

Corina Gaibu

RESTITUIREA TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ: ANALIZE ȘI SOLUȚII

Policy Brief

Institutul pentru
Dezvoltare și Inițiative
Sociale (IDIS) „Viitorul”

2010





www.viitorul.org

Institutul pentru Dezvoltare și Inițiative Sociale (IDIS) „Viitorul”

POLICY BRIEF

RESTITUIREA TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ: ANALIZE ȘI SOLUȚII

Corina Gaibu
Expert economic IDIS „Viitorul”



Opiniile exprimate aparțin autorului. Nici Administrația IDIS „Viitorul”, și nici Consiliul Administrativ al Institutului pentru Dezvoltare și Inițiative Sociale „Viitorul” nu poartă răspundere pentru estimările și opiniile prezentate în cadrul acestei publicații.

Pentru mai multe informații asupra acestei publicații ori asupra abonamentului de recepționare a publicațiilor editate de către IDIS, vă rugăm să contactați direct Serviciul de Presă și Comunicare Publică al IDIS „Viitorul”. Persoana de contact: Laura Bohanțov - laura.bohantov@viitorul.org. Adresa de contact:

Chișinău, Iacob Hîncu 10/1, 2004, Republica Moldova

Telefon: (373-22) 21 09 32

Fax: (373-22) 24 57 14

www.viitorul.org

Orice utilizare a unor extrase ori opinii ale autorului acestui Studiu trebuie să conțină o referință la IDIS „Viitorul”.



CUPRINS

1. INTRODUCERE	6
2. CADRUL LEGAL.....	8
3. PROCEDURA DE RESTITUIRE A TVA	9
4. REALIZAREA ÎN PRACTICĂ A PROCEDURII DE RESTITUIRE A TVA / PROBLEME ELUCIDATE	10
5. RESTITUIREA TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ ÎN ROMÂNIA	11
6. RESTITUIREA TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ ÎN UCRAINA.....	13
7. ANALIZE	15
8. SOLUȚII, MODIFICĂRI ȘI COMPLETĂRI CARE SE PROPUN A FI OPERATE ÎN LEGISLAȚIA REPUBLICII MOLDOVA	17
9. IMPACT	19
REFERINȚE BIBLIOGRAFICE.....	20

1. INTRODUCERE

Taxa pe valoare adăugată este impozitul indirect asupra căruia se concentrează cea mai mare atenție, atât din partea statului, cât și din partea companiilor private. Administrarea acestuia este un lucru anevoios, migălos, deoarece necesită mult timp și efort atât din partea contribuabililor, cât și a serviciului fiscal (dări de seamă, controale, verificări).

Taxa pe valoare adăugată constituie peste 70% din veniturile fiscale din bugetul de stat. Orice deviere a colectării TVA are un impact direct asupra finanțării cheltuielilor bugetare. Tabelul prezentat mai jos relevă importanța taxei pe valoare adăugată, ponderea acesteia față de alte impozite și taxe colectate de la contribuabili.

Numai în prima jumătate a anului 2009, din totalul de 4 mlrd de lei din impozitele

și taxele percepute la vamă, taxa pe valoare adăugată constituie 2,9 mlrd, adică peste 70% din total. Totodată, se face resimțită și influența crizei asupra activității economice. În 2009, față de aceeași perioadă a 2008, s-au încasat cu circa 30% mai puține impozite și taxe, și respectiv în aceeași proporție s-a modificat și suma percepută a taxei pe valoare adăugată. Scăderea importurilor a determinat în mare măsură scăderea taxei pe valoare adăugată percepută la vamă.

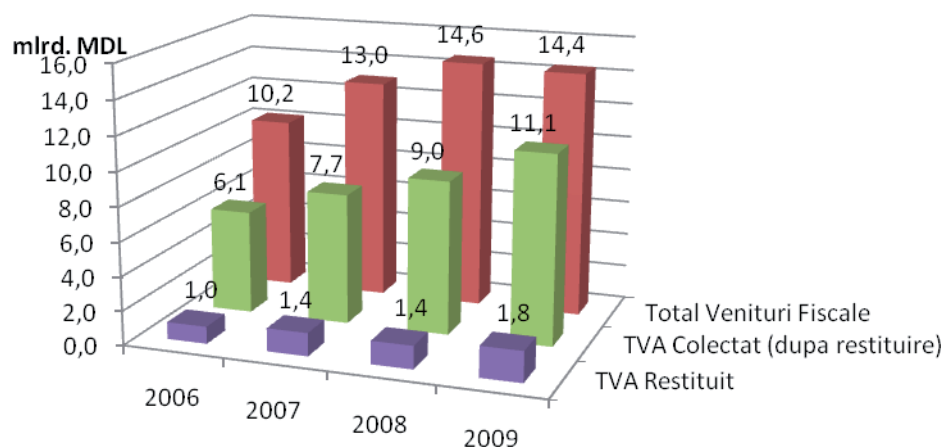
Pe de altă parte, restituirea taxei pe valoare adăugată este un instrument de stimulare financiară a sectorului real al economiei, în special al exportatorilor. În scop de restituire, pentru 2009, au fost prevăzuți bani în buget în sumă de 1,8 mlrd lei.

Tabelul 1: Ritmurile de creștere a drepturilor de import-export percepute pentru ianuarie - iulie a. 2007-2009

Impozite si taxe	Achitat ian- iulie a.2007	Achitat ian- iulie a.2008	Rata creșterii a.2008/ a.2007		Achitat ian- iulie a.2009	Rata creșterii a.2009/ a.2008	
			mii lei	%		mii lei	%
			4=3-2	5=3/2		7=6-3	8=6/3
1	2	3			6		
TVA	3 433 222	4 128 019	694 796	20,2	2 898 640	-1 229 379	-29,8
Accize la mat. vinicole	446	236	-210	-47,1	7	-229	-97,0
Accize la băuturi spirtoase	12 349	19 187	6 838	55,4	11 208	-7 978	-41,6
Accize la vinuri, divinuri	3 389	4 734	1 345	39,7	4 536	-198	-4,2
Accize la bere	24 493	52 733	28 241	115,3	37 239	-15 495	-29,4
Accize la prod. din tutun	27 338	39 228	11 891	43,5	38 011	-1 217	-3,1
Accize la bijuterii	3 985	6 310	2 326	58,4	2 718	-3 592	-56,9
Accize la benzina si mot.	250 273	246 870	-3 403	-1,4	364 522	117 652	47,7
Accize la alte mărfuri	12 554	15 573	3 019	24,1	7 577	-7 996	-51,3
Accize la autoturisme	221 603	335 178	113 575	51,3	217 558	-117 621	-35,1
Accize la prod. petroliere	240	6	-233	-97,4	36	30	468,3
Total accize	556 667	720 056	163 388	29,4	683 411	-36 644	-5,1
Taxe vamale	308 807	443 970	135 163	43,8	339 295	-104 675	-23,6
Proceduri vamale	130 635	152 980	22 345	17,1	103 982	-48 998	-32,0
Taxe speciale	577	17 576	16 999	2 945,0	691	-16 885	-96,1
Amenzi aplicate de Vama	1 979	1 502	-478	-24,1	2 660	1 159	77,2
Total	4 431 888	5 464 102	1 195 603	23,3	4 028 681	-1 435 422	-26,3

Sursa: Serviciul Vamal

Figura 1. Evoluția veniturilor fiscale în anii 2006-2009, mlrd lei



Sursa: Legea bugetului pe anii 2006, 2007, 2008, 2009

Figura 1 ilustrează importanța majoră a taxei pe valoare adăugată în totalul veniturilor fiscale ale statului, ponderea acesteia fiind de peste 70%.

Datoriile actuale ale statului față de agenții economici constituie circa 100 mln lei.

Numărul agenților economici așteaptă să li se restituie TVA este de peste 100.

Topul companiilor cu sumele cele mai mari, cărora nu li s-a restituit taxa pe valoare adăugată este prezentat în tabelul de mai jos:

Tabelul 2: Topul a 15 companii în așteptarea restituirii TVA

Denumirea agentului economic
I.M. SUDZUCKER-MOLDOVA S.A.
PORTUL FLUVIAL UNGHENI I.S.
I.C.S. DRA DRAEXLMAIER AUTOMOTIVE S.R.L.
AGRO-SZM S.R.L.
I.M. INTERTRANSCORD S.R.L.
METALFEROS S.A.
TRAME-TRANS S.R.L.
MOLDATSA I.S.
I.M. KELLEY GRAINS IMPEX S.R.L.
COMBIFURAJ-VULCANESTI S.A.
ARBOMAX S.R.L.
S.C. ADD-PRODUCTION S.R.L.
I.M. MANDRA S.R.L.
I.M. EUROSALVIA S.R.L.
I.C.S. OILTECH S.R.L.

Față de aceste 15 companii statul datorează în total circa 50 mil lei.

2. CADRUL LEGAL

Restituirea TVA este efectuată de Inspectoratul Fiscal Principal de Stat (IFPS). Regulile de joc sunt reglementate de Codul fiscal, Legile anuale ale bugetului de stat, hotărâri de guvern, instrucțiuni și scrisori ale Ministerului Finanțelor și ale Inspectoratului Fiscal Principal de Stat.

În art 101, alin 1, din Codul Fiscal¹ se stabilește **modul de calcul** a TVA, care se determină ca diferență dintre sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate de către consumatori pentru mărfurile, serviciile livrate lor și sumele TVA achitate sau ce urmează a fi achitate furnizorilor la momentul procurării valorilor materiale, serviciilor (inclusiv TVA la valorile materiale importate) folosite pentru desfășurarea activității de întreprinzător în perioada fiscală respectivă, ținându-se cont de dreptul de trecere în cont, conform art.102.

În conformitate cu art. 101, alin 2, din Codul Fiscal, se stabilește că dacă suma TVA achitată sau ce urmează a fi achitată furnizorului la procurarea valorilor materiale, serviciilor depășește suma TVA primită sau care urmează să fie primită de la consumatori pentru mărfurile, serviciile livrate, diferența se raportează în următoarea perioadă fiscală și devine o parte a sumei TVA, ce urmează a fi achitată pe valorile materiale, serviciile procurate în această perioadă.

Art.104, alin 1 stabilește **cota zero** la TVA pentru livrările de mărfuri, servicii **pentru export** și toate tipurile de transporturi internaționale de mărfuri (inclusiv de expediție) și pasageri.

În conformitate cu art. 101, alin.5, din Codul Fiscal, dacă depășirea sumei TVA la valorile materiale, serviciile procurate se datorează faptului că subiectul impozabil a efectuat o livrare care se impozitează la cota zero, **acesta are dreptul la restituirea** sumei cu care a fost depășită TVA la valorile materiale, serviciile procurate achitată prin intermediul contului bancar și/sau al stingerii sumelor din contul restituirii impozitelor, în limitele cotei-standard a TVA, înmulțite cu valoarea livrării, ce se impozitează la cota zero.

Restituirea TVA se efectuează în contul stingerii datoriilor agenților economici (sau ale creditorilor lor) față de bugetul public național, cu excepția obligațiilor fiscale administrate de organele vamale, iar în lipsa datoriilor – la contul bancar al agentului economic.

Codul Fiscal prevede doar **termenul de restituire - 45 zile** de la data depunerii cererii. **Modalitatea de restituire** este lăsată **la discreția guvernului** (Cod Fiscal, art.101, alin.5). Astfel, procedura detaliată de restituire a TVA este descrisă în Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin HG nr. 287 din 11.03.2008².

Este de menționat faptul că Instrucțiunea nr. 188 din 17.11.2005 *privind restituirea sumelor taxei pe valoare adăugată*³ nu a fost abrogată și poate fi interpretată. Conform instrucțiunii date, contribuabilii sunt repartizați pe grupe de credibilitate:

Grupa	Descriere	Criterii
Grupa I	Subiecți impozabili cu grad înalt de credibilitate;	<ul style="list-style-type: none">• Minimum 3 ani de activitate• Lipsa restanțelor la buget• Onorarea în termen a obligațiilor fiscale• A beneficiat de restituirea TVA de cel puțin doua ori în ultimul an• Deține titlul de cel mai bun contribuabil al anului
Grupa II	Subiecți impozabili cu grad mediu de credibilitate;	<ul style="list-style-type: none">• Minimum 2 ani de activitate• Lipsa restanțelor la buget• Onorarea în termen a obligațiilor fiscale• A beneficiat de restituirea TVA de cel puțin două ori în ultimul an
Grupa III	Subiecți impozabili cu grad mic de credibilitate	<ul style="list-style-type: none">• Subiecții impozabili, înregistrați ca plătitori de TVA, care nu corespund criteriilor Grupelor I și II sunt atribuiți la grupa III de credibilitate

1 Monitorul Oficial nr.62/522 din 18.09.1997 cu modificările și completările ulterioare

2 Monitorul Oficial nr. 57-60/363 din 21.03.2008.
3 Monitorul Oficial nr. 1-4/1 din 06.01.2006.

3. PROCEDURA

Procedura stabilită de Guvern este suficient de complexă. Deoarece cel mai important subiect al restituirii TVA sunt exportatorii, vom analiza procedura pentru această categorie de agenți economici.

1. Pentru ca să nu fie efectuat controlul tematic la fiecare cerere de restituire, agentul economic trebuie să corespundă simultan următoarelor criterii:

1) subiectul impozabil desfășoară activitatea cel puțin 2 ani;

2) subiectul impozabil a beneficiat de restituirea TVA cel puțin de două ori și de la data ultimei restituirii TVA a trecut cel mult 1 an calendaristic;

3) în cadrul ultimului control tematic privind restituirea TVA suma impozitului spre restituire, confirmată de către organul fiscal, corespunde sumei declarate de către plătitor;

4) în cadrul ultimului control fiscal, sumele impozitelor, taxelor, contribuțiilor de asigurări sociale de stat obligatorii și primelor de asigurare obligatorie de asistență medicală calculate de organul fiscal nu depășeau 1% din valoarea totală a livrărilor efectuate în perioadele fiscale controlate.

2. Ulterior, este cerută lista de documente.

Contribuabilul depune cererea de restituire la Inspectoratul Fiscal, și adițional prezintă la control următoarele documente:

1) declarațiile privind TVA din care rezultă suma ce urmează a fi restituită;

2) registrele de evidență a livrărilor și procurărilor, în care sunt înregistrate operațiunile de livrare și procurare;

3) suplimentar, se prezintă:

- pentru livrări de mărfuri și servicii la export:

a) copia contractului în baza căruia a fost efectuat exportul de mărfuri și/sau servicii;

b) factura comercială (invoice);

c) declarația vamală de export al mărfurilor, inclusiv al mărfurilor supuse prelucrării, cu însemnările organelor vamale;

d) documentul de transport internațional al mărfurilor (copie), ce confirmă recepționarea mărfurilor de către destinatar, cu aplicarea ștampilelor organelor vamale (cel puțin al unui stat limitrof Republicii Moldova) ce atestă transportarea mărfurilor în afara teritoriului vamal al republicii/țării, indiferent de condițiile de livrare Incoterms. Pentru mărfurile expediate prin mijloacele de transport aerian se prezintă factura de expediție avia, confirmată de organul vamal. La expedierea mărfurilor prin intermediul poștei, se prezintă documentele ce confirmă expedierea lor, conform Legii poștei nr.463-XIII din 18 mai 1995. La livrarea mărfurilor la export prin intermediul poștei se prezintă următoarele documente ce confirmă expedierea lor:

e) bonul poștal privind achitarea serviciilor și/sau factura de expediție – la expedierea bunului;

f) bonul poștal privind achitarea serviciilor și copia devizei de forma F.103 cu ștampila Serviciului poștal și a Serviciului Vamal – la expedierea unei cantități mari de bunuri prin trimiterile poștale internaționale.

g) în cazul exportului de servicii, legate de livrarea bunurilor materiale, suplimentar se prezintă și documente ce atestă transportarea bunurilor materiale în cauză în afara teritoriului vamal al Republicii Moldova.

h) în cazul exportului de servicii, este necesară prezentarea confirmării scrise în original de la beneficiarul serviciilor exportate (în caz de necesitate, se prezintă traducerea autentificată de notar) și documentele de plată ce confirmă achitarea serviciului;

i) confirmarea Serviciului Vamal privind veridicitatea operațiunilor de export declarate în vamă, efectuate de subiectul impozabil;

3. Urmează controlul tematic din partea organelor fiscale, în baza căruia este luată decizia de restituire a TVA.

4. REALIZAREA ÎN PRACTICĂ A PROCEDURII / PROBLEME ELUCIDATE

Am chestionat o serie de agenți economici exportatori referitor la restituirea TVA la solicitarea lor. Problemele majore la restituirea TVA pot fi divizate astfel:

1. **Lista de documente** solicitată este prea mare, majoritatea considerând că parțial informația privind exportul ar putea să fie verificată de organele fiscale printr-un sistem electronic unit cu cel de la vamă, fără ca să le mai fie cerute actele de export.

Totodată, documentul de transport internațional se cere în original, pe când în regulamentul este indicată necesitatea prezentării copiei acestui document. Adicional, exemplarul care rămâne la exportator în urma livrării de marfă nu conține ștampila statului limitrof Republicii Moldova. Acesta conține ștampilele expeditorului, vămii RM și cea a transportatorului. Această cerință solicitată de o serie de angajați ai Inspectoratului fiscal constituie o barieră cel puțin stranie la restituirea TVA către agenții economici.

2. **Rigorile exagerate ale inspectorilor**, cum ar fi de exemplu vizibilitatea incompletă a ștampilei aplicate pe documente se finalizează cu refuzul organelor fiscale de a restitui impozitul. Controlul fiscal se soldează adesea cu aplicări de amenzi. În consecință, agentul economic, cunoscând riscul unor amenzi potențiale, nu mai consideră recuperarea TVA atât de atractivă ca facilitate. Datorită procedurilor anevoioase, resurselor umane și de timp consumate și incertitudinii sumei și termenilor de recuperare, agenții economici evită pe cât este posibil procedura dată.

3. **Termenii de recuperare a banilor** (suma integrală sau parțială) sunt încălțați. Ast-

fel, din momentul depunerii cererii de restituire, în mediu, banii ajung în contul de decontare a companiei timp de 3 luni, contrar prevederilor Codului Fiscal prin care s-a stabilit termenul limită de 45 de zile.

4. **În cazul în care** aceeași companie efectuează atât exporturi, cât și importuri, taxele pentru aceste operațiuni nu se pot compensa reciproc. La exportul de mărfuri și servicii, agentul economic obține dreptul de a restitui TVA, iar la import este obligat să achite acest impozit. La momentul actual nu se permite trecerea obligațiilor fiscale în contul obligațiilor de import.

5. **Pentru restituirea TVA** se solicită în unele cazuri demonstrarea lipsei/existenței datoriei față de stat. Pentru aceasta companiile obțin fișa contribuabilului de la serviciul fiscal. Atunci când compania deține subdiviziuni în teritoriu, evidența impozitelor locale este ținută de inspectoratele teritoriale, iar contribuabilul trebuie să prezinte fișele respective de la fiecare serviciu fiscal din teritoriu. În Chișinău nu este posibil de obținut acest document pentru toate subdiviziunile teritoriale.

Adicional, companiile trebuie să prezinte și certificatul privind lipsa/existența datoriei față de bugetul asigurărilor sociale de stat. Această informație există deja la serviciul fiscal.

Din cauza obstacolelor descrise mai sus în lucrul cu autoritățile fiscale, companiile evită orice fel de întâlnire cu organele fiscale. Acestea apelează la restituirea TVA doar dacă sumele sunt semnificative pentru activitatea întreprinderii.

5. RESTITUIREA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN ROMÂNIA

În România, reglementările aplicării TVA sunt stipulate în Codul Fiscal prin Legea nr.571/2003, Ordine și Instrucțiuni ale Ministerului Finanțelor Publice.

Administrarea TVA este de competența Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) și unitățile subordonate acesteia.

Conform articolului 140, alin. (1), din Codul Fiscal, **cota standard a TVA este de 19%** și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduse. Anumitor livrări le sunt aplicate cote reduse de 9% și 5%.

În conformitate cu articolul 143 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, este stipulată TVA aplicată în cazul **exporturilor de mărfuri și servicii**. Acestea sunt **scutite de taxa pe valoare adăugată**:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de alta persoană în contul său;

- prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia;

Art. 143 alin (3) din Codul Fiscal prevede că prin **ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc**, acolo unde este cazul, **documentele necesare** pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1)

și (2) și, după caz, **procedura** și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Potrivit OMEF (Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor) nr. 1.857 din 1 noiembrie 2007⁴ se aprobă Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare. Astfel, perioada de depunere a declarației TVA diferă în funcție de cifra de afaceri anuală după cum urmează:

Perioada	Cifra de afaceri, EUR
Lunar	mai mult de 100 000
Trimestrial	până la 100 000
Semestrial	persoanele impozabile pentru care organul fiscal competent a aprobat ca perioada fiscală semestrul calendaristic
Anual	persoanele impozabile pentru care organul fiscal competent a aprobat ca perioada fiscală anul calendaristic

Deconturile (declarațiile) cu sume negative cu opțiune de rambursare se înregistrează în evidența pe plătitor într-o fișă separată, numită “Sume de rambursat”. Acestea (deconturile) se transmit zilnic, pe baza “Notei de predare-primire”, la Compartimentul de analiza a deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, în vederea efectuării analizei de risc.

În organele fiscale există compartimentul de analiză de risc (de specialitate), care analizează solicitările de rambursare, în vederea soluționării. Acest compartiment se ocupă de încadrarea fiecărei persoane impozabile într-o categorie de risc

⁴ Monitorul Oficial nr. 785 din 20 noiembrie 2007 (România)

fiscal, în funcție de comportamentul său fiscal, precum și în funcție de riscul pe care aceasta îl prezintă pentru administrația fiscală. Repartizarea pe categorii se face având în vedere raportările contabile, deconturile de TVA și modul de îndeplinire a obligațiilor fiscale în perioada de referință.

Deconturile cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare se soluționează, în funcție de gradul de risc fiscal pe care îl prezintă fiecare persoana impozabilă, astfel:

Risc fiscal		Acțiunile organelor fiscale și acte emise	
Mic	Sistemul va genera în mod automat proiectul deciziei de rambursare a TVA	Proiectul deciziei se întocmește în două exemplare, se verifică și se vizează de șeful compartimentului de specialitate	Proiectul se înaintează, spre aprobare conducătorului unității fiscale
Mediu	Efectuarea analizei documentare	Se întocmește referatul pentru analiza documentară	Se emite proiectul deciziei de rambursare a TVA, după care se înaintează, spre aprobare conducătorului unității fiscale
Mare	Inspecție fiscală anticipată	Se întocmește raportul de inspecție fiscală, apoi se întocmește decizia privind nemodificarea bazei de impunere	Decizia de rambursare a TVA se emite de către compartimentul de specialitate

Deconturile de TVA se prelucrează și se analizează în ordinea cronologica a înregistrării lor la organul fiscal.

Pentru efectuarea **analizei documentare**, compartimentul de specialitate solicită persoanei impozabile să prezinte:

- registrele de vânzări și de cumpărări;
- balanțele de verificare;
- contracte comerciale, facturi și documente vamale care să ateste exportul efectuat;
- documente care să ateste efectuarea unei investiții, precum și alte documente din care să rezulte suma solicitată la rambursare;
- orice alte documente pe care organul fiscal le consideră necesare pentru justificarea rambursării.

Pentru contribuabilii mari și mijlocii, precum și **pentru persoanele impozabile care desfășoară activități de export, rambursarea se**

acordă cu inspecție fiscală ulterioară, cu excepția cazurilor care prezintă risc fiscal mare, când rambursarea se acordă în urma inspecției fiscale anticipate. În categoria contribuabililor mari și mijlocii se includ contribuabilii care au înregistrat cifra de afaceri în situațiile financiare încheiate la 31 decembrie a anului precedent peste 70 milioane RON și respectiv cifra de afaceri între 6,7 milioane și 70 milioane RON.

Potrivit OMEF nr. 1.857 din 1 noiembrie 2007 precum și Codului de procedură fiscală adoptat prin Ordonanța Guvernului nr.

92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, solicitările de rambursare se **soluționează**, în ordinea cronologica a înregistrării lor la organul fiscal, în **termen de maximum 45 de zile** calendaristice de la data depunerii decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare

În situațiile în care pentru soluționarea cererii de restituire sunt necesare informații suplimentare, termenul de soluționare se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor respective, potrivit aceluiași act normativ.

6. RESTITUIREA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN UCRAINA

În Ucraina taxa pe valoare adăugată este reglementată prin Codul Fiscal, Legea Ucrainei N 168/97-BP din 03.04.1997 cu modificările ulterioare.

Conform articolului 157 din Codul Fiscal, **exportul** de bunuri și servicii se impozitează cu **TVA la cota zero**.

Conform 7.7.1 din Legea Ucrainei N 168/97-BP din 03.04.1997 cu modificările ulterioare, sumele impozitului care urmează a fi achitate la buget sau restituite din buget, se determină ca diferența dintre suma totală a obligațiunilor fiscale apărute în rezultatul livrării mărfurilor (prestării serviciilor) în perioada de raportare și suma creditului fiscal în perioada de raportare. Prin „credit fiscal” se înțelege suma cu care plătitorul TVA are dreptul la deduceri în perioada de raportare stabilită prin legea menționată. Perioada de raportare – perioada pentru care plătitorul impozitului este obligat să efectueze calcularea sumelor TVA și să le achite la buget).

În conformitate cu art. 7.7.2 al aceleiași legi, în cazul în care conform rezultatelor perioadei de raportare suma care urmează a fi achitată constituie o valoare negativă, aceasta suma urmează a fi restituită plătitorului TVA din bugetul de stat în luna următoare după depunerea declarației cu privire la TVA.

În conformitate cu art. 7.7.3. din legea numită, contribuabilul poate indica decizia de restituire a TVA din buget în declarația TVA pentru perioada de raportare depusă. Aceasta va constitui temei pentru inițierea procedurii de restituire.

Restituirea TVA se efectuează prin transferarea sumelor bănești care urmează a fi re-

stituite pe contul bancar al plătitorului sau prin eliberarea cecului trezorial, care este acceptat pentru achitare imediată de către oricare instituție bancară.

Pentru restituirea TVA contribuabilul trebuie să depună la organele fiscale, pe lângă declarația TVA, cererea de restituire la care se anexează:

- Calculul sumei TVA de restituit de la buget
- Declarația vamală, care confirmă că marfa a fost exportată în afara țării, în conformitate cu legislația vamală a Ucrainei.
- Copiile dispozițiilor de plată, confirmate prin ștampila băncii, privind transferul de către plătitorul TVA – exportator, a mijloacelor bănești în folosul altui plătitor TVA pentru achitarea mărții (serviciilor, lucrărilor), cu trecerea în cont a TVA achitate.

În termen de 5 zile de la depunerea cererii de restituire, declarația TVA aferentă perioadei de restituit se înaintează de către contribuabil la trezoreria de stat pentru înregistrare.

În termen de 30 zile după depunerea declarației TVA, autoritatea fiscală efectuează controlul documentar fără a se deplasa la agentul economic. În cazul în care există suficiente motive pentru a crede că quantumul TVA de restituit a fost calculat cu încălcarea legislației fiscale, autoritatea fiscală are dreptul, în aceeași perioadă de 30 de zile, să efectueze verificarea cu deplasarea la

agentul economic, pentru a determina fiabilitatea calculelor de restituirea TVA.

În următoarele 5 zile după control, organele fiscale sunt obligate să emită decizia de restituire. Ulterior, în decursul următoarelor 5 zile, agentul economic urmează să primească mijloacele bănești la contul de decontare.

Sursa de plată a sumelor TVA sunt veniturile generale ale bugetului de stat din Ucraina. Se interzice de a limita sau condiționa restituirea TVA pe motivul prezenței sau lipsei veniturilor provenite din această taxă în unele regiuni din Ucraina.

În Ucraina declarația cu privire la TVA se prezintă (la alegerea contribuabilului) lunar sau trimestrial.

Astfel, condițiile pentru a primi restituirea TVA ca rezultat al exportului de mărfuri (lucrări, servicii) sunt următoarele:

- 1) plătitorul TVA efectuează operațiuni de export a mărfurilor (lucrărilor, serviciilor) în afara teritoriului vamal al Ucrainei;
- 2) exportatorul depune declarația TVA pentru perioada raportată la organele fiscale;
- 3) la declarație anexează:
 - a) cererea de restituire TVA;
 - b) calculul sumei TVA care urmează a fi restituită;
 - c) pentru confirmarea operațiilor de export:
pentru mărfuri – declarația vamală de model prestabilit, care

confirmă scoaterea mărfii în afara țării;

pentru lucrări (servicii prestate)
– un document ce confirmă trecerea dreptului de proprietate asupra lucrărilor/serviciilor prestate în afara Ucrainei.

- b) pentru confirmarea achitărilor bănești cu furnizorii pentru mărfuri (servicii prestate):

pentru mărfuri (servicii prestate) procurate pe teritoriul Ucrainei

– copiile ordinelor bancare de plată (sau extrasul bancar) confirmate de către bancă, efectuate în perioada de raportare (de la prima zi a lunii până la ziua în care a fost prezentat calculul sumei care urmează a fi restituită) și care confirmă transferul mijloacelor bănești pe conturile plătitorului TVA de la care au fost procurate mărfurile (serviciile);

pentru mărfurile anterior importate pe teritoriul Ucrainei – declarația vamală de import, întocmită în conformitate cu prevederile legislației.

Potrivit Legii Ucrainei N 168/97-BP din 03.04.1997 cu modificările și completările ulterioare, **restituirea taxei pe valoarea adăugată** nu ar trebui să dureze mai mult de **termenul de 40 de zile** de la data înregistrării cererii.

7. ANALIZE

Dacă analizăm întregul proces de restituire a TVA, vom constata că costul administrării business-ului privat este afectat din această cauză. Din cauza că impozitul nu este restituit, sau nu este restituit în timp util, companiile care au de recuperat sume considerabile a taxei pe valoare adăugată de la stat, sunt nevoite să apeleze la creditare, proces dificil și scump în Republica Moldova, luând în considerație costul resurselor creditare în ultimii ani. Aici restituirea taxei pe valoare adăugată nu își exercită funcțiile de factor stimulator al exportului, precum a fost inițial gândită. Iar, costul producției crește proporțional cu costul finanțării și produsele autohtone devin necompetitive pe piețele externe, unde sunt supuse imediat taxării, din momentul trecerii vămii.

Esența controlului organelor fiscale este formată din două componente.

În primul rând, companiile trebuie să confirme **statutul său de exportator**. Exportatorii diferă de celelalte companii doar prin faptul că pot face livrări la cota zero. Ei sunt supuși unor verificări riguroase, însă, de fapt, o potențială majorare nelegitimă de export nu aduce nici un avantaj economic companiei. Statul, pentru o valoare de export mai mare, nu are nici o creștere de obligațiune de rambursare către agentul economic.

În cazul componentei doi – agentul economic trebuie să confirme **deducerile TVA** – care efectiv și determină mărimea rambursării TVA. Majorarea frauduloasă a cheltuielilor, în special în procesul implicării firmelor fantomă, determină creșterea valorii deductibile a TVA, în cazul exportatorilor – restituirea TVA. Mecanismul e identic pentru orice companie cu sau fără

statut de exportator. Deducerile TVA aferente procurărilor o fac toate companiile înregistrate ca plătitor de TVA. Riscul majorării procurărilor prin intermediul firmelor fantome și diminuării volumului TVA încasat de către stat există la orice companie cu rea voință, nu neapărat exportatoare. Dauna provocată statului este absolut egală indiferent de faptul dacă agentul economic este exportator sau nu. De aceea, în combaterea fraudelor legate de firme fantomă, care contribuie la eliberarea de facturi ce pot fi incluse la procurări, necesită mecanisme de control universale, aplicate tuturor agenților economici și nu orientate doar la agenții exportatori, aceasta în final fiind o „discriminare” ce aduc efecte negative întregii economii. În combaterea fenomenului dat trebuie să fie elaborat un mecanism mai eficient cu implicarea mai multor structuri de stat și cu o coordonare impecabilă între acestea.

În lipsa unui astfel de mecanism de control universal, o atare verificare poate fi efectuată prin controlul existenței și veridicității datelor din registrele de evidență a livrărilor și procurărilor prezentate de exportator, în care sunt înscrise operațiunile de livrare și procurare. Acest control necesită a fi efectuat de organele fiscale pe intern, verificând datele din registre privind facturile fiscale înscrise, fără implicarea contribuabilului sau efectuării unui control în teren apriori restituirii TVA. Controlul dat se recomandă a fi limitat la posibilitatea de verificare a numerelor facturilor fiscale indicate în registrul prezentat de agentul economic, apartenența numerelor date contrașențelor înregistrați și verificarea contrașențelor, dacă sunt sau nu în listele negre de companii fantomă. Doar în cazul în care se depistează neregularități la capitolele date, este necesară orga-

nizarea unei verificări în teren.

Pe de altă parte, investitorii străini, analizând și făcând investigații privind modalitatea de restituire a TVA, vor fi descurajați să investească în țara noastră, pentru că, de regulă, producția acestora este orientată spre export pe alte piețe, unde poate fi obținut efectul de scară. Din motivele descrise mai sus și din cauza impredictibilității acțiunilor statului, agentul economic nu poate miza pe un termen ferm de restituire a sumei TVA. În consecință, aceste surse de finanțare nu pot fi incluse în cash flow-ul planului de afaceri al companiei exportatoare, fiind privite mai curând ca un bonus hazardat.

La scară macroeconomică, aceste efecte negative influențează și durata circuitului economic. În Republica Moldova, din cauza barierelor birocratice, acesta este extrem de lent și în consecință valoarea adăugată se formează mai greu.

Este de menționat că în rezultatul analizei legislației în domeniul dat al țărilor vecine, mecanismul dat s-a dovedit a avea proceduri mai standardizate și mai clare față de agentul economic exportator. În Ucraina e de menționat faptul că mijloacele bănești se rambursează direct în contul de decontare, iar restituirea TVA este o destinație prioritară pentru bugetul național. În cazul în care sumele acumulate nu sunt suficiente, diferența se acoperă din alte surse bugetare, ceea ce asigură restituirea TVA la timp și lipsa datoriilor statului față de agenții economici. Termenii de examinare de asemenea sunt mai restrânși: decizia de restituire a TVA este obligatoriu pentru instituțiile de stat abilitate să fie luată timp de 30 de zile.

Pentru România, sunt valabile:

- a) avantajul implementării unui sistem informatic avansat în cadrul organelor fiscale, care, după caz, generează automat decizii de restituire a TVA;
- b) lipsa comisiei la emitere a deciziei de restituire, care asigură restituirea TVA în termenii stabiliți de legislație;
- c) practicarea verificării informației necesare cu alte instituții de stat (de exemplu, vama) fără implicarea contribuabilului;
- d) exportatorilor cu tradiții rambursarea se acorda cu inspecție fiscală ulterioară.

În Republica Moldova, restituirea TVA este privită de autorități ca fiind o cheltuială ce va trebui să o suporte. În realitate, aceasta nu este decât o acțiune de rambursare a banilor deja încasați de la companiile private.

Actualmente, un atare sistem regulativ, care stabilește raportul de relații între stat și agenții economici suprabirocratizat, generează o stare tensionată, antagonizată a agenților economici față de instituțiile statale. Asistăm la o luptă dintre organele de stat și companiile private, în care ultimele trebuie mereu să demonstreze că nu sunt infractori. Este un sistem de care depinde în mare măsură mersul economiei în general, iar duritatea excesivă nu face decât să îi descurajeze pe exportatori.

8. SOLUȚII, MODIFICĂRI ȘI COMPLETĂRI CARE SE PROPUN A FI OPERATE ÎN LEGISLAȚIA REPUBLICII MOLDOVA

1. În condițiile insuficienței de resurse la buget, agenților economici li se restituie TVA din ce în ce mai greu. Este incorect ca unii agenți economici să aștepte luni în șir până primesc mijloacele restituite, în timp ce altora li se rambursează exact în termenul stabilit. O soluție optimă în acest caz ar fi **restituirea TVA pe principiul FIFO**, adică primul intrat-primul ieșit, ceea ce ar crea un fair play între agenții economici.

2. Luând în considerație că bazele electronice sunt create și informația în formă digitală este prezentă, este o risipă de resurse și timp, neimplementarea **verificării electronice a informației necesare la restituirea TVA**, agentul economic fiind obligat să prezinte cererea și doar documentele cu datele care nu există în format electronic.

3. Termenul de 45 de zile este exagerat, costul resurselor financiare pentru acoperirea acestui decalaj de mijloace bănești este suficient de important pentru agentul economic. Mai mult ca atât, în cazul depășirii termenului dat, confirmat și din practică, costul dat nu este deloc ignorabil. Un termen **rezonabil ar fi 15 zile** lucrătoare din data depunerii cererii de restituire TVA.

4. Este necesar să fie trecute obligațiile fiscale în contul obligațiilor de import în cazul în care aceeași companie efectuează atât exporturi cât și importuri. Prin interpelarea (electronică) Inspectoratului Fiscal, Serviciul Vamal poate verifica suma ce urmează a fi restituită agentului

economic exportator, din care se deduce TVA la import.

5. Pentru aducerea actelor normative în vigoare la normalitate, este necesară **abrogarea Instrucțiunii nr. 188 din 17.11.2005 privind restituirea sumelor taxei pe valoare adăugată**.

6. În consecință, va fi necesară modificarea spre simplificarea procedurii privind restituirea sumelor taxei pe valoarea adăugată.

Se propune operarea următoarelor **modificări în Codul Fiscal**:

a. Art. 101 alin (5) al Codului Fiscal:

sintagma „într-un termen care nu depășește 45 de zile” se înlocuiește cu sintagma „într-un termen care nu depășește 15 zile lucrătoare”.

după cuvintele „într-un termen care nu depășește 15 de zile” se completează cu sintagma „din momentul depunerii cererii de restituire a TVA”.

sintagma „cu excepția obligațiilor fiscale administrate de organele vamale” se exclude.

b. După art. 101¹ al Codului Fiscal se introduce un articol nou – nr. 101² „Restituirea taxei pe valoarea adăugată la mărfurile și serviciile exportate” cu următorul conținut:

(1) Organul fiscal este obligat să restituie taxa pe valoarea adăugată exportatorilor de mărfuri și servicii care au dreptul la asemenea restituire.

(2) Temei pentru obținerea restituirii

TVA sunt cererea de restituire a TVA și documentele enumerate la alin (3) al prezentului articol.

(3) Contribuabilul care solicită restituirea taxei pe valoarea adăugată la mărfurile și serviciile exportate urmează să prezinte la organul fiscal teritorial, împreună cu cererea de restituire a TVA, următoarele documente:

- a) declarația TVA pentru perioada aferentă restituirii;
- b) declarația vamală care confirmă faptul exportului mărfurilor de pe teritoriul Republicii Moldova sau actul de predare-primire a lucrărilor (sau alt document) care confirmă exportul de servicii;
- c) copiile documentelor bancare de plată confirmate prin autentificare de către bancă, care confirmă achitarea mărfurilor sau serviciilor exportate;
- d) registrele de evidență a livrărilor și procurărilor, în care sunt înregistrate operațiunile de livrare și procurare.

(4) Restituirea se efectuează prin transferul mijloacelor bănești de pe contul bugetar la contul bancar al contribuabilului sau la cererea contribuabilului sumele pot fi transferate pe alte conturi bugetare pentru stingerea altor datorii existente față de buget.

(5) Sumele care nu au fost restituite contribuabilului în termenul prevăzut de art.101 alin (5) al prezentului Cod se consideră restanță bugetară. La suma restanței bugetare se calculează penalități pe toată perioada de timp cât există restanța în mărimea stipulată de art.228 alin (3) din prezentul Cod.

Adițional, este necesar de ajustat și Regulamentul privind restituirea taxei pe valoarea adăugată aprobat prin HG nr. 287 din 11.03.2008. Se propune operarea următoarelor **modificări în acest Regulament:**

- a. La alin (3) din Regulament după cuvintele „articolul 101¹ din Codul fiscal” se completează cu cuvintele „articolul 101² din Codul fiscal”
- b. La alin (12) se include la sfârșitul alineatului sintagma ”până la sau după expirarea termenului de restituire” .
- c. Se include un alineat nou (12¹) cu următorul conținut „Informația deținută de alte organe, necesară pentru efectuarea verificării veridicității informației prezentate de contribuabil, este solicitată direct de la organele în competența cărora intră înregistrarea și/sau evidența informației date, fără implicarea contribuabilului”
- d. La alin (15) sintagma „termenul de restituire este de 45 zile” se înlocuiește cu sintagma „termenul de restituire este de 15 zile”
- e. La alin. (20) sintagma „în termen de 45 de zile” se înlocuiește cu sintagma „în termen de 15 de zile”. Tot aici, cuvintele „37 de zile din acest termen sînt destinate pentru efectuarea controlului și adoptarea deciziei de restituire, celelalte 8 zile – pentru efectuarea restituirii efective” se exclud.
- f. La alin. (24) se exclude pct 3.subpct 1, d, i.



9. IMPACT

Regulile de joc simplificate vor determina agenții economice să privească autoritățile nu ca factor de risc, ci ca un partener care oferă o oportunitate de creștere durabilă, predictibil și respectiv cu o siguranță suficientă pentru a fi incluse în planurile de afaceri, factor care este critic pentru atragerea investitorilor străini, care în cea mai mare parte se orientează spre exportul producției rezultate din investiție.

Procedurile simplificate de export vor facilita extinderea activității comerciale peste hota-

rele țării și, în consecință, le vor permite să beneficieze de efectul de scară și de costuri mai reduse de producere.

Creșterea exporturilor este unul din factorii critici pentru o creștere durabilă a economiei naționale. Acesta este unul din puținii indicatori macroeconomici a cărui creștere nu poate avea influențe negative asupra economiei naționale. Continuarea nerambursării în timp util a taxei pe valoare adăugată către companiile private va afecta profund potențialul de dezvoltare a sectorului real.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

- Codul fiscal al Republicii Moldova adoptat prin Legea nr.1163-XIII din 24.04.97, publicat în Monitorul Oficial nr.62/522 din 18.09.1997 cu modificările și completările ulterioare;
- HG nr. 287 din 11.03.2008 publicat în Monitorul Oficial nr. 57-60/363 din 21.03.2008;
- Instrucțiunea nr. 188 din 17.11.2005 privind restituirea sumelor taxei pe valoare adăugată, publicat în Monitorul Oficial nr. 1-4/1 din 06.01.2006;
- Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (România);
- Ordin nr. 1.857 din 1 noiembrie 2007, publicat în Monitorul Oficial nr. 785 din 20 noiembrie 2007 (România)
- Codului de procedură fiscală adoptat prin Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (România);
- Legea Ucrainei cu privire la taxa pe valoarea adaugata nr. 168/97-BP din 03.04.1997;
- Codul Fiscal (Ucraina);
- Teodor Bordei, Studiu comparativ de legislație „Restituirea taxei pe valoarea adaugată în Republica Moldova, Ucraina, Federatia Rusă și România”.



NOTE

IDIS „Viitorul” reprezintă o instituție de cercetare, instruire și inițiativă publică, care activează pe o serie de domenii legate de: analiză economică, guvernare, cercetare politică, planificare strategică și management al cunoștințelor. IDIS activează în calitate de platformă comună care reunește tineri intelectuali, preocupați de succesul tranziției spre economia de piață și societatea deschisă în Republica Moldova.

Institutul pentru Dezvoltare și Inițiative Sociale (IDIS) „Viitorul” este succesorul de drept al Fundației Viitorul, și păstrează în linii mari tradițiile, obiectivele și principiile de acțiune ale fundației, printre care se numără: formarea de instituții democratice și dezvoltarea unui spirit de responsabilitate efectivă printre oamenii politici, funcționari publici și cetățenii țării noastre, consolidarea societății civile și spiritului critic, promovarea libertăților și valorilor unei societăți deschise, modernizate și pro-europene.

