, analiză aprofundată a informației și concluziilor și propunerilor justificate, pentru examinarea ulterioară a problemelor de către conducere și luarea deciziei obiective (în rîndul tuturor colaboratorilor secției);

2) pregătirea calitativă a materialelor metodologice, instrucțiunilor și altor documente, care contribuie la sporirea eficienței administrării fiscale, și altor direcții de activitate a inspectoratului fiscal;

3) îndeplinirea lucrărilor și sarcinilor urgente și de mare responsabilitate, perfectate în modul stabilit;

4) participarea la implementarea noilor proiecte ce țin de perfecționarea activității organelor fiscale;

5) participarea la pregătirea măsurilor de sporire a eficacității activității organelor fiscale.

II. Criteriile de evaluare a calității îndeplinirii de către colaboratorii organelor fiscale a obligațiilor de funcție:

1) atingerea indicatorilor înalți în cazul intensității de muncă mari, determinate de volumele mari de lucrări în termene restrânse;

2) participarea personală a colaboratorului la îndeplinirea lucrărilor și sarcinilor urgente și de mare responsabilitate, perfectate în modul stabilit;

- 3) participarea colaboratorului la controalele contribuabililor mari de nivel regional ;
- 4) participarea în protejarea intereselor organelor fiscale în instanțele de judecată, formarea bazei de dovezi justificate și capacitatea de a apăra argumentat interesele organelor fiscale, atât la etapa de luare a deciziei pe marginea rezultatelor controlului fiscal, cât și la examinarea litigiului în etapa inițială, de apel, de contestare și de supraveghere;
- 5) capacitatea de înlocui în mod eficient colaboratorii secției, care lipsesc provizoriu;
- 6) participarea activă la implementarea noilor proiecte ce țin de perfecționarea activității organelor fiscale;
- 7) înaintarea propunerilor privind schimbarea structurilor în interiorul departamentului, lucrărilor tehnologice etc., care acționează considerabil asupra schimbării indicatorilor lucrului pe direcțiile de activitate a organelor fiscale sau reducerea volumului de cheltuieli de muncă.

Pe de o parte, criteriile existente de evaluare a eficacității activității organelor fiscale constituie un stimulent material pentru angajații acestora. Pe de altă parte, sarcinile planificate, pe care le stabilește administrația fiscală pentru subdiviziunile structurale, duc la aceea că, angajații fiscoi tind prin toate metodele să depășească planul, să acumuleze un punctaj maxim și să fie pe primul loc în rândul direcțiilor regionale. Aceasta, la rândul său, se răsfrânge negativ asupra contribuabililor. Mai mult, apar disensiuni în acțiunilor inspectorilor din diferite servicii. Contradicția constă în aceea că, tendința angajaților inspecțiilor generale de a calcula suplimentar impozite, de a aplica amenzi, penalități cât mai mari prin oricare mijloace este frânată de exemplu de către inspectorii secției juridice, care nu sunt cointeresați în câștigarea dosarelor în instanță în cazul contestării sumelor stabilite suplimentar. Reiese, că unii se străduiesc prin toate metodele să completeze bugetul (calculând suplimentar impozite și taxe chiar și pentru încălcări minore), iar ceilalți, pentru a se proteja, nu intră în litigiile, în care nu sunt convinși 100% că vor câștiga. Aceasta duce la pierderi colosale pentru buget și explică necesitatea elaborării criteriilor deosebite pentru diferite servicii. Totodată, în opinia noastră, cel mai important este de a proteja interesele bugetului.

Cu toate că situația este pozitivă în întregime, există un șir de probleme cu privire la remunerarea muncii angajaților fiscoi, care necesită rezolvare.

1. Salariul fiecărui inspector are o valoare fixă care este stabilită la funcția de bază și la care se adaugă sporurile în funcție de clasă și grad. El este același în toată țara. La acest salariu, o dată la trimestru, angajații primesc stimulente financiare, care au caracter variabil.

În legătură cu aceasta, în opinia autorului, este necesar de a face constantă valoarea remunerării muncii (salariul de funcție + stimulentul) pentru toți lucrătorii organelor fiscale. Totodată, este necesar de a corecta suma în fiecare an, ținând cont de inflație. Grație acestei

abordări s-a reușit rezolvarea unei problemele principale – fluidizarea cadrelor în interiorul organelor fiscale ale țării.

2. Sistemul de stimulare al angajaților organelor fiscale, necesită, în opinia autorului, introducerea unor amendamente. După cum se știe, criteriile eficienței activității angajaților se elaborează la nivel de stat, se corectează periodic și se transmit direcțiilor fiscale generale, organelor fiscale teritoriale, care evaluează valoarea stimulării materiale a inspectorului după punctajul acumulat conform rezultatelor activității. Însă, dacă aceste criterii de evaluare a eficienței activității organelor fiscale sunt aceleași pentru toate direcțiile, atunci criteriile activității colaboratorilor urmează a fi stabilite pe servicii de către Direcția generală de organizare și resurse umane (Anexa 1). Activitatea inspectorilor unor servicii este foarte dificil de a fi evaluată conform criteriilor enumerate. De aceea, șefii acestora preiau inițiativa cuantificând criteriile propuse cu rezultatele activității subalternilor săi. Crearea criteriilor pentru fiecare serviciu permite evaluarea în mod obiectiv a calității lucrului inspectorului, aportul personal al acestuia. Pe exemplul celor mai rezultative servicii de control fiscal autorul propune examinarea sistemului de criterii de evaluare a eficienței activității inspectorilor, sistem elaborat autor (Tabelul 3.6).

După analogie cu criteriile eficienței activității organului fiscal, Anexa 3, rezultatele activității se evaluează la scara de 100 puncte. Activitatea inspectorului, care a acumulat 40 de puncte este nerentabilă (nerezultativă) și nu presupune stimulare materială sub formă de adaos, de la 40 pînă la 60 de puncte – slab nerezultativă; de la 60 pînă la 80 – rezultativă; de la 80 pînă la 100 înalt rezultativă. Totodată, este necesară întărirea normativă obligatorie a sistemului de măsurare în formă de indicații metodologice sau alte acte juridice și normative analogice.

Pentru evitarea abordării subiective (în cazul căreia stimularea materială este obținută de către „aleși”, și nu de către inspectorii care au obținut rezultate înalte conform totalurilor pe trimestru) la calcularea de către șeful serviciului a punctajului (suma stimulării), acumulat de către inspectorul fiscal, se propune ieșirea rațională din situația creată. În opinia autorului, trebuie să fie exercitat un control riguros asupra distribuirii precise și echitabile a mijloacelor bănești. De aceea, în perspectiva apropiată trebuie să fie creată o secție specializată, sau o funcție concretă, care s-ar ocupa de colectarea informației privind activitatea inspectorului în timpul trimestrului, și după rezultatele prelucrării informației să fie calculată suma stimulării materiale în mod individual. Formarea unei noi structuri (funcții) va face sistemul stimulării materiale mai transparent și va permite de a controla utilizarea conform destinației a mijloacelor obținute din buget.

Tabelul 3.6. Criterii de evaluare a rentabilității și eficienței activității inspectorilor secțiilor de control și inspecțiilor cu ieșire la fața locului

Indicatorii	Caracteristica indicatorilor	Punctaj
Volumul de lucru al angajatului (numărul de contribuabili la un inspector)	Mai mic decât norma sau corespunzător normei	0
	Supra normă	10
Plăți fiscale calculate suplimentar la un contribuabil de către inspector	Mai puțin de 10 mii lei și mai puțin de 50 mii lei pe antreprenori individuali și persoane juridice respectiv	0
	Începînd cu 10 mii lei și mai mult - pe antreprenori individuali; începînd cu 50 mii lei și mai mult – pe persoane juridice	15
Plîngerii din partea contribuabililor asupra acțiunilor (lipsei acțiunilor) angajatului organului fiscal	Existența plîngerilor	0
	Lipsa plîngerilor	15
Examinarea dosarelor în instanța de judecată	Decizia declarată nelegitimă	0
	Decizia luată în folosul organului fiscal	15
Încheierea acordurilor pe cale amiabilă	Acorduri de împăcare nu au fost încheiate, deci nu au fost vărsate mijloace în buget	0
	Acorduri de împăcare au fost încheiate	10
Cheltuielile care revin la 1 funcționar de stat din suma plăților fiscale prelevate în buget conform rezultatelor activității acestuia	Cheltuielile depășesc sumele calculate	0
	Sumele calculate suplimentar depășesc cheltuielile	10
Eficiența controalelor fiscale (încălcări depistate din numărul controalelor efectuate)	Începînd cu 70% și mai mult	15
	Pînă la 70%	0
Atingerea indicatorilor înalți (conform indicatorilor anteriori)	Dacă inspectorul conform totalurilor activității acumulează de la 60 și mai multe puncte	10
	Mai puțin de 60 puncte conform indicatorilor anteriori	0

Sursa: Elaborat de autor

3. După cum s-a expus mai sus, cele mai rezultative sunt direcțiile de inspecții, datorită cărora este asigurată vărsarea unei părți considerabile de plăți la buget. De aceea, trebuie acordată o atenție deosebită stimulării materiale a colaboratorilor. Însă, principiul existent actualmente de distribuire a stimulării în rândul inspectorilor antrenați în activitatea de control cu coeficientul unic 2, în opinia autorului, nu este obiectiv. Controalele în deplasare, încrucișate spre deosebire de controalele electronice practic automatizate la nivel de 100%, reprezintă în sine o muncă mai complicată și mai calificată. Acestea sunt controale, care necesită un volum de muncă mai mare și sunt mai eficiente și mai rezultative. Cu toate că numărul controalelor de

acest gen se reduce în întregime în România, rentabilitatea lor crește din an în an. Astfel, angajații direcțiilor de control îndeplinesc lucrări inegale după volum, calificare și complexitate. Din această cauză trebuie diferențiați coeficienții de stimulare financiară a angajaților direcțiilor de control încrucișat, electronic și prin sondaj: pentru primii poate fi păstrat coeficientul 2, iar pentru ai doilea, treilea –se poate stabili în mărime de 1,5.

Stimularea financiară a inspectorilor fiscali care fac controale în teren urmează a fi însoțită totodată și de o selectare dură a acestor angajați. În scopul sporirii rentabilității controalelor fiscale urmează a se întări prin lege următoarele cerințe înaintate acestei categorii de lucrători:

- 1) specialist de înaltă calificare, care să aibă experiență în domeniul verificărilor fiscale de cel puțin cinci ani;
- 2) studii superioare economice (după profilul impozitare);
- 3) cunoașterea bazei legislative a României, aptitudinea de a trata și aplica corect normele de drept;
- 4) testarea psihologică obligatorie, precum și verificarea inspectorului la poligraf pentru depistarea înclinației de a lua mită;
- 5) ridicarea anuală a calificării (din contul mijloacelor bugetului).

În prezent asemenea cerințe față de angajații organelor fiscale lipsesc. Sunt evidențiați specialiștii de asigurare (10-15% din numărul total de lucrători), care îndeplinesc lucrări de secretariat, și specialiști-experti, implicați în activitatea de control. Față de primii sunt înaintate următoarele cerințe: studii medii speciale și vechime în muncă.

4. Pe lângă angajații antrenați în controalele fiscale, trebuie acordată atenție și specialiștilor din serviciile care lucrează cu contribuabilii. Lor le sunt atribuite obligațiile de primire a contribuabililor, înregistrarea documentelor acestora, analiza vizuală a rapoartelor. Pe lângă aceasta, angajații acestei secții sunt obligați să răspundă corect și, ceea ce este la fel de important, amabil la întrebările contribuabililor, iar aceasta dovedește necesitatea studierii permanente a modificărilor apărute în legislația fiscală. Fără îndoială, inspectorii care lucrează cu contribuabilii înlesnesc munca celorlalte direcții (de control electronic, direcția pentru introducerea și prelucrarea informației). Însă numărul de angajați ai acestei direcții este cu mult mai mic decât necesarul, volumul de muncă ce revine unui inspector fiind foarte mare. În cadrul administrației fiscale din 349 de lucrători fiscali, 25 de persoane sunt ocupate la deservirea a 149 687 contribuabilii, care prezintă rapoarte personal către organele fiscale, iar 120 de persoane efectuează activități de control al 200 650 declarații. Datele prezentate arată volumul de lucru al direcției de lucru cu contribuabilii și justifică necesitatea sporirii stimulării financiare a acestor inspectorii (de asemenea, de aplicat coeficientul 1,5).

Un alt element important al strategiei de reorganizare funcțională a ANAF constă în crearea sistemului de evaluare a rezultatelor activității. Acest sistem trebuie să țină cont atât de caracteristicile cantitative, cât și de cele calitative ale lucrărilor executate și de caracterul relațiilor cu contribuabilii. Implementarea sistemului de atestare oficială a conducătorilor organelor fiscale după totalurile activității va contribui la creșterea volumelor de impozite colectate și la sporirea calității serviciilor prestate.

Pe lângă stimularea pentru rezultatele pozitive ale muncii, este necesară și aplicarea pedepselor pentru acțiuni ineficiente. Practica formată în ziua de azi arată anumite acțiuni incorecte din partea organelor fiscale. În ultimele luni a crescut brusc numărul de verificări ale organelor fiscale din partea procuraturii. Tentativa de a proteja contribuabilii de inspectorii fiscali a reușit. În unele regiuni au fost depistate următoarele încălcări principale din partea funcționarilor de stat:

- încălcarea legislației fiscale (nihilismul de dreapta): erori în activitatea inspectorului cu documentele; reținerea expedierii cerințelor de achitare a impozitelor, penalităților, amenzilor, care au dus la privarea contribuabililor de dreptul de a contesta acțiunile funcționarilor din inspectorat; depășirea termenului de atragere la răspundere; depășirea termenului de efectuare a controalelor fiscale; calculări suplimentare cu depășirea limitelor perioadei supuse controlului; refuzul de a trece compania la un sistem de impozitare simplificat; cererea de a achita în mod obligatoriu impozitele în exclusivitate prin virament;

- profesionalism fals: în cadrul unei direcții lucrătorii procuraturii au depistat un inspector cu diplomă de studii superioare falsă, necesară, din spusele inspectorului pentru avansarea în funcție;

- îndeplinirea neconștiincioasă a obligațiilor de funcție: neasigurarea corectitudinii calculării și achitării la timp a impozitelor; realizarea controalele ineficient; nedepistarea „schemelor de eschivare de la plata impozitelor”.

Atenție deosebită merită stimularea legată de denaturarea informațiilor despre contribuabil. Pentru asemenea încălcări trebuie să urmeze pedeapsa respectivă – privarea inspectoratului de prime. Aceasta va permite menținerea la nivel ridicat atitudinea contribuabililor față de serviciul fiscal.

Pe lângă încălcările menționate există și altele, mărturie fiind și informațiile despre aceea că, cererile organelor fiscale către contribuabili privind prezentarea informației suplimentare în timpul măsurilor de control în 98% de cazuri nu sunt justificate, deoarece documentele prezentate pentru control nu necesită conformare. În întregime, întrebările puse de către organele fiscale contribuabililor nu sunt corecte după conținut. Pe lângă aceasta, lucrătorii fiscului adesea

nu acordă însemnătate întrebărilor primite de la alte direcții (de exemplu, răspund că, contragentul real „lipsește”).

Majorarea salariului și implementarea sistemului transparent de adaosuri stimulative permit schimbarea situației. În același timp, asemenea pași urmează a fi contracarați, aplicând măsuri administrative riguroase lucrătorilor delincvenți. Pentru aceasta este necesar de a intenta o anchetă de serviciu și controale tematice prin intermediul auditului intern, conform căruia poate fi pusă în joc reputația șefilor direcțiilor și a adjuncților acestora, care au semnat cererile nejustificate. Destul de eficientă metodă este lipsirea inspectorului de adaos pentru îndeplinirea neconformă a obligațiilor de funcție. Trebuie elaborat un regulament în care să fie stabilită răspunderea materială pentru neîndeplinirea normelor stabilite în actele juridice, care aprobă standardele de muncă ale organelor fiscale. Probabil că lipsirea inspectorilor de adaosul stimulatoriu pentru activitatea inefficientă se va răsfrânge pozitiv asupra calității controalelor fiscale, precum și a nivelului serviciilor prestate. Lucrătorii organelor fiscale, înainte de a lua o oarecare decizie, vor analiza de nenumărate ori consecințele acesteia. Doar atunci va apărea posibilitatea de a spori rentabilitatea măsurilor de control, de a reduce timpul pentru obținerea informației (documentației) necesare, de a reduce numărul contestațiilor contribuabililor asupra deciziilor, de a crește nivelul lucrătorilor fiscalului în ochii contribuabililor.

Conform celor expuse, autorul propune următorul mod de stabilire a valorii salariului lucrătorilor organelor fiscale:

$$REM = (S + A) + P, \quad (3.1)$$

unde: *REM* – remunerarea muncii inspectorului (suma totală a salariului); *S* - salariul de funcție al inspectorului; *A* – adaos pentru grade de calificare; *(S + A)* – partea fixă a remunerației muncii, stabilită la nivelul salariului mediu în cadrul subiectului; *P* – prima stimulatorie (partea variabilă a remunerației muncii).

Dacă suma salariului de funcție și a adaosului pentru gradul de calificare este valoare constantă, stabilită în suma salariului mediu în cadrul subiectului, apoi adaosul stimulatoriu depinde de rentabilitatea și eficiența activității inspectorului conform totalurilor pentru perioada supusă analizei. În cazul în care în activitatea inspectorului au fost comise încălcări grave, acesta este pedepsit prin lipsirea de prime stimulatorii.

În așa fel, direcțiile principale de sporire a calității stimulării rentabilității și eficienței administrării fiscale și verificărilor fiscale trebuie să fie:

- 1) extinderea listei de criterii, de care să se țină cont la determinarea mărimii remunerației stimulatorii lucrătorilor organelor fiscale;
- 2) elaborarea criteriilor de evaluare a eficienței activității inspectorului din fiecare secție și aprobarea lor obligatorie prin acte normative;

3) excluderea abordării subiective la determinarea punctajului acumulat prin formarea unei secții specializate, care s-ar ocupa doar de calcularea adaosurilor pentru fiecare inspector;

4) sporirea cerințelor înaintate tuturor salariaților și, în special, inspectorilor celor mai rentabile servicii – celor care fac deplasări și cercetări în teren.

5) majorarea considerabilă a salariilor de funcție, diferențiate pe regiuni;

6) aplicarea pedepselor (materiale) pentru activitate inefficientă (lipsirea de adaosul stimulatoriu);

7) elaborarea unui regulament, în care să fie stabilită răspunderea pentru neîndeplinirea normelor stabilite în standardele de lucru cu contribuabilii.

Este necesar de a întreprinde în continuare măsuri orientate pentru îmbunătățirea calității administrării fiscale și a elementului ei de bază – controlul fiscal. Totodată, sporirea rentabilității măsurilor de control trebuie să fie însoțite în paralel de creșterea stimulării materiale a lucrătorilor structurilor fiscale.

Concluzii la capitolul 3

Având în vedere cele menționate mai sus, trebuie remarcat faptul că, evoluția pozitivă a principalelor componente ale politicii fiscale de stat, și anume reducerea poverii fiscale totale și îmbunătățirea calității administrării fiscale, este strâns legată de modernizarea organelor fiscale, activitatea controlului fiscal, dezvoltarea TIC. În acest context menționăm că:

Dezvoltarea administrației fiscale în România a trecut prin schimbări calitative de amploare în activitatea autorităților fiscale. După revoluție s-a înregistrat o creștere a numărului de obiecte și subiecți de impozitare, o dinamică majoră a modificărilor legislației fiscale, crearea unui număr mare de documente normativ - metodice, o varietate de structuri organizaționale și acumularea treptată de experiență în controlul fiscal.

În rezultatul cercetării efectuate în capitolul trei, autorul concluzionează următoarele:

1. Este necesar crearea unui sistem optim de management fiscal, care va permite asigurarea balanței intereselor publice și private în domeniul fiscal. Formarea unui astfel de sistem depinde de stabilitatea legislației fiscale, precum și de determinarea bazei metodice și legislative de interacțiune ale organelor fiscale și autorităților de reglementare internă;

2. Importanța determinării direcțiilor legate de dezvoltarea tehnologiilor avansate pentru suportul proceselor de muncă cheie al managementului fiscal în baza serviciilor informaționale, va asigura organizarea calitativ diferită al organizării muncii angajaților autorităților fiscale. Sistemul modern al administrării fiscale, trebuie să asigure concomitent: creșterea nivelului de colectare a impozitelor și taxelor pentru asigurarea finanțării totale și în termen a cheltuielilor bugetare; minimizarea costurilor contribuabililor și crearea condițiilor maximal favorabile la

îndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor; respectarea principiului echității pentru toate agențiile economice; micșorarea cheltuielilor statului pentru realizarea controlului fiscal;

3. Implementarea platformelor electronice, va extinde diapazonul informațional de interacțiune electronică cu persoanele fizice și juridice, îmbunătățind în același timp fiabilitatea și validitatea datelor; extinderea bazei de cunoștințe și capacității analitice ale inspecțiilor fiscale; implementarea noilor metode automatizate de lucru cu contribuabilii; sporirea eficienței controalelor fiscale și lupta împotriva celor care încalcă legislația fiscală; justificarea deciziilor de management în cursul de lucru cu contribuabilii; impersonalizarea procesului de conformare fiscală, care va contribui la lupta împotriva corupției și a birocrăției în sistemul organelor fiscale., implementarea noilor metode automatizate de lucru cu contribuabilii; sporirea eficienței controalelor fiscale și lupta împotriva celor care încalcă legislația fiscală; justificarea deciziilor de management în cursul de lucru cu contribuabilii; impersonalizarea procesului de conformare fiscală, care va contribui la lupta împotriva corupției și a birocrăției în sistemul organelor fiscale;

4. Introducerea unui sistem inovațional în controlul persoanelor fizice, va permite luarea măsurilor concrete împotriva celor care încalcă legislația fiscală. Autorul intervine cu propunerea de a se reglementa drepturile autorităților fiscal la nivel legislativ, de comun acord cu persoana fizică, de a subscrie o anumită parte a fondurilor din contul contribuabilului pentru stingerea unei plăți fiscale;

5. Elaborarea sistemului de măsurare a rezultatelor activității organelor fiscale, care include în sine lista criteriilor eficienței activității de control după trei direcții (calitatea controlului fiscal, calitatea lucrului ce vizează contribuabilii, calitatea proceselor administraționale în administrația fiscală regională) și modul de aplicare a acestora pentru analiza activității de control a organelor fiscale; este propus complexul de măsuri juridice, infrastructurale și administrative ce va spori rentabilitatea activității de control a organelor fiscale regionale;

6. Examinarea sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale locale și regionale, propus de autor, conform căruia suma generală de remunerare a muncii angajatului include în sine o valoare constantă care se compune din salariul de funcție și adaosuri pentru gradul de calificare, stabilit la nivelul salariului mediu, precum și adaosului variabil de stimulare calculat (sau necalculat) în conformitate cu sistemul de evaluare propus pentru stimularea inspectorilor, orientat spre rezultate calitative.

Reieșind din faptul, că actualmente sistemul de stimulare are multe neajunsuri, în lucrare se propune abordarea autorului la determinarea valorii remunerării muncii inspectorilor organelor fiscale teritoriale, care constă în stabilirea valorilor constante (salariul de funcție + gradul de calificare) la nivelul salariului mediu România și corectarea lui anuală (ținând cont de inflație),

sau o dată în trei ani. În ceea ce privește partea a doua a salariului inspectorilor – cea variabilă, aici de asemenea sunt propuse anumite corectări. Este examinată separat problema stimulării inspectorilor din cele mai rezultative direcții de control, în scopul îmbunătățirii calității măsurilor de control și eficienței managementului fiscal. Criteriile existente de evaluare a eficienței activității inspectorului fiscal cuprinde insuficient rezultatele lucrului acestuia. De aceea ele sunt concretizate și completate. Sistemul de stimulare al angajaților elaborat presupune nu doar stimularea, dar și pedepsirea în formă de suspendare sau necalculare al adaosurilor stimulative pentru inspectorii, care încalcă normele legislației. Mai mult de atât, este accentuată necesitatea și importanța controlului asupra distribuirii corecte a sumelor de stimulare financiară. Pentru aceste scopuri este propusă elaborarea criteriilor pentru fiecare direcție a subdiviziunii structurale a organului fiscal, precum și întărirea răspunderii efectuării evaluării calității lucrului executat de direcția concretă sau de grupul independent de persoane, ceea ce va permite excluderea factorului subiectiv la determinarea punctajului acumulat de către inspectorii conform rezultatelor activității. Totodată, va fi necesară întărirea obligatorie normativă a sistemului de măsurare prin elaborarea indicațiilor metodologice sau actelor normative juridice analogice.

7. Analizând complexul de măsuri juridice, infrastructurale și administrative orientate pentru sporirea rentabilității activității de control a organelor fiscale, se propune legiferarea dreptului organelor fiscale de a încheia acorduri de înțelegere pe cale amiabilă între administrația fiscală și contribuabil, până a se ajunge la litigiile în judecată.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Realizarea investigațiilor teoretice, metodologice și aplicative asupra managementului în domeniul fiscal a permis autorului formularea următoarelor concluzii după examinarea a trei grupe de probleme:

Prima grupă de probleme este dedicată analizei teoretice a administrării fiscale în sistemul de relații fiscale, inclusiv problemelor întreținerii economice administrării fiscale în calitate de formă de gestiune a impozitelor, evaluarea experienței istorice în dezvoltarea administrării fiscale, principiilor și metodelor administrării fiscale a relațiilor fiscale.

În urma celor expuse în cadrul cercetării, constatăm:

1. Impozitele constituie prețul specific, irațional și de monopol al serviciilor funcționale a statului, la baza cărora se află cheltuielile de stat legate de reproducerea acestora, însă mărimea egală a impozitelor, ca noțiune de preț, se formează prin influența cererii la impozite și ofertei surselor de achitare al acestora (veniturilor și obiectelor pentru impozitare) în cadrul nivelului atins de dezvoltare a economiei.

2. Din lipsa unei liste unice a principiilor și metodelor de administrare fiscală, în lucrare se propune de a le grupa în generale și particulare. Principiile și metodele generale sunt caracteristice sistemului administrării fiscale în întregime. Principiile și metodele particulare de administrare ca forme de gestionare a relațiilor fiscale includ în sine toate principiile și metodele funcționale de planificare și prognozare fiscală, reglementare fiscală, control fiscal, evidență și analiză fiscală.

3. Administrarea fiscală este legată strâns de politica fiscală de stat. Deciziile administrative în domeniul managementului relațiilor fiscale sunt orientate pentru realizarea măsurilor politicii fiscale promovate. Administrarea fiscală presupune totalitatea de măsuri, decizii și acțiuni, organizarea acestora (partea executivă), iar în politica fiscală predomină și se fundamentează partea ideologică a procesului de luare a deciziilor pe parcursul acțiunilor. Prin urmare, administrarea poate fi tratată ca mecanism de realizare a politicii fiscale, iar mecanismul realizării însăși administrării – ca procedură sau măsuri reale, acțiuni în domeniul planificării fiscale, reglementării și controlului. Administrarea fiscală constituie mecanismul de organizare a politicii fiscale, iar ultima determină direcțiile țintă ale administrării fiscale. De aceea, greșelile în politica fiscală sau erorile în concepția de dezvoltare a sistemului pot duce la lipsa de rentabilitatea a administrării fiscale.

4. În lucrare sunt argumentate științific componente structurale ale sistemului managementului fiscal, sunt determinate sarcinile de bază ale managementului fiscal de stat,

soluționarea cărora va majora eficiența procesului managementului fiscal, fapt ce va permite dezvoltarea sistemului fiscal și a mecanismul fiscal.

În cursul cercetării s-a stabilit ca managementul fiscal presupune utilizarea totalității metodelor de influență asupra contribuabililor și se manifestă în planificarea, reglementarea, stimularea și controlul procesului de impozitare.

Scopul managementului fiscal de stat constă în asigurarea echilibrului fiscal stabil, realizarea echilibrată de lungă durată de către impozite a tuturor funcțiilor sale în baza procedurilor de realizare și elementelor procesului fiscal, optimizării fluxurilor fiscale de intrare și de ieșire.

Locul central în structura managementului impozitelor și taxelor de stat se atribuie optimizării fluxurilor fiscale prin adoptarea deciziilor administrative eficiente în domeniul veniturilor fiscale, cheltuielilor fiscale și utilizării beneficiului fiscal.

Managementul fiscal contemporan în economia de postcriză urmează a fi examinat, mai întâi de toate, din punct de vedere al eficienței realizării potențialului țării în întregime și planificării veniturilor fiscale în sistemul bugetar al țării, gestionarea procesului fiscal trebuie să se concentreze și să fie reglementat de către administrarea fiscală. Managementul fiscal la nivel macroeconomic presupune formarea strategiei eficiente din punct de vedere economic precum și realizarea eficientă a tuturor funcțiilor impozitelor și taxelor statului, cu respectarea obligatorie a principiilor clasice ale impozitării și înțelegerii esenței impozitului și taxei ca obiect al administrării, cu utilizarea noilor metode și tehnologii și cu modernizarea administrării tuturor formelor de gestionare a procesului fiscal.

A doua grupă de probleme este legată de procesul de reglementare în Comunitatea Europeană a relațiilor fiscale în care, pe măsura ce procesul de integrare se dezvoltă, sarcinile politicii fiscale europene- pentru atingerea scopurilor tratatelor de fondare-se schimbă treptat.

În urma celor expuse în cadrul cercetării, constatăm:

1. Locul managementului fiscal integraționist în sistemul CE este determinat de locul politicii fiscale în politica generală a Comunității. În măsura dezvoltării procesului de integrare, sarcinile politicii fiscale, în atingerea scopurilor tratatelor de fondare, se schimbă treptat. Managementul fiscal integraționist și reglementările fiscale europene sunt un instrument eficient de asigurare a stabilității și justiției relațiilor reglementate doar în baza principiilor proporționalității și subsidiarității.

2. Sistemul fiscal al statelor-membre UE, indiferent de clasificarea aleasă, constă din tipuri de impozite comune pentru state și impozite, care constituie specificul național și există fie în virtutea tradiției, fie în virtutea specificului economiei țării. Împărțirea impozitelor în directe și

indirecte, centrale și locale este cea mai semnificativă pentru clarificarea bazelor juridice ale sistemelor fiscale ale statelor concrete. Aceasta este legat de faptul că, clasificarea impozitelor în funcție de obiectul impunerii și modul achitării acordă o imagine mai completă despre povara fiscală, care este pusă pe seama plătitorilor de către stat. Impozitarea egală (în conformitate cu posibilitățile contribuabilului), echitabilă – aceste și alte principii ale dreptului fiscal și politicii fiscale se desfășoară mai complet prin analiza impozitelor directe și indirecte, evidența completă a cărora determină povara fiscală reală.

3. Raportul normelor integraționale și naționale cu privire la reglementarea impozitelor și taxelor, în mare măsură va depinde de delimitările jurisdicției statelor și comunităților, precum și de schimbările competențelor institutelor UE. Dacă tendința de creștere și consolidare a rolului Parlamentului, va duce în viitor la o redistribuire a atribuțiilor sale în vederea reglementărilor juridice, raportul dintre integrare și legislația națională se va schimba în direcția de formare a sistemului normelor de stat federal descentralizat. Iar în cazul în care Parlamentul European nu va obține autoritate legislativă, prin analogie cu parlamentele statelor membre, acest raport va fi determinat de tendința de extindere a obiectului de reglementare în baza principiilor proporționalității și subsidiarității. În orice caz, modificările în procesul de integrare și legislația națională vor fi dictate de considerentele eficienței economice și juridice, selectate pentru reglementarea relațiilor fiscale concrete. La alegerea normei de reglementare, criteriul de eficiență devine cel mai important. Cea mai dificilă parte este cea de formare a condițiilor comune de reglementare, unde posibilele conflicte legate la reglementarea națională și integrațională reprezintă o problemă de ordin tehnic și nu efectuarea unei alegeri.

Directivele și tratatele fiscale reprezintă surse principale de reglementare a impozitelor și taxelor, totuși rolul lor în stabilirea raporturilor juridice a impozitelor și taxelor transfrontaliere este diferențiat, în dependență de conceptul delimitării reglementărilor naționale și europene stabilite în statele membre. Astfel, în statele care au adoptat un sistem monist al dreptului internațional, printre care se numără România și majoritatea țărilor UE, tratatele fiscale au întâietate în fața normelor fiscale naționale, acestea nu depind de schimbări și, prin urmare, reprezintă un element suplimentar de stabilitate reglementat în relația lor. Întrucât în statele care abordează sistemul dualist, cum ar fi Marea Britanie, tratatele fiscale sunt echivalente cu dispozițiile de drept intern și, prin urmare adoptarea ulterioară a legislației interne poate revedea complet procedura tratatelor fiscale.

A treia grupă de probleme este legată de elaborările metodologiei orientate pentru asigurarea ulterioară a dezvoltării sistemului managementului fiscal în România. În urma celor expuse în cadrul cercetării, constatăm:

1. Modernizarea administrației fiscale este o componentă importantă a programului Guvernului din România și Republica Moldova pentru reforma economică stipulate în strategiile de modernizare a organelor fiscale. Modernizarea organelor fiscale din România și Republica Moldova se efectuează prin restructurarea sistemului fiscal în direcția transferării accentului de pe impozitele indirecte, care prevalează în România și Republica Moldova, în direcția celor directe ce corespund mai mult relațiilor de piață, ținând cont de caracterul inflaționist și regresiv al impozitării indirecte. Necesitatea de restructurarea a sistemului român și moldovean de impozite este condiționată de faptul că, structura lui se deosebește considerabil de structura impozitelor în majoritatea țărilor europene.

2. Necesitatea creșterii nivelului interacțiunii informaționale între direcțiile structurale ale ANAF, precum și între toate organele autorităților executive, care desfășoară acțiuni de control. Pentru rezolvarea problemelor existente se propune introducerea corectării în sistemul informațional existent – creării bazei unice de date ale tuturor organelor de control de stat, care asigură accesul angajaților structurilor menționate la informația solicitată, înăsprind concomitent controlul asupra utilizatorilor sistemului.

3. Examinarea sistemului privind remunerarea muncii și stimularea angajaților organelor fiscale locale și regionale, propus de autor, conform căruia suma generală de remunerare a muncii angajatului include în sine o valoare constantă care se compune din salariul de funcție și adaosuri pentru gradul de calificare, stabilit la nivelul salariului mediu, precum și adaosului variabil de stimulare calculat (sau necalculat) în conformitate cu sistemul de evaluare propus pentru stimularea inspectorilor, orientat spre rezultate calitative.

Generalizând și rezumând toate cele expuse, trebuie remarcat faptul că, astăzi, eficiența managementul impozitelor și taxelor se apreciază doar după nivelul colectării impozitelor. Se consideră că nivelul plăților fiscale și operativitatea achitării acestora este un indicator de bază ce caracterizează calitatea funcționării sistemului managementului fiscal. Totodată, celui mai important indicator – calitatea servirii contribuabilului- i se acordă atenție insuficientă. În etapa contemporană de dezvoltare un accent deosebit trebuie să se pună pe protecția drepturilor contribuabililor. Tentativele repetate de a perfecționa, la nivel legislativ, relațiile dintre organele fiscale și contribuabili nu se îndeplinesc pe deplin cu asigurarea protecției intereselor ultimilor. Cu toate că în ultimii ani organele fiscale au adoptat câteva standarde și regulamente care au scopul de a perfecționa în continuare interacțiunea cu contribuabilii, încrederea ultimilor față de organele fiscale nu a crescut. Destul de mare este numărul de contribuabili nemulțumiți de acțiunile inspectorilor, o mare parte a acestor pretenții fiind justificată. Într-adevăr, în ultima perioadă există multe încălcări din partea inspectorilor organelor fiscale în exercitarea

obligățiilor sale ce-i revin conform funcției. Acestea mărturisesc despre necesitatea acțiunilor ulterioare orientate pentru sporirea calității deservirii contribuabililor. Din această cauză, în teză, sunt determinate direcțiile principale de sporire a calității relațiilor reciproce dintre organele fiscale și contribuabili. Perfecționarea managementului fiscal trebuie să se bazeze pe principiul priorității intereselor contribuabililor, care constau în prestarea de către organele fiscale a serviciilor calitative în sfera impozitelor și taxelor. Aceasta înseamnă că accentul trebuie pus pe funcția informațională, care permite sporirea eficienței organizării raporturilor de parteneriat între contribuabili și organele fiscale.

Valoarea studiului tezei constă în faptul că, prevederile principale și rezultatele acesteia vor permite nu doar completarea cunoștințelor teoretice privind esența administrării fiscale, privind scopurile, sarcinile și funcțiile acesteia, ci și vor servi drept bază practică pentru perfecționarea legislației mecanismului managementului fiscal.

Rezolvarea problemei invocate oferă posibilitatea de a formula următoarele **recomandări**:

1. Este necesar crearea unui sistem optim de management fiscal, care va permite asigurarea balanței intereselor publice și private în domeniul fiscal. Formarea unui astfel de sistem depinde de stabilitatea legislației fiscale, precum și de determinarea bazei metodice și legislative de interacțiune ale organelor fiscale și autorităților de reglementare internă;

2. Importanța determinării direcțiilor legate de dezvoltarea tehnologiilor avansate pentru suportul proceselor de muncă cheie al managementului fiscal în baza serviciilor informaționale, va asigura organizarea calitativ diferită al organizării muncii angajaților autorităților fiscal. Sistemul modern al administrării fiscale, trebuie să asigure concomitent: creșterea nivelului de colectare a impozitelor și taxelor pentru asigurarea finanțării totale și în termen a cheltuielilor bugetare; minimizarea costurilor contribuabililor și crearea condițiilor maximal favorabile la îndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor și taxelor; respectarea principiului echității pentru toate agențiile economice; micșorarea cheltuielilor statului pentru realizarea controlului fiscal;

3. Implementarea platformelor electronice, va extinde diapazonul informațional de interacțiune electronică cu persoanele fizice și juridice, îmbunătățind în același timp fiabilitatea și validitatea datelor; extinderea bazei de cunoștințe și capacității analitice ale inspecțiilor fiscale; implementarea noilor metode automatizate de lucru cu contribuabilii; sporirea eficienței controalelor fiscale și lupta împotriva celor care încalcă legislația fiscală; justificarea deciziilor de management în cursul de lucru cu contribuabilii; impersonalizarea procesului de conformare fiscală, care va contribui la lupta împotriva corupției și a birocrăției în sistemul organelor fiscale., implementarea noilor metode automatizate de lucru cu contribuabilii; sporirea eficienței controalelor fiscale și lupta împotriva celor care încalcă legislația fiscală; justificarea deciziilor de

management în cursul de lucru cu contribuabilii; impersonalizarea procesului de conformare fiscală, care va contribui la lupta împotriva corupției și a birocrăției în sistemul organelor fiscale;

4. Introducerea unui sistem inovațional în controlul persoanelor fizice, va permite luarea măsurilor concrete împotriva celor care încalcă legislația fiscală. Autorul intervine cu propunerea de a se reglementa drepturile autorităților fiscal la nivel legislativ, de comun acord cu persoana fizică, de a subscrie o anumită parte a fondurilor din contul contribuabilului pentru stingerea unei plăți fiscale;

5. Elaborarea sistemului de măsurare a rezultatelor activității organelor fiscale, care include în sine lista criteriilor eficienței activității de control după trei direcții (calitatea controlului fiscal, calitatea lucrului ce vizează contribuabilii, calitatea proceselor administraționale în administrația fiscală regională) și modul de aplicare a acestora pentru analiza activității de control a organelor fiscale; este propus complexul de măsuri juridice, infrastructurale și administrative ce va spori rentabilitatea activității de control a organelor fiscale regionale;

6. Determinarea valorii remunerării muncii inspectorilor organelor fiscale teritoriale, care constă în stabilirea valorilor constante (salariul de funcție + gradul de calificare) la nivelul salariului mediu România și corectarea lui anuală (ținând cont de inflație), sau o dată în trei ani. În ceea ce privește partea a doua a salariului inspectorilor – cea variabilă, aici de asemenea sunt propuse anumite corectări.

7. Pedepsirea în formă de suspendare sau necalculare al adaosurilor stimulative pentru inspectorii, care încalcă normele legislației. Pentru aceste scopuri este propusă elaborarea criteriilor pentru fiecare direcție a subdiviziunii structurale a organului fiscal, precum și întărirea răspunderii efectuării evaluării calității lucrului executat de direcția concretă sau de grupul independent de persoane, ceea ce va permite excluderea factorului subiectiv la determinarea punctajului acumulat de către inspectorii conform rezultatelor activității. Totodată, va fi necesară întărirea obligatorie normativă a sistemului de măsurare prin elaborarea indicațiilor metodologice sau actelor normative juridice analogice.

BIBLIOGRAFIE

1. Alexandru F. Fiscalitate și prețuri în economia de piață. București: Editura Economică, 2002. 304 p.
2. Badescu I. C. Criză și fiscalitate – ocupare și fiscalitate în societățile îndatorate. București: Mica Valahie, 2010. 203 p.
3. Berne M. Fiziologie. București: Teora, 2014. 328 p.
4. Blagorazumnaia Olga, Stoica Carmen. Principii și metode de administrare fiscală a impozitelor și taxelor. În: Revistă științifică Studii Economice, an.8, 2014, nr. 1, p.94-106.
5. Brezeanu P. Fiscalitate, concept teorii, politici și abordări practice. București: Wolterskluwer, 2010. 488 p.
6. Brezeanu P., Simon I., Celea S. Fiscalitate europeană. București: Economica, 2005. 272p.
7. Burlacu N., Tcaci C. Viabilitatea întreprinderii prin managementul anticriză. Monografie Chișinău: ULIM, 2012. 291 p.
8. Călugăreanu I., Stoica C. Locul managementului fiscal integraționist în sistemul Comunitatii Europene. În: Conferinței științifice internaționale, “Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii” din 26-27 septembrie 2014, Chișinău: ASEM, p.141-145.
9. Certo S. Management modern - diversitatea, calitatea, etica și mediul global. București: Teora, 2002. 169 p.
10. Ciobanu V. Alimentația publică: între metoda de producție și metoda de comerț. În: Contabilitate și audit, 2012, nr.9, p. 22-38.
11. Chițan V. Restartarea reformei fiscale – imperativ pentru sustenabilitatea finanțelor. În: Contabilitate și audit, 2013, nr.7, p. 28-36.
12. Codul fiscal al României cu norme metodologice de aplicare, valabil 2014 [on-line]. Disponibil: <http://www.anaf.ro/public/wps/portal/ANAF/Legislatie/Codfiscal> (vizitat 12.09.2014).
13. Cornea I. Diminuarea taxelor vamale prin sistemul generalizat de preferințe al Uniunii Europene. În: Economica. Chișinău: ASEM, 2006, nr. 3(55), p. 98-102.
14. Depunerea online a declarațiilor fiscale, [on-line]. Disponibil: http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_34749/Depunerea-online-a-declaratiilor-fiscale-este-posibila-si-fara-sa-ai-propria-ta-semnatura-electronica.html (vizitat 11.10.2014).
15. Dobrotă N. Economie politică. București: Economică, 1997. 592 p.

16. Dwivedi D.N. Macroeconomics. USA: Tata McGraw-Hill Education, 2010. 603 p.
17. Florescu D., Coman P., Bălașa, G. Fiscalitatea în România: doctrină, reglementare, jurisprudență. București: All Beck, 2005. 648 p.
18. Ghid depunere electronica a "Declarației 112", [on-line]. Disponibil: <http://www.cabinetexpert.ro/2011-02-23/ghid-depunere-electronica-a-declaratiei-112-oficial-anaf.html> (vizitat 06.03.2015).
19. Hamel G. În fruntea revoluției - Cum să prosperăm în vremuri tulburi făcând din inovații un model de viață. București: Publica, 2010. 456 p.
20. Inceu A.M. Pârghiile fiscale și forța lor de orientare. Cluj Napoca: Accent, 2005. 179 p.
21. Hotărârea Guvernului privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nr. 520, 24 iulie 2013. În: Monitorul Oficial al României, nr. 473, 30.07.2013.
22. Grigorie N. Lăcriță. Principii de politică fiscală. În: Impozite și taxe, 2002, nr. 4, p.17-22.
23. Kant I. Critica rațiunii practice (Kritik der praktischen Vernunft). Königsberg, 1788.
24. Keynes J. Teoria generală a ocupării forței de muncă, a dobânzii și a banilor. Tradusă de Corina Mădălina Haita. București: Editura Publica, 2009. 487 p.
25. Legea privind semnatura electronica, nr. 455/2001. În: Monitorul Oficial al României, nr. 429 din 31 iulie 2001.
26. Legea privind liberal acces la informațiile de interes public, nr. 544/2001. În: Monitorul Oficial al României, nr. 663, din 23 octombrie 2001.
27. List F. Sistemul național de economie politică. Traducere din limba germană, adnotări și indici de Victor Vasileoiu, Dan Răducanu. Studiu introd.: Ivanciu Nicolae-Văleanu, Victor Vasileoiu. București: Editura Academiei Republicii Socialiste România, 1973. 378 p.
28. Manole T. Metodologia administrării cheltuielilor publice în scopul eficientizării lor. În: Administrarea publică, 2014, nr. 1, p.48-60.
29. Manole T. Principiile de impozitare și politica fiscală. În: Economie și sociologie, 2001, nr.3, p. 32-38.
30. Mutașcu M.I. Elemente de teorie fiscală. Timișoara: Mirton, 2006. 200 p.
31. Nicolaescu Gh. Sisteme de management. București: Universitatea Națională de Apărare, 2005. 39 p.
32. Nicolescu O., Verboncu I. Management și eficiență. București: Nora, 1994. 253 p.
33. Nicolescu O., Verboncu I. Metodologii manageriale. București: Universitară, 2008. 383p.
34. Opruta D., Dinca V. M. Measuring excellence of SME using Balanced Scorecard, Proceedings of the QIEI 2008. În: International Conference on Quality Innovation European Integration, Sibiu: Ars Academica, 2008. 160 p.

35. Ordinul pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale, nr. 1.338 din 2008. În: Monitorul Oficial al României, nr. 706 din 17.10.2008, cu ulterioare actualizări.
36. Ordinul privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță de către contribuabilii mari și mijlocii nr.2520 din 2010. În: Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 670, din 1 octombrie 2010.
37. Ordinul privind Procedura de comunicare prin mijloace electronice de transmitere la distanță între Agenția Națională de Administrare Fiscală și persoanele fizice, publicat nr. 1.154 din 2014. În: Monitorul Oficial al României, nr. 646 din 2 septembrie 2014.
38. Ordinului pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr.858/2008 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, nr. 847 din 30 aprilie 2009. În: Monitorul Oficial al României, nr. 298 din 7 mai 2009.
39. Ordonanța de urgență privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității ANAF, nr. 74 din 2013. În: Monitorul Oficial al României, nr.389 din 29 iunie 2013.
40. Poloz A. Finanțele corporative în societățile pe acțiuni din Republica Moldova. În: Economica, 2005, nr.1, p.29-37.
41. Poloz A. Tendințele dezvoltării managementului corporativ contemporan sub prisma globalizării – aspect financiar. În: Simpozion internațional „Probleme regionale în contextul procesului de globalizare” (9-10 octombrie 2002), ASEM, Chișinău, 2002, p.98-101.
42. Popa S. The Balanced Scorecard: translating strategy into results. În: Proceedings of the 9th International Conference „Investments and Economic Recovery”, May 22-23, 2009, Economia, Management, Vol. 12, No. 2, p.128-136.
43. Programul național de reformă a României, 2014 [on-line]. Disponibil: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2014/nrp2014_romania_ro.pdf (vizitat 11.10.2015).
44. Petcu M. Analiza economico-financiară a întreprinderii. București: Economica, 2009. 320p.
45. Raport de performanță ANAF, 2013 [on-line]. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/RAPORT_PERFORMANTA_2013.pdf (vizitat 06.10.2015).
46. Raportul anual a Consiliului fiscal din România pentru anul 2013 [on-line]. Disponibil: <http://www.consiliulfiscal.ro/RA2012final.pdf> (vizitat 11.10.2014).

47. Raport integrat proiectul de modernizare a administrației fiscale din România. București: IRSOP Market Research&Consulting Ltd., 2015. 133 p.
48. Ricardo D. Despre principiile economiei politice și impunerii. Opere alese (în 2 vol.): vol. I, tradusă din limba engleză de I. Veverca. Chișinău: Editura Universitas, 1993. 336 p.
49. Rus I. Contabilitatea managerială și calculația costurilor în economie. Cluj-Napoca: Risoprint, 2005. 570 p.
50. Rus I. Teorie și practică în contabilitatea de gestiune. Cluj-Napoca: Risoprint, 2008. 480p.
51. Șaguna D. Drept financiar și fiscal. București: Editura All Beck, 2003. 624 p.
52. Șaguna D. Drept financiar și fiscal. București: Editura Mihai Eminescu, 2000. 184 p.
53. Șerban P. Analiza activității economico-financiare. București: Didactică și Pedagogică, 2005. 312 p.
54. Simionescu M., ș.a. Elemente de analiză macro, mezo și microeconomică. Cluj Napoca: Napocastar, 2009. 314 p.
55. Site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, [on-line]. Disponibil: www.anaf.ro (vizitat 11.06.2015).
56. Smith A. Avuția națiunilor. Cercetare asupra naturii și cauzelor ei. Vol. I, traducerea din limba engleză a fost efectuată de: Al Hallunga. Chișinău: Editura Universitas, 1992. 356p.
57. Sondaj privind problemele întreprinzătorilor în relația cu ANAF, [on-line]. Disponibil: <http://www.infolegal.ro/cnipmm-a-realizat-un-sondaj-privind-problemele-intreprinzatorilor-in-relatia-cu-anaf/2012/12/13/> (vizitat 12.08.2014).
58. Stancu I. Finanțe. București: Editura Economică, 2007. 267 p.
59. Stancu S., Nora M. Metode și tehnici de conducere: teorie și aplicații. București: Economica, 2006. 435 p.
60. Stoica C. Colectarea impozitelor și taxelor în procesul de administrare fiscală a agențiilor economice din România. În: Revistă științifică Studii Economice, an.7, 2013, nr. 1-2, p.184-194.
61. Stoica C. Fiscal Management: Methods and Principles. În: "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series volume XV, issue, 2015, nr.1, p.385-391.
62. Stoica C. Analiza managementului impozitelor și taxelor în România. În: Revistă științifică Studii Economice, an.6, 2012, nr. 3-4, p.248-256.
63. Stoica C. Sistemul impozitar în România. În: Revistă științifică Studii Economice, ULIM, an.7, 2013, nr. 3-4, p.198-206.
64. Stoica C. Theoretical Analysis of The Development of Fiscal Relations Management

- Through the Viewpoint of Economic Theories. În: "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series volume XV, issue, 2015, nr.1, p.379-385.
65. Stoica C. Principii și metode de administrare fiscală în economia concurențială. În: Conferința națională cu participare internațională „Strategii și politici de management în economia contemporană”, Ediția a III-a, din 28-29 martie 2014. Chișinău: ASEM, p.344-350.
66. Stoica Carmen. Rolul impozitelor și taxelor în economia de piață din România. În: Conferința de dezvoltare socio-economică a societății în condițiile globalizării din 15-16 octombrie 2012, Chisinau: ULIM, p.239-242.
67. Strategia ANAF de administrare fiscală 2012-2016 [on-line]. Disponibil: http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Strategia_ANAF_2012_2016.pdf (vizitat 03.07.2014).
68. Strategia ANAF privind serviciile oferite contribuabililor, 2013-2017 [on-line]. Disponibil: http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Strategia_servicii_v6.pdf (vizitat 05.10.2015).
69. Stratulat O. Impozitele: abordări teoretice. Chișinău: Evrica, 2004. 100 p.
70. Stratulat Oleg. Impozitele directe. Chișinău: Evrica, 2004. 72 p.
71. Stroe R. Finanțe societăților comerciale. București: Economică, 2000. 389p.
72. Sută-Selejan S. Doctrină și curente în gândirea economică modernă și contemporană. București: Editura ALL, 1994. 462 p.
73. The World Bank: Modernizarea administrației fiscale în România [on-line]. Disponibil: <http://www.worldbank.org/ro/news/press-release/2013/04/26/romania-modernizes-revenue-administration> (vizitat 08.08.2014).
74. Toma M., Brezeanu P. Finanțele întreprinderii. București: EDP, 1997. 323p.
75. Tulai C. Finanțele publice și fiscalitate. Cluj-Napoca: Casa Cărții de știință, 2003. 318p.
76. Siteul oficial al Agenției Naționale de Administrare Fiscală www.anaf.ro (vizitat la 11.03.2015).
77. Siteul oficial al Institutului Național de Statistică <http://www.insse.ro/cms/ro/content/alte-publicatii> (vizitat la 21.02.2015).
78. Ulian G., Cuzmina O. Administrare fiscală: Curs de lecții. Chișinău: Centrul Editorial-Poligrafic USM, 2007. 134 p.
79. Văcărel I., etc. Finanțe publice. București: Didactică și Pedagogică, 2006. 265p.
80. Vasile I. Gestiunea financiară a întreprinderii. București: EDP, 1998. 529p.
81. Vintilă G. Fiscalitate. Metode și tehnici fiscale, ediția a II-a. București: Economica, 2006. 664 p.

82. Vintilă G. Gestiunea financiară a întreprinderii, EDP. București: Economica, 1998. 420p.
83. Case 295/84, SA Rousseau Wilmot v. Caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), 1985 [on-line]. Disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:61984CJ0295> (vizitat 08.12.2014).
84. Case 200/90, Dansk Denkavit ApS et P.Poulsen Trading ApS v. Skatteministeriet, 1992 [on-line]. Disponibil: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61990CJ0200> (vizitat 15.09.2014).
85. Case 305/87 Commission v. Greece, 1989, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0419> (vizitat 02.11.2014).
86. Case 81/87 the Queen v. H.M Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc, 1988 [on-line]. Disponibil: <http://aei.pitt.edu/41104/1/A5203.pdf> (vizitat 10.02.2015).
87. Commission Regulation (EEC) laying down detailed rules for the collection of the co-responsibility levy introduced in respect of milk and milk products, Nr. 1822/77 of 5 August 1977.
88. Commission Regulation (EEC) laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code, Nr. 2454/93 of 2 July 1993.
89. Council Decision of 21 April 1970 on the replacement of financial contributions from Member States by own resources (70/243 ECSC, EEC, Euratom), cu completări și modificări.
90. Council Decision nr. 92/510/EEC of 19 October 1992 authorizing Member States to continue to apply to certain mineral oils, when used for specific purposes, existing reduced rates of excise duty or exemptions from excise duty, in accordance with the procedure provided for in Article 8(4) of Directive 92/81/EEC II O. J. № L 316 of 31 October 1992.
91. Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes (First Directive), nr. 67/227/EEC of 11 April 1967.
92. Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax (Second Directive), nr. 67/228/EEC of 11 April 1967.
93. Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils, nr.92/81/EEC of 19 October 1992.

94. Council Directive on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, nr.92/83/EEC of 19 October 1992.
95. Council Directive on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, nr. 92/84/EEC of 19 October 1992.
96. Council Directive on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, 90/434/EEC of 23 July 1990.
97. Council Directive on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, 90/435/EEC of 23 July 1990.
98. Council Regulation № 19 portant établissement graduel d'une organisation commune des marchés dans le secteur des céréales, 04.04.1962.
99. Council Regulation laying down the conditions and procedure for applying the tax for the benefit of the European Communities, nr.260/68 of 29 February 1968.
100. Council Regulation (EEC) on a co-responsibility levy and on measures for expanding the markets in milk and milk products,Nr 1079/77 of 17 May 1977.
101. Council Regulation establishing the Community Customs Code, nr.2913/92/EEC of 12.10.992.
102. Erhard L. Prosperity through Competition. London, 1958. 260 p.
103. Fisher I. The Purchasing Power of Money. New York: Macmillan, 1911. 439 p.
104. Fridman M. Ideologies and Political Theory – a political approach. Minnesota University Press, 1992. 302 p.
105. Jenkins G.P., Chun-Yan Kuo, Gangathar P. Tax Analysis and Revenue Forecasting. SUA: Harvard Institute for International Development Harvard University, 2000. 169 p.
106. Jenkins G.P., Berhan B.The Economic Cost of "Clever" Tax Administration Ideas. În: Social, Economic & Business Studies, 2004, vol.5/6, p. 89 -104.
107. Jimenez A. J. M. Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis. London: The Hague - Boston, 1999. 205 p.
108. Hansen Alvin. Fiscal Policy and Business Cycles. London: Allen and Unwin, 1964. 462 p.
109. Kaldor N. Monetary Policy, Economic Stability, and Growth. În : The Review of Economic Studies Vol. 29, No. 3 (Jun., 1962), p. 174-192.

110. Laffer Arthur B. The Ellipse: An Explication of the Laffer Curve in a Two-Factor Model. În: The Financial Analyst's Guide to Fiscal Policy, New York: Greenwood Press, 1986, p. 1-35.
111. Mill J.S. The Principles of Political Economy. London: Longmans, Green and Co., 1909. 950p.
112. O' Sullivan A., Sheffrin Steven M. Economics: Principles in action. Upper Saddle River. New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2003. 387 p.
113. Pene D. Evaluation et prise de controle de l'entreprise. Paris: Les Editions d'Organisation, 1990. 920p.
114. Pitic D., Olaru M. Developing strategies and change directions of a Romanian SME using the Balanced Scorecard instrument. In: Proceedings of the 6th International Conference on Management of Technological Changes, 3-5 September, Alexandroupolis, Greece, eds. Costache Rusu, Democritus University of Thrace, Greece, 2009, Vol. 1. 148p.
115. Pitic D., Rus A. Measuring performances of three SMEs coming from three different activity fields: commerce, services and production, using the Balanced Scorecard instrument. In: Proceedings of the 4th Edition of the International Conference Business Excellence, 16-17 October, Brasov, Romania, 2009, Vol. 2. 100p.
116. Reka V. I., Stefan P. Adopting Information Technology (IT) în management accounting în order to achieve IT business alignment. În: Analele Universitatii din Oradea, Tom 18, Vol. 3, Sectiunea Finante, Banci, Contabilitate, 2009. 1211p.
117. Ross S. A., Westerfield R. W., Jordan B. D. Fundamentals of Corporate finance. Boston: Irwin, 1991. 758p.
118. Samuels J.M., Wilkes F.M., Brayshaw R.E. Management of Company Finance. London: Chapman and Hall, 1995. 891p.
119. Scherr F. Modern Workwing Capital Management. Test and Cases. New Jersey: Prentice Hall Englewood Cliffs, 1989. 823p.
120. Say J.B. A Treatise on Political Economy. New York: W.W. Norton&Company Inc., 1973. 488 p.
121. Seo K. K. Managerial economics. Text, problems, and short cases. Boston: Irwin, 1981. 910 p.
122. Shapiro A. C. Modem Corporate Finance. New York: Mcmillan Publishing Company, 1990. 713p.

123. Shuman R. Improving the awareness of community law for the legal professions. Guide to the case law. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1997. 95 p.
124. Stiglitz Joseph E. Economics of The Public Sector. USA: W.W. Norton&Company Inc., 2000. 311 p.
125. Strack R., Villis U. RAVE™: Integrated Value Management for Customer, Human, Supplier and Invested Capital. În: European Management Journal, 2002, №2, p. 158-167.
126. Strand J. The Relationship between Wages and Firm Size: An Information Theoretic Analysis. În: International Economic Review, vol. 28, nr. 1, 1987. p. 249-262.
127. Tirole J. On the Possibility of Speculation under Rational Expectations. În: Econometrica, 1982, nr.50(5), p.42-51.
128. Tiron T.A., Volkan I.R., Reka C.V. Implementing the balanced scorecard in public institutions for higher education in Romania – an innovative project. În: European Journal of Management, 2008, nr.6, p. 271-279.
129. Turban E., Meredith J. Fundamentals of Management Sciences. Irwin: Homewood, 1988. 283 p.
130. Van Horne J., Wachowicz John M. Fundamentals of Financial Management. În: Financial Times Press, Tennessee, 2009. p.138-146.
131. Varzaru A. A. The balanced Scorecard in the social domain. În: Analele Universitatii din Oradea, Tom 17, Vol. 3, Sectiunea Finante, Banci, Contabilitate, 2008, p.226-238.
132. Volkan I. R., Peta S., Cardos V. D. Cost and management systems between cost calculation and performance measurement. În: Analele Universitatii din Oradea, Tom 17, Vol. 3, Sectiunea Finante, Banci, Contabilitate, 2008. p.236 – 243.
133. Welch I. Herding Among Security Analysts. În: Journal of Financial Economics, nr.58(3), 2000, p.53-61.
134. Wheelock D.C. Changing the Rules: State Mortgage Foreclosure Moratoria During the Great Depression. In: Federal Reserve Bank of St. Louis Review, 2008, nr.6, p.569-583.
135. Wheelock D.G. The Federal Response to Home Mortgage Distress: Lessons from the Great Depression. În: Federal Reserve Bank of St. Louis Review, 2008, nr.5, p.133-148.
136. Wilson R. M. Management controls and marketing planning. New York: Wiley, 1979. 224p.
137. Wired Magazine. Recipe for Disaster: The Formula that Killed Wall Street. 2009. 23

- Feb.
138. Wired Magazine. Road Map for Financial Recovery: Radical Transparency now! 2009. 23 Feb.
 139. Woo C., Cooper A, Dunkelberg W. The Development and Interpretation of Entrepreneurial Typologies. În: Journal of Business Venturing, Vol. 6, No 2, 1990, p. 93-114.
 140. W. Petty. Treatise of Taxes and Contributions, Vol.1. Cambridge, 1899. 924 p.
 141. Xenakis J. Primer on Financial Engineering and Structured Finance. 2008. www.generationaldynamics.co.uk/cgi-bin/D.pl?D=WW2010.I.CD0080123 (vizitat 12.04.2014).
 142. Yager R. Essentials of Fuzzy Modeling and Control. New York: Wiley, 1994. 388p.
 143. Yager R., Zadeh L. A. Fuzzy sets, neural networks, and soft computing. New York: Van Nostrand Reinhold Co., 1994. 404 p.
 144. Zadeh L. A. Fuzzy Ordering. În: Information Science, 1973, nr.3, p.164-172.
 145. Zadeh L.A. Fuzzy sets. În: Information and Control, 1965, nr.8, p. 338-353.
 146. Zhao H., Seibert S.E. The Big Five personality dimensions and entrepreneurial status: A meta-analytical review. În: Journal of Applied Psychology, 2006, nr.91, p. 259-271.
 147. Zimmerman H. J. Fuzzy Set Theory and its Applications. New York: Springer Science, 1992. 329p.
 148. Risk management concept. http://en.wikipedia.org/wiki/Risk_management (vizitat la 14.03.2014).
 149. Risk management process. <http://riskmanagement.com> (vizitat la 11.03.2014).
 150. Heraud G. Les principes du federalisme et la federation europeenne. Paris: Presses d'Europe. 1968. 155 p.
 151. L'Europe en jeu. Neuchatel: La Baconniere, 1948. 172 p.
 152. Monnet J. Les Etats - Unis d'Europe ont commences. Paris: Robert Laffont, 1955. 132 p.
 153. Proudhon P.J. De la justice dans la revolution et dans Peglise. Nouveaux principes de philosophie pratique ,Tome 1. Paris: Librairie de l'Office de Publicité, 1858. 544 p.
 154. Proudhon P.J. Du principe federativ et de la necessite de reconstituer le parti de la revolution. Paris : Librairie de l'Office de Publicité, 1863. 375 p.
 155. Sidjanski D. Federalisme amphictyonique. Paris: Pedone et Rouge et Cie, 1956. 97 p.
 156. Vernimment P. Finance d'entreprise, Analyse et gestion. Paris: Dalloz, 4em edition, 1988. 629p.

157. Zaharia S.E. Université dans la Société UNISO - L 'Université moteur du developpement regional en Europe". Bucureşti: Paideia, 2003. 199 p.
158. Zaharia S.E. Unilversité dans la Société UNISO. Bucureşti: Paideia, 2003. 61 p.
159. Благоразумная О.Н., Стойка К. Налоговый менеджмент в Молдове как новая область знаний. В: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 20-летию независимости Республики Казахстан и 15-летию Костанайского инженерно-экономического университета им. М.Дулатова 9 декабря 2011. Казахстан: Костанайский инженерно-экономический университет имени М. Дулатова, 2011, с.382-385.

ANEXE

Anexa 1. Organigrama Agenției Naționale de Administrare Fiscală



Fig. 1.1. Organigrama Agenției Naționale de Administrare Fiscală

NOTIFICARE GENERALA DE ACHIZITII

Tara: Romania
Proiect: Proiectul de Modernizare a Administratiei Fiscale (RAMP)
Abstract: Notificare Generala de Achizitii
Sector: Administratia fiscala
Imprumut nr.: 8261 – RO
Proiect ID: P107648

Agentia Nationala de Administrare Fiscala (ANAF) din Romania a primit de la Banca Mondiala finantare in valoare de 70 milioane Euro (echivalent 91.8 milioane US\$), reprezentand costul Proiectului de Modernizare a Administratiei Fiscale (RAMP) si anunta intentia de a chizitiona bunuri si servicii in cadrul acestui proiect.

Obiectivele de dezvoltare ale proiectului sunt: (i) cresterea eficacitatii si eficientei in colectarea taxelor si contributiilor sociale; (ii) cresterea conformarii fiscale; si (iii) reducerea constrangerilor de conformare la nivelul contribuabililor.

Componentele proiectului sunt:

Componenta 1 - Dezvoltare Institutionala: Componenta va sprijini dezvoltarea unei organizatii si structuri de management moderne, va intari capacitatea analitica a ANAF, va intari functiile de control intern si audit public intern, va introduce un management modern al resurselor umane, va institui un proces imbunatatit de contestatii, va asigura reprojectarea proceselor de activitate.

Componenta 2 – Crestearea Eficientei si Eficacitatii Operationale: Aceasta componenta va asigura dezvoltarea unei administratii fiscale moderne prin implementarea de procese si sisteme tehnologice moderne. Componenta va contribui, de asemenea, la intarirea eficacitatii functiilor de inspectie fiscala, anti-frauda, informatii fiscale, executare silita si procesarea veniturilor, concomitent cu dezvoltarea unui sistem integrat de management al veniturilor si imbunatatirea infrastructurii de tehnologia informatiei si comunicatii din cadrul ANAF.

Componenta 3 – Servicii acordate Contribuabililor si Comunicare Institutionala: Aceasta componenta va dezvolta o organizatie moderna, orientata spre client, va implementa noi programe si initiative privind serviciile acordate contribuabililor in functie de nevoile acestora si va dezvolta mecanisme de transparenta si responsabilitate, concomitent cu imbunatatirea planului institutiei de comunicare interna si externa.

Componenta 4 – Coordonarea si Managementul Proiectului: Unitatea de Management al Proiectului va coordona implementarea proiectului, iar Unitatea de Managementul Schimbarii va fi responsabila de managementul schimbarilor introduse prin proiect.

Achizitia contractelor finantate de catre Banca Mondiala se va realiza in conformitate cu procedurile specificate in Ghidurile Bancii Mondiale ([*Guidelines: Procurement under IBRD Loans and IDA Credits*](#)) si se adreseaza tuturor ofertantilor eligibili, asa cum sunt definiti in ghiduri. Serviciile de consultanta se vor selecta in conformitate cu Ghidul Bancii Mondiale privind selectia si angajarea de consultanti de catre imprumutati la Banca Mondiala ([*Guidelines: Selection and Employment of Consultants by World Bank Borrowers*](#)).

Precalificarea furnizorilor si contractorilor se va solicita pentru urmatoarele contracte: Servicii de consultanta: Definirea, integrarea si implementarea Proiectului; Dezvoltarea capacitatii analitice a ANAF; Dezvoltarea organizationala si de management; Dezvoltarea functiei de control intern; Dezvoltarea politicii si strategiei de resurse umane; Instituirea unui proces imbunatatit de contestatii si revizuirea reglementarilor; Lectori pentru Codul de Procedura Fiscala; Lectori pentru Codul Penal; Lectori pentru Codul Civil; Dezvoltarea controlului si imbunatatirea tehnicilor de control fiscal; Managementul persoanelor fizice cu averi mari; Dezvoltarea functiilor de anti-frauda si informatii fiscale; Dezvoltarea functiei de executare silita; Analiza proceselor de prelucrare masiva; Dezvoltarea si implementarea unui nou concept a serviciilor acordate contribuabililor; Elaborarea strategiei de comunicare si dezvoltarea aptitudinilor de relatii publice; Sondaje anuale, focus-group-uri; Campanii adresate contribuabililor; Campanii interne; Expert achizitii; Expert achizitii in domeniul tehnologiei informatiei; Servicii de traducere; Audit extern.

Bunuri si servicii altele decat consultanta: Hardware, software si training pentru centrul de date primar, centrul de date secundar si centrul de stocare a datelor; Servicii tehnice pentru infrastructura IT; Consolidarea retelei-suport; Migrarea datelor; Dezvoltarea Sistemul de Management al Informatiilor (Management Information System); Dezvoltarea sistemelor informatice pentru audit intern si control intern; Personalizarea instrumentului de case management pentru contestatii si legislatie.

Notificari specifice de achizitii pentru contracte care vor fi lansate in conformitate cu procedurile Bancii Mondiale de licitatie internationala competitiva si pentru contracte privind servicii de consultanta vor fi anuntate la momentul la care vor fi disponibile, pe website-ul [UN Development Business online](http://www.devbusiness.com/) (<http://www.devbusiness.com/>) si pe website-ul Bancii Mondiale (<http://www.worldbank.org/>), precum si pe portalul ANAF (www.anaf.ro) si in ziare si publicatii de larga circulatie la nivel national.

Anexa 3. Criteriile de evaluare a eficienței activității organelor fiscale

Tabelul 3.1. Determinarea criteriilor de evaluare a eficienței activităților organelor fiscale (sistemul de măsurare)

No	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
I	Calitatea controlului fiscal	100			
1	Criteriile rezultativității:	50			
	- colectare a impozitelor și taxelor în urma activității de control la bugetul consolidat	10	Analiza dinamicii de colectare a impozitelor și taxelor, în comparație cu perioada precedentă	Creștere Fără schimbări sau scădere	Dinamică pozitivă, ce permite să se ia în considerare acest indicator Identificarea și analiza cauzelor, dezvoltarea direcțiilor de îmbunătățire a indicatorului
	-Numărul total de inspecții în perioada analizată	5	Dinamica numărului total de controale, în perioada analizată, comparativ anterioară	Creștere Scădere	În dependență de numărul inspecțiilor planificate în perioada analizată. Poate fi efectuată analiza fiecărui tip de inspecție separat
	-cota inspecțiilor n rezultatul cărora au fost identificate încălcări ale legislației fiscale	6	Determinarea proporțiilor inspecțiilor fiscale, în rezultatul cărora au fost depistate încălcările legislației fiscale, în totalul inspecțiilor fiscale	Înalt Scăzut	Dinamică pozitivă Depistarea cauzelor inspecțiilor fiscale neeficiente sau nerezultative. Efectuarea activității metodice.
	-suplimentarea sumelor impozitelor în rezultatul inspecțiilor	6	Ponderea impozitelor evaluate suplimentar în rezultatul inspecțiilor în totalul sumei colectate.	Peste 15% Mai puțin de 15%	Tendință pozitivă Se necesită analiza rezultatelor activității de control (inspectare)
	-calcularea sancțiunilor	6	Dinamica sancțiunilor, amenzilor, penalităților	Creștere Scădere	Dinamică pozitivă Identificarea cauzelor
	-cantitatea inspecțiilor care nu au dus la nici un rezultat	5	Cota inspecțiilor nerezultative în numărul total de inspecții	Până la 10% Mai mult de 10%	Indice admisibil Analiza cauzelor, elaborarea direcțiilor de eliminare al acestora
	-numărul organizațiilor (societăților comerciale) care nu prezintă declarații fiscale, sau a căror declarații sunt nule	3	Dinamica numărului societăților comerciale, care nu plătesc impozite, sau prezintă declarații fiscale nule, la sfârșitul perioadei de analiză comparativ cu începutul	Creștere Scădere	Intensificarea inspecțiilor la societățile comerciale vizate Dinamică pozitivă

No	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
	-Societăți comerciale care încalcă legislația în vigoare la utilizarea aparatului de casă	4	Dinamica societăților comerciale care au încălcat legislația cu privire la utilizarea aparatului de casă, comparativ cu perioada analogică al anului trecut	Majorare Scădere	Intensificarea măsurilor împotriva contraveniențelor; creșterea frecvenței măsurilor de control în domeniul respectiv Tendință pozitivă
	-cota inspecțiilor efectuate în comun cu alte organe de control	5	Cota inspecțiilor efectuate în comun cu alte organe de control (pentru fiecare în parte) la volumul total de inspecții	În conformitate cu cele planificate și mai mult Mai puține de cele planificate	În normă Depistarea cauzelor discrepantelor și efectuarea activităților metodice
Concluzii privind criteriile: până la 10 – inspecții fiscale nerezultative; de la 10 la 25 – rezultate scăzute; de la 25 la 35 – eficiente; de la 35 la 50 – eficiență maximă.					
2	Criterii privind intensitatea măsurilor de control	50			
	-suplinirea plăților fiscale la bugetul de stat per inspector fiscal (la o inspecție)	25	Calcularea sumelor plăților fiscale suplimentare prelevate în rezultatul unei inspecții (per inspector), al organului regional analizat	Mai presus de nivelul fixat sau corespunde normei Sub nivelul fixat de un organ fiscal concret	Dinamică pozitivă Dinamică negativă, care necesită elaborarea și implementarea metodelor de perfecționare a rezultatelor măsurilor de control.
	- utilizarea informațiilor din surse externe și interne în rezultatul efectuării inspecției	10	Cota inspecțiilor în care s-a verificat suplimentar documente, explicații și informații din surse externe și interne, în totalul acestora	Până la 15% și mai mult Până la 15%	Tendință pozitivă Cercetarea cauzelor unui astfel de indice, identificarea noilor surse (neutilizate) de obținere a informației
	-Utilizarea formelor suplimentare a inspecției fiscale în cadrul controalelor pe teren	15	Cota inspecțiilor pe teren în cursul cărora s-au efectuat inventarierea proprietăților, controlul încăperilor și teritoriului, s-a recurs la ajutorul experților, s-au audiat martori, în volumul total de astfel de inspecții	De la 90% și mai mult Mai puțin de 90%	Dinamică pozitivă Efectuarea activității metodice în scopul eliminării erorilor efectuate, la efectuarea inspecțiilor viitoare
Concluzie asupra criteriului: până la 15 – timp neintensiv a măsurilor de control; de la 15 la 25 – intensitate redusă; de la 25 la 35 - intensiv; or 35 до 50 – intensitate sporită.					
Concluzie asupra întregului bloc de criterii: până la 40 – inspecție fiscală necalitativă; de la 40 la 60 – calitate redusă; de la 60 la 80 – inspecție calitativă; de la 80 la 100 – calitate sporită.					

№	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
II	Calitatea activității ce vizează contribuabilii (deservirea acestora)	100			
1	Criterii ale eficienței (Calitatea) serviciilor prestate	50			
	-creșterea nivelului de cunoaștere a contribuabililor și informarea suplimentară	5	Dinamica măsurilor întreprinse, orientate spre majorarea nivelului de cunoaștere a contribuabililor și informarea suplimentară al acestora, comparativ cu perioada analogică a anului precedent	Mai puține decât cele prevăzute În conformitate cu cele prevăzute și mai mult	Atragerea atenției deosebite la elaborării metodelor de creștere a calității și cantității măsurilor Tendință pozitivă
	-răspunsul la întrebările, cererile contribuabililor în formă scrisă	5	Ponderea contribuabililor, care au primit răspunsuri în scris la întrebări de la angajații administrației fiscale în conformitate cu legislația în vigoare la volumul total de cereri	De la 90% Până la 90%	Norma Efectuarea analizei a cererilor primite în conformitate cu tema întrebărilor, depistarea direcțiilor problematice, efectuarea lucrărilor metodice
	-încălcarea legislației fiscale în vigoare	15	Dinamica încălcărilor legislației fiscale în vigoare de către angajații administrației fiscale, comparativ cu aceeași perioadă al anului trecut	Creștere Scădere	Luarea măsurilor corespunzătoare privind stimularea financiară în adresa angajaților vinovați (amenzi, penalități, etc) Tendință pozitivă
	-examinarea plângerilor până a se ajunge la instanțe de judecată	15	Ponderea numărului de plângeri satisfăcute până la instanța de judecată, în volumul total de plângeri examinate	De la 50% și mai mult Mai puțin de 50%	Tendință pozitivă Îmbunătățirea calității procesului de examinare a plângerilor până la ajungerea în instanțe de judecată; atragerea atenției activității secției de audit fiscal
	-existența hotărârilor negative pentru contribuabili, emise de inspectorii fiscali	10	Dinamica numărului negativ de hotărâri emise de către inspectorii fiscali în adresa contribuabililor, comparativ cu perioada analogică precedentă analizată	Creștere Scădere	Necesitatea luării mai multor măsuri orientate spre majorarea calificării angajaților administrației fiscale; penalizarea inspectorilor care au comis greșeli Dinamică pozitivă
Concluzii privind criteriul: până la 10 – serviciile prestate sunt neeficiente (necalitative); de la 10 la 25 – calitate redusă; de la 25 la 35 - calitative; de la 35 la 50 – calitate înaltă (eficiente).					

№	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
2	Criteriile rezultativității interacțiunii cu contribuabilii	50			
	-prezentarea declarațiilor prin canale de telecomunicații	7	Ponderea contribuabililor care prezintă declarațiile în format electronic, în volumul total de contribuabili care depun declarații, persoane juridice.	Până la 50% Mai mult de 50%	Analiza cauzelor; desfășurarea măsurilor pentru majorarea numărului contribuabililor pentru folosirea acestor servicii Tendință pozitivă
	-numărul de declarații care necesită concretizări	7	Dinamica declarațiilor ce necesită concretizări (calcul) comparativ cu perioada similară din anul precedent	Scădere Creștere	Intensificarea măsurilor de răspundere pentru prezentarea eronată a datelor în declarații. Garantarea contribuabililor de bună credință scăderea numărului de inspecții Rezultat pozitiv
	-încheierea acordurilor pe cale amiabilă	11	Ponderea acordurilor soluționate pe cale amiabilă, între administrația fiscală și contribuabil, la volumul total de litigii fiscale	De la 10 și mai mult Până la 10%	Dinamică pozitivă Examinarea și analiza greșelilor comise, efectuarea de activități metodice
	-costul unei inspecții (verificare) a unui contribuabil	11	Ponderea cheltuielilor necesare pentru verificarea unui contribuabil, la valoarea impozitelor rezultate din (separat la persoane fizice și juridice)	Mai mult de nivelul fixat Mai puțin de nivelul fixat și în limitele acestuia	Creșterea calității inspecției fiscale, scăderea cheltuielilor pentru efectuarea inspecțiilor fiscale În normă
	-cantitatea contribuabililor, care achită regulat plățile fiscale	7	Ponderea contribuabililor, care efectuează plăți regulate a plăților fiscale, la vnumărul total de contribuabili, datori să achite taxe și impozite	De la 70% și mai mult Mai puțin de 70%	Rezultativitate înaltă Depistarea cauzelor, la necesitate, efectuarea măsurilor suplimentare de control, stimularea contribuabililor de bună credință
	-încasări, plăți efectuate de contribuabili în mod binevol	7	Dinamica încasărilor plătite de contribuabili în mod binevol, comparativ cu perioada analogică al anului precedent	Creștere Scădere	Tendință pozitivă Analiza cauzelor; elaborarea metodelor de influență pentru majorarea astfel de încasări
Concluzii privind criteriul: până la 10 – interacțiunile cu contribuabilii nu sunt rezultative; de la 10 la 25 – rezultate scăzute; de la 25 la 35 - rezultative; de la 35 la 50 – înalt rezultative.					
Concluzie asupra întregului bloc de criterii: până la 40 – lucrul cu contribuabilul este efectuat necalitativ; de la 40 la 60 – calitate joasă; de la 60 la 80 - calitativ; de la 80 la 100 – calitate înaltă.					

№	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
III	Calitatea proceselor organizaționale în administrația fiscală regională	100			
1	Criterii privind gradul de încărcare al angajaților	40			
	-numărul de angajați ai autorității fiscale	15	Dinamica numărului de angajați al organului fiscal comparativ cu anul trecut	Scăderea numărului de angajați	Depistarea cauzelor fluctuației cadrelor; crearea condițiilor favorabile de activitate în organul fiscal (beneficii, promovări, etc.)
				Creșterea	Dinamică pozitivă
	-numărul de contribuabili înregistrați	10	Dinamica numărului de contribuabil înregistrați, comparativ cu anul trecut	Creștere	În normă
				Scădere	Analiza unor astfel de schimbări, depistarea cauzelor
	-sarcina pe inspector	15	Dinamica numărului de contribuabili per un inspector, comparativ cu perioada corespunzătoare al anului trecut	Creștere	Dinamică pozitivă (cu condiția că numărul angajaților, al organului fiscal nu este în descreștere
				Scădere	Eliminarea tendinței negative prin luarea măsurilor orientate spre majorarea numărului de contribuabili
Concluzii privind criteriul: până la 15 – grad de încărcare scăzut al angajatului; de la 15 la 35 – grad de încărcare mediu; de la 35 la 50 – grad de încărcare mare.					
2	Criteriul eficienței măsurilor suplimentare orientate spre creșterea rezultativității activității organelor fiscale	30			
	-executarea sarcinilor de dificultate sporită	9	Ponderea executării în timp a sarcinilor dificile la volumul total de astfel de sarcini	Mai mult de 70%	Tendință pozitivă
				Mai puțin de 70%	Analiza cauzelor neexecutării sarcinilor sau executării cu întârziere al acestora, depistarea erorilor principale, elaborarea algoritmului de înlăturare al acestora
	-pariciparea la proiecte privind modernizarea activității organelor fiscale	6	Dinamica numărului angajaților administrației fiscale, care participă la implementarea noilor proiecte referitoare la modernizarea activității organelor fiscale, comparativ cu perioada analogică al anului trecut	Creștere	Tendință pozitivă
				Scădere	Cointeresarea și stimularea angajaților pentru munca depusă în îmbunătățirea sistemului administrării fiscale. Atragerea specialiștilor tineri în proiecte.

№	Indicatorii (criteriile)	Puncte	Metodologia determinării indicatorilor	Dinamica	Remarcă
	- elaborarea instrucțiunilor metodice calitative, pentru creșterea eficienței administrației fiscale	6	Ponderea instrucțiunilor metodice (sau altor documente) executate calitativ, pentru majorarea eficienței administrației fiscale, la volumul total de instrucțiuni	Mai mult de 80% Până la 80%	Tendință pozitivă Se necesită activități continue în această direcție de activitate. Determinarea principalelor lacune; majorarea calității activității, intensificarea controlului asupra executării
	-majorarea calificării angajaților organelor fiscale	9	Dinamica numărului inspectorilor fiscali, care periodic trec cursuri de reciclare, comparativ cu perioada similară al anului trecut	Creștere Scădere	Dinamică pozitivă Se necesită petrecerea măsurilor suplimentare (în cadrul acestui organ fiscal privind majorarea calificării angajaților. O atenție deosebită trebuie de atras angajaților a celor mai rezultative secții (majorarea anuală a calificării inspectorilor)
Concluzii privind criteriul: până la 10 – măsuri suplimentare neeficiente; de la 10 la 25 – puțin eficienți; de la 25 la 35 – eficienți; de la 35 la 50 – eficiență înaltă.					
3	Criteriul eficienței utilizării resurselor informaționale de către organul fiscal	30			
	-introducerea informațiilor în baza de date al organului fiscal	11	Ponderea neprelucrării declarațiilor din volumul total	Creștere, sau nu s-au înregistrat schimbări Reducere	Depistarea cauzelor schimbărilor, intensificarea controlului calității activității secției care a introdus și prelucrat datele Rezultat pozitiv
	-erori, la introducerea informației în sistem	11	Dinamica grișelele în cadrul procedurii de introducere a informațiilor	Scădere Creștere (nivel analogic)	Dinamică pozitivă Desfășurarea manifestărilor cu angajați secțiilor respective, orientate spre ridicarea nivelului de cunoștințe a bazei de date, îmbunătățirea calității și vitezei de introducere a datelor
	-Utilizarea parțială a posibilităților sistemelor de informare	8	Ponderea informației neutilizate de angajați	10% și mai mult Mai puțin de 10%	Concentrarea spre informarea angajaților organului fiscal despre modificările introduse în sistem, ridicarea calificării inspectorilor, organizarea consultațiilor suplimentare Limită acceptată
Concluzii privind criteriul: până la 15 – utilizarea resurselor informaționale neeficient; de la 15 la 30 – eficiență medie; de la 30 la 50 – eficiență maximă.					
Concluzie asupra întregului bloc de criterii: până la 40 – calitate joasă a proceselor organizatorice; de la 40 la 60 – calitate medie; de la 60 la 100 – calitate înaltă					
Evaluarea totală: până la 80 – activitatea organului fiscal este neeficientă; de la 80 la 150 – eficiență scăzută; de la 150 la 230 – eficiență medie; de la 230 la 300 – eficiență maximă.					

5. Companii înregistrate în România : 485082
6. Persoane fizice autorizate în România (PFA): 175610
7. Marimea eşantioanelor:
 - firme-763
 - PFA -1805
 - angajații ANAF -1027
8. Metode și tehnici de creare a eşantionului:
 - selectia probabilistică
 - stratificarea eşantionului
5. Surse de eşantionare:
 - Institutul Național de Statistică
 - ANAF
6. Prelucrarea ulterioară mărimii eşantionului:
 - ajustări minore orin ponderea firmelor și PFA.
7. Marje de eroare la un nivel de încredere – 95%:
 - firme +/- ;3.6% , PFA +/-;2.3% , angajații ANAF+/-; 3.1%.
8. Modul de colectare a datelor:
 - angajații ANAF:interviu
 - firme și PFA : interviu,telefon.
9. Perioada anchetării:
 - 10 noiembrie 2013 - 01 februarie 2014: septembrie 2014.
10. Metode și tehnici:
 - masurarea statistică
 - analiza de regresie
 - corelații.

DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, Stoica Carmen, declar pe propria răspundere că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Stoica Carmen

Semnătura

30.10.2016

CURRICULUM VITAE

Informații personale	
Nume / Prenume	Stoica Carmen
Adresă(e)	Str. Barbosi, nr. 45, bl. K2, ap. 66, Micro 17, Galați
Telefon(-oane)	0745.776.361
E-mail(uri)	carmen.stoica35@yahoo.com
Naționalitate	Română
Data nașterii	08.06.1973
Sex	feminin
Experiența profesională	
Perioada	Începand cu 16.08.1996
Funcția sau postul ocupat	Șef Serviciu Urmărire la Administrația Financiară Galați (1996-1999) Șef Serviciu Colectare, executare silită persoane fizice și juridice la Administrația Finanțelor Publice Galați (1999-2001) Șef Serviciu Colectare, executare silită persoane juridice la Administrația Finanțelor Publice Galați (2001-2009) Sef Administrație la Administrația Finanțelor Publice Galați - Contribuabili Mijlocii Galați (2009-2010) Șef Serviciu Colectare, executare silită persoane juridice la Administrația Finanțelor Publice Galați (2010-2013) In prezent -Șef serviciu Colectare, executare silită persoane juridice la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați.
Principalele activități și responsabilități actuale	Organizarea ,coordonarea și urmărirea realizării creanțelor fiscale aparținând persoanelor juridice
Numele și adresa angajatorului actual	Administrația Județeană a Finanțelor Publice Galați..., str. Brailei, nr. 33 tel. (0236) 491010
Educație și formare	
Perioada	1991-2013
Calificarea / diploma obținută	-științe economice și administrative Galați (1991-1996) Profil : economic
Disciplinele principale studiate	- Management general; management în industrie, etc
Competențe dobândite	-Master (2003-2005) Profil: Management public -Doctorat Management – anul 4 de studii -Curs formator
Numele și tipul instituției de învățământ / furnizorului de formare	-Facultatea de științe economice și administrative Galati; -A.S.E. București ; - U.L.I.M. Chișinău - Centrul de Consultanta si Studii Europene

Nivelul in clasificarea naționala sau internaționala	-Studii universitare de lunga durata -Master -Doctorand in anul 4
Perioada	5 ani, 2 ani, 4 ani
Calificarea / Diploma obținută	-Diplomă de licență -Diplomă Master -Certificat de Absolvire ECDL START -Certificat de absolvire formator
Aptitudini și competențe personale	
Limbi straine cunoscute	-Limba franceză – nivel mediu -Limba engleză – competențe comune
Competente și abilități sociale	-Spirit de echipă: am experiența muncii în echipă încă din anul 1996 când am fost angajată în această instituție. ; -Capacitate de analiză și sinteză; -Obiectivitate în apreciere; - Abilități în gestionarea resurselor umane; - Abilități de mediere și negociere
Competențe și aptitudini organizatorice	Experiență în buna organizare și functionare a echipei, în vederea obținerii rezultatelor optime.
Competențe și cunoștințe de utilizare a calculatorului	O bună stăpânire a programelor specifice.