

EXPERIENȚA ȘI PRACTICA MONDIALĂ DE ORGANIZARE A ORGANELOR FISCALE

Anastasia DJUGOSTRAN

Universitatea de Stat din Moldova

Rolul important al administrării fiscale se manifestă prin îmbunătățirea impozitării cu ajutorul activităților administrative și organizaționale, a căror schemă rațională servește drept condiție a implementării cu succes a politicii fiscale de stat. Administrarea impozitelor este un proces major, care unifică cadrul legal al impozitării, ca succes al științei financiare și practicii economice, pentru asigurarea funcționării stabile a mecanismului fiscal funcțional în procesul de prognozare, gestionare și control al crimelor fiscale în cadrul bugetului.

Cuvinte-cheie: *administrare fiscală, sistem fiscal, control fiscal, organe fiscale, crime fiscale, buget de stat, contribuabil.*

GLOBAL PRACTICE AND EXPERIENCE OF ORGANIZING TAX AUTHORITIES

The important role of tax administration by improving tax manifests using administrative and organizational activities, which serves rational scheme as a condition for the successful implementation of state tax policy. The tax administration is a major process that unifies the legal framework of taxation, the financial success of science and economic practice to ensure stable functioning of the fiscal mechanism in the fiscal forecasting, management and control of tax crimes within the budget.

Keywords: *tax administration, economic practice, tax policy, tax crime, tax control, tax inspector, state budget, taxpayer.*

Introducere

Particularitățile de construcție și funcționare a sistemelor fiscale și a administrării fiscale în diferite țări sunt determinate de totalitatea factorilor, de structura bugetului, de sistemul curent de drept și legislație; de rolul și însemnătatea statului în economie; de nivelul implicării țării în economia mondială; de nivelul ei de dezvoltare social-economică și de tradițiile deja formate. Aspectele de bază ale administrării fiscale reprezintă organizarea activității organelor fiscale și a verificărilor fiscale.

În dependență de structura sistemului bugetar – federativă (cu trei niveluri) sau unitară (cu două niveluri), de regulă, se formează și sistemul organelor fiscale. Cu toate acestea, principiile joacă un rol foarte important, în baza cărora în țară se delimitează împuternicirile între autoritățile locale și centrale. Cu cât mai multe împuterniciri au regiunile și autoritățile locale, cu atât (în alte condiții de egalitate) mai autonome vor fi organele fiscale.

În practica mondială sunt cunoscute trei tipuri de bază de organizare a organelor fiscale:

- organul unic semiautonom, care raportează direct prim-ministrului sau consiliului guvernatorilor (experți) din rândul reprezentanților oficiali ai altor organe de stat;
- serviciul unic fiscal în componența ministerului național de finanțe;
- sistemul de servicii sau agenții în componența unuia sau a mai multor ministere [1, p.65].

Organizarea interioară a organelor fiscale depinde de schema organizațională ce pare a fi cea mai comodă pentru îndeplinirea funcțiilor de bază. Această schemă poate fi revizuită periodic în dependență de situația economică, schimbările care au loc în sistemul fiscal, scopurile și obiectivele politicii fiscale curente. Astfel, dezvoltarea impozitului pe venit și a sistemului de asigurări sociale, extinderea sistemului, aplicarea accizelor și introducerea taxei pentru valoarea adăugată se reflectă în mod firesc în schimbările de structură a organelor fiscale. Se evidențiază subdiviziuni sau departamente întregi, care sunt responsabile pentru administrarea anumitor impozite, care au importanță prioritară. De regulă, dacă în sistemul fiscal este prevăzută TVA, atunci și în structura organelor fiscale activitatea legată de administrarea lui se organizează aparte de alte impozite și taxe indirecte.

Specificul activității organelor fiscale în alte țări

În perioada anilor 1990, câțiva economiști au elaborat Codul Mondial de Impozite, proiectat pentru a deveni baza conceptuală în construcția sistemelor fiscale într-un șir de țări cu economia în tranziție. În Capitolul V al acestui Cod sunt analizate subiectele de organizare și funcționare a serviciului fiscal. Fondatorii „Bazelor Codului Fiscal Mondial” consideră că, chiar dacă tradițional colectarea impozitelor intră în obligațiile Minis-

terului de Finanțe, practica mondială mărturisește că serviciul fiscal trebuie să fie independent de Ministerul Finanțelor, dacă acesta urmează să fie în afara politicii, iar colectarea impozitelor să fie efectivă și corectă [1, p.34]. Serviciul fiscal se definește ca un organ guvernamental independent, în fruntea căruia stă șeful serviciului fiscal în grad de ministru. Unica funcție a serviciului fiscal este administrarea legislației fiscale a țării, cu alte cuvinte – verificarea respectării legilor fiscale, corectitudinea calculului și transferul în buget. Autorii acestui Cod consideră că aparatul serviciului fiscal trebuie să fie organizat în mod principal conform principiului funcțional. Avantajul de bază al unei astfel de organizări, din punctul lor de vedere, reprezintă posibilitatea utilizării mai efective a resurselor umane. În cadrul unei alte abordări, de exemplu, al organizării secțiilor conform tipurilor de impozite sau conform tipurilor de contribuabili, va exista o concurență între secții, se vor dubla funcțiile și va scădea manevrarea în redistribuirea specialiștilor. Divizarea în secții conform tipurilor de impozite poate fi argumentată, consideră fondatorii Codului, prin introducerea unui nou impozit, când este necesar ca responsabilitatea pentru elementele organizaționale ale acestui impozit să fie suportate de o anumită persoană sau de un anumit grup de persoane. Însă, pe termen lung, structura serviciilor fiscale trebuie să se îndepărteze de la organizarea secțiilor conform tipurilor de impozite și să treacă la un principiu mai funcțional. Principiul de bază în activitatea serviciului fiscal reprezintă verificarea calculului și achitării impozitelor de către contribuabili. Pentru sesizarea corectă și totală a acestui principiu trebuie să fie creat un sistem corespunzător de înregistrare, în care fiecare contribuabil își are numărul personal de înregistrare. Toți contribuabilii trebuie să completeze înregistrări și înscrieri necesare pe care să le transmită colaboratorilor serviciului fiscal. Calculatoarele trebuie să fie utilizate pentru rezolvarea acelor probleme care nu pot fi rezolvate în regim manual. Pentru colectarea impozitelor trebuie utilizate băncile, cu scopul de a elibera colaboratorii serviciului fiscal. În lucrul de verificare accentul se pune pe verificările de audit, iar când este necesar – pe cercetarea penală.

Mai mult ca atât, serviciul fiscal trebuie să asigure un program larg de informare și educare a populației, aplicarea uniformă a legislației, recrutarea și pregătirea colaboratorilor competenți, care aplică legi, decizii și instrucții în cazuri concrete în baza unor fapte și date obiective; să dispună de un sistem clar de sancțiuni și penalități, care se aplică rapid și unificat. În calitate de experiență mondială a organizațiilor serviciilor fiscale vom cerceta structura și obligațiile funcționale ale organelor fiscale din unele state.

• Direcția fiscală principală reprezintă secția de frunte a Ministerului Economiei, Finanțelor și Bugetului Franței. În **Franța**, serviciul fiscal include trei niveluri. La nivel național activează Direcția verificării naționale și internaționale, Direcția verificării ale situației fiscale și Direcția Națională de cercetări fiscale. Direcția verificării naționale și internaționale se ocupă de verificarea întreprinderilor mari. Există anumite obiective: bănci, companii de asigurare, construcții de avioane, industria alimentară de care se ocupă direcțiile corespunzătoare. Direcția verificării ale situației fiscale efectuează verificarea impozitelor persoanelor fizice, care au venituri foarte înalte sau venituri cu o structură complicată: jurnaliști, artiști, sportivi, conducători ai unor întreprinderi mari [2, p.59]. Direcția Națională de cercetări fiscale se ocupă de verificarea în formă curată, de colectarea informației despre contribuabili. Într-o oarecare măsură aceasta îndeplinește funcția de poliție fiscală, însă aici nu există forțe armate. Cercetarea are loc în cazul existenței unor motive suficiente. Colaboratorii Direcției au dreptul la percheziții, în cadrul cărora sunt prezenți și colaboratorii poliției fiscale sub controlul judecătorului fiscal.

La nivel regional activează 20 de direcții generale și 10 direcții interregionale. La acest nivel se efectuează verificări în întreprinderile mijlocii. Treapta de jos revine direcțiilor fiscale ale departamentului. La acest nivel se efectuează verificarea întreprinderilor mici. Structurile organizaționale de bază ale direcțiilor locale sunt reprezentate de serviciile de calcul al bazei fiscale, serviciul de verificare și inspectoratul fiscal principal. La rândul său, serviciul de calcul al bazei impozabile este format din centre fiscale, direcții pe impozite de terenuri și sectoare pentru operații ipotecare. În obiectivele serviciilor fiscale intră calculul bazelor pentru colectarea impozitelor directe (cu excepția celor de teritoriu), TVA și al diferitelor taxe de înregistrare. Colaboratorii centrelor duc evidența dosarelor contribuabililor (liste, înștiințări), efectuează toată activitatea de verificare, inclusiv comunică direct cu contribuabilii. Secțiile de impozite pentru teritoriu efectuează evaluarea și reevaluarea bunurilor imobiliare, gestionarea bunurilor imobiliare ale statului și verificarea operațiunilor imobiliare ale organizațiilor obștești. Serviciile de colectare a impozitelor generalizează rapoartele contabile ale tuturor tipurilor de venituri impozabile, duc evidența în registrele speciale de achitare a fiecărui impozit. Inspectoratele fiscale principale ale unităților teritorial-administrative poartă răspundere pentru coordonarea și verificarea rezultatelor activității serviciilor subordonate lor.

Organele fiscale franceze au dreptul, în unele cazuri chiar sunt obligate, să ofere explicații ale actelor normative în formă de instrucțiuni și circulare, care trebuie să fie tipărite în publicații oficiale. Mai mult ca atât, administrarea fiscală este obligată să răspundă în formă scrisă la întrebările contribuabililor. Aceste răspunsuri pot fi utilizate de contribuabil în scop de apărare în judecată [3, p.23].

Interes deosebit prezintă experiența efectuării controlului fiscal în Franța. Aici există aproximativ 4 milioane de contribuabili și 17 mii de verificatori. Este imposibilă verificarea tuturor, de aceea se impune selectarea corespunzătoare. Din acest motiv, principiul cel mai important al verificării fiscale reprezintă criteriul economic de oportunitate, corespunderea scopurilor verificărilor resurselor cheltuite. Administrarea fiscală franceză face diferență între verificările fiscale obișnuite, al căror obiectiv de bază este verificarea corectitudinii ducerii evidenței contabile, și cercetările fiscale, care reprezintă motiv de a trage contribuabilii la răspundere nu doar fiscală, dar și administrativă sau penală. Pentru efectuarea acestora a fost creată Direcția cercetări fiscale. Aceasta cuprinde 15 grupuri specializate care se ocupă de colectarea probelor în baza cărora se fac anumite concluzii și în baza cărora are loc tragerea la răspundere. Numai persoanele care muncesc în această direcție se ocupă de colectarea probelor și dispun de dreptul la confiscare a documentelor necesare. Cu toate acestea, în dreptul de efectuare a procedurii detaliate există câteva restricții: ordinul pentru efectuarea percheziției se eliberează la cererea organului fiscal de către judecător; dacă judecătorul refuză eliberarea acestui ordin, percheziția este imposibilă. Ordinul de percheziție este semnat de judecător, de regulă, în cazurile când suma presupusă a impozitului neachitat reprezintă nu mai puțin de 150 mii de euro. Dacă suma este mai mică, cazul nu este considerat atât de serios și percheziția nu este efectuată.

Indicii de eficacitate a verificării fiscale în Franța sunt stabilite de numărul verificărilor, care sunt efectuate de un verificator pe parcursul unui an. La indicii de calitate se referă, în primul rând, suma impozitelor colectate ca rezultat al acestor verificări, unde sunt indicate în mod obligatoriu motivul achitării adăugătoare (evitarea conștientă a achitării impozitelor sau neatenția, neglijența), precum și acțiunile întreprinse pentru a achita impozitele în volum complet. În al doilea rând, raportul dintre resursele cheltuite și suma impozitelor achitate ca rezultat al verificării (raporturi de putere și rezultate).

Începând cu anul 1997 în Franța este implementată o procedură nouă – verificarea generală a întreprinderilor mici. Termenul minim de verificare este de 2-3 zile. Verificatorii tind spre micșorarea acestuia, deoarece prezența verificatorului schimbă regimul normal de lucru al întreprinderii. Mai mult ca atât, consecințele financiare ale verificărilor de acest gen nu pot fi atât de mari. Perioada de revizuire pentru întreprinderile mici, de regulă, reprezintă un an. În cazul în care nu sunt încălcări sau acestea nu sunt grave, verificarea se sfârșește; în alte cazuri, ea poate continua pentru o perioadă de doi ani.

• Din punctul nostru de vedere, organizarea serviciului fiscal al **Germaniei** este de asemenea foarte interesant. Funcțiile serviciului fiscal în Germania sunt îndeplinite de Departamentul federal de finanțe, precum și de Departamentul financiar regional, care se supun Ministerului Federal de Finanțe și, respectiv, Ministerului Federal de Finanțe și celui regional. Gestionarea taxelor vamale, a monopolurilor fiscale, a impozitului din cifra de afaceri, a importului și plăților în cadrul UE sunt realizate de organele financiare federale. De alte impozite se ocupă organele regionale. Verificarea achitării impozitelor este efectuată de obicei de organele financiare regionale, cărora le revine volumul de bază al verificărilor fiscale la întreprinderi. În departamentele financiare există subdiviziuni care efectuează verificările în companiile mari, mici și mijlocii, în întreprinderile agricole și altele.

Poliția fiscală a Germaniei (serviciul care efectuează cercetări de ordin fiscal) a fost înființată în anul 1934. În majoritatea cazurilor, departamentele regionale ale poliției fiscale reprezintă parte componentă a Ministerului de Finanțe regional și se supun Departamentului financiar corespunzător. Printre responsabilitățile de bază ale poliției fiscale Germane se numără:

- ✓ Cercetarea crimelor fiscale și încălcarea regimului de plată și transfer al impozitelor;
- ✓ Identificarea bazei de contribuabili în cazurile crimelor fiscale și încălcării regimului de plată și transfer al impozitelor;
- ✓ Identificarea crimelor fiscale necunoscute și a circumstanțelor care stau la baza necesității de achitare a impozitelor [4, p123].

La baza inițierii activității poliției fiscale pot fi verificările fiscale ale contribuabililor și ale persoanelor terțe, precum și verificările independente, efectuate de poliția fiscală în legătură cu cercetarea altor crime, sau din inițiativa procurorului. Ca motiv pentru inițierea activității poliției poate fi considerată informația provenită din diferite surse, inclusiv de la organele de stat de autoadministrare, tribunale, persoane terțe,

sursele de informare în masă. În calitate de sursă de informație, un rol foarte important are sistemul curent de „înștiințări controlabile” al Germaniei – înștiințarea privind starea impozitelor ale persoanei verificate, cu care poate face schimb serviciul fiscal, organele vamale, poliția fiscală și alte instanțe.

În Germania se evidențiază două domenii de activitate a poliției fiscale: urmărirea penală și căutarea fiscală. În domeniul urmăririi fiscale, în competențele poliției fiscale intră crimele fiscale care sunt supuse sancțiunilor penale conform legislației fiscale, precum și alte încălcări care nu sunt atât de serioase – încălcări de genul achitării și plății impozitelor.

Prin îndeplinirea obiectivului său inițial – cercetarea crimelor fiscale, colaboratorii poliției fiscale au aceleași drepturi ca și colaboratorii poliției criminale în conformitate cu legislația penală (dreptul la percheziție, confiscarea documentelor, arestul bunurilor, reținerea și privarea de libertate a bănuțului). Colaboratorii poliției fiscale au de asemenea dreptul la vizualizarea documentelor de afaceri, inclusiv contacte, documente bancare, extrase de pe conturi, ceea ce nu i se permite nici chiar poliției criminale. Poliția fiscală este dotată cu dreptul exclusiv de a confisca documentele și de a primi informația necesară practic de la orice instituție de stat sau privată, cu excepția serviciilor speciale. Obiectivele de bază ale poliției fiscale în direcția căutării fiscale – identificarea bazei fiscale prin metoda calculului și identificarea crimelor fiscale necunoscute. Crime fiscale necunoscute sunt cele în care este necunoscut sau contribuabilul, sau circumstanțele care ar putea fi importante pentru impozitare, sau și una și alta. În această categorie intră și cazurile când contribuabilul cunoscut sau necunoscut deține bunuri necunoscute. De cele mai dese ori, în limitele acestor încălcări ajung activitățile companiilor de asigurare, instituțiile creditare, firmele de livrare, angajarea resurselor umane în construcții; activitatea arhitecților și inginerilor care elaborează proiectele de construcții, precum și vânzarea automobilelor, obiectelor de lux prin intermediul anunțurilor codate în presă.

• În SUA, sarcina de colectare a impozitelor federale revine Serviciului venituri interne (Internal Revenue Service - IRS) și Biroului Vamal. Activitatea Serviciului se reglementează prin Codul veniturilor interne. Deși este structură a Ministerului Federal de Finanțe (trezoreriei), IRS totuși dispune de o autonomie comparativă. În cadrul responsabilităților acestuia intră practic toate funcțiile de bază ale administrării impozitelor – de la clarificarea legislației fiscale până la planificarea și verificarea activităților operative. În anul 1998, în cadrul implementării reformei IRS a fost creat Consiliul de Supraveghere, compus din nouă membri. Căndidații a 7 reprezentanți sunt înaintați de președinte și numiți de Congresul SUA. Pe lângă ei în componența Consiliului intră ministrul finanțelor și șeful IRS. Consiliul de supraveghere ține sub control activitatea Serviciului și efectuează supravegherea în ceea ce ține de gestionarea în interiorul Serviciului. În realitate, acesta se ocupă mai mult de problemele strategice ale administrării fiscale. Problemele politicii fiscale și ale legislației fiscale rămân în afara competenței lui. Într-o oarecare măsură, funcțiile Consiliului de Supraveghere corespund cu funcțiile Consiliului de directori al unei corporații comerciale, însă specificul IRS ca organizație, care reprezintă interesele statului și ale societății, nu permite efectuarea unei analogii generale cu administrarea unei organizații comerciale [4, p.150].

La nivel național, Serviciul venituri interne își are oficiul principal (aparatură centrală) în Washington; el îndeplinește un șir de funcții: elaborează programe de activitate operativă (efectuarea verificărilor fiscale, pregătirea sistemului de date, recrutarea și repartizarea personalului pe regiuni în baza analizei volumului de lucru și a obiectivelor setate) pentru direcțiile teritoriale; evaluează implementarea acestor programe; întreține legături cu Congresul, organele fiscale ale statelor și ale țărilor străine, precum și gestionează cele două centre computerizate.

La nivel regional activează șapte direcții regionale (se planifică reducerea numărului acestora până la cinci). Șeful direcției este responsabil pentru activitatea centrelor de deservire a contribuabililor și a oficiilor teritoriale în limitele jurisdicției sale. Secțiile regionale, amplasate în orașele metropole (New York, San Francisco, Cincinnati, Dallas, Philadelphia, Atlanta, Chicago) realizează programele elaborate la nivel național, efectuează coordonarea, gestionarea și controlul activității organelor aferente (centre de deservire a contribuabililor) din regiunea lor. La următorul nivel, mult mai jos, funcționează 63 de secții regionale, care sunt amplasate, de regulă, în orașele mari (fiecare stat are cel puțin un centru de acest gen) [5, p.96].

În SUA, organele fiscale sunt structurate după principiul funcțional. Din punct de vedere organizațional, Serviciul veniturilor interioare este compus luându-se în considerare cele patru direcții prioritare ale administrării fiscale: 1) investițiile și salariul; 2) micul business și antreprenoriatul; 3) businessul mijlociu și afacerile de proporții; 4) scutirile fiscale și întreprinderile de stat. Mai mult ca atât, în structura Serviciului există direcții

care îndeplinesc alte funcții normative și administrative (auxiliare). Acestea le revin și direcțiile: cercetări penale, deservirea contribuabililor (serviciul de avocat fiscal), relații externe, tehnologii informaționale, precum și direcția financiară și serviciul resurselor umane. Pentru coordonarea activității organelor regionale în SUA sunt create diferite asociații profesionale, și anume: Asociația organelor fiscale ale statelor centrale și a inspectorilor fiscali din statele Americii de Nord. Cea mai influentă organizație obștească este Federația organelor fiscale, creată în anul 1937. Federația se ocupă cu pregătirea inspectorilor fiscali, oferă servicii de consultanță, organizează schimb de informație, efectuează cercetări specializate, îndeplinește alte funcții care contribuie la eficientizarea activității participanților la ea. Finanțarea unor așa tipuri de activități este efectuată de obicei din contul membrilor organizației – organele fiscale regionale.

- Un principiu analog de organizare a administrării cu participarea unui organ supraveghetor se practică în **Marea Britanie**. Organul central fiscal al acestei țări este Serviciul venituri interne și taxe vamale, care se supune Trezoreriei Majestății Sale. Acesta a fost creat în anul 2005 pe calea combinării Serviciului de venituri interne și Serviciului de taxe vamale ale Marii Britanii. Cu toate acestea, în calitate de organ de supraveghere activează Consiliul serviciului, care efectuează gestionarea strategică, determină direcția și aprobă planurile de dezvoltare, verifică activitatea organelor fiscale în cadrul standardelor serviciului de stat aprobate.

Construcția unitară a Marii Britanii se reflectă în structura teritorială a Serviciului venituri interne și taxe vamale – aceasta este mai centralizată decât cea din SUA. Subdiviziunile regionale se supun direct oficiului principal și nu au o autonomie de așa nivel, care este caracteristică pentru sistemul fiscal american.

Structura Serviciului venituri interne și taxe vamale al Marii Britanii corespunde în totalitate principiului de specialitate. În structura lui sunt secții responsabile de: administrarea fiscală pentru venit și capital (impozitul pe venit individual, impozitul corporativ, impozitul pentru creșterea de capital etc.); impozite indirecte și ecologice; taxe vamale; contribuția pentru asigurări sociale obligatorii.

- În **Japonia**, distribuirea funcțiilor fiscale poartă un caracter deosebit, ca rezultat al autonomiei parțiale a organelor locale de autoconducere. Conform Constituției țării și Legii cu privire la autoconducerea locală, autoritățile locale au primit dreptul de a stabili și de a scoate unele impozite și taxe pe teritoriul său. Reieșind din aceasta, în anul 1950 a fost aprobată Legea cu privire la impozitarea locală, care a determinat condițiile generale și ordinea de gestionare și administrare a acestor impozite și taxe, precum și regulile aplicării acestora pentru fiecare tip de unitate municipală.

La fel ca și în Marea Britanie, în Japonia administrarea fiscală este efectuată în cadrul unui sistem unic, în fruntea căruia se află un organ semiautonom – Agenția Fiscală Națională, care se supune Ministerului de Finanțe. Agenția dispune de 12 secții regionale și de peste 500 de inspecții care deservește întreprinderile municipale. Însă, comparativ cu Marea Britanie, aici nu există niciun consiliu de supraveghere care ar verifica activitatea serviciului fiscal [6, p.116].

Astfel, nu poate fi identificată o abordare unică sau o tendință clar determinată în ceea ce privește organizarea activității organelor fiscale. În mare parte, structura organelor fiscale este determinată de dezvoltarea istorică, tradițiile și prioritățile de administrare a impozitelor alese de fiecare țară în parte.

Organele fiscale ale Republicii Moldova conlucrează pe larg cu organele altor state cu scopul acordării ajutorului reciproc. În acest sens, Republica Moldova a încheiat numeroase acorduri bilaterale de cooperare cu țările membre ale CSI și cu cele ale Uniunii Europene.

Referințe:

1. БУКИНА, И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах. В: *Мировая экономика и международные отношения*, 2009, №7, с.37.
2. СНІСУ, N. *Налоговое администрирование. Курс лекций*. Кишинэу: Издательство МЭА, 2007.
3. БУКИНА, И. Op. cit., p.39.
4. БУДАКОВ, Д.Д. Основы мирового Налогового кодекса. В: *Финансы*, 1996, №10, с.34.
5. БУКИНА, И. Op. cit., p.39.
6. ХАРЛАМОВ, М.Ф. Методы налогового администрирования в условиях реформирования системы налогообложения. В: *Право и жизнь*, 2012, №114(9).

Prezentat la 03.03.2016