

STANDARDE ȘI REGLEMENTĂRI CU PRIVIRE LA APARATELE DE MARCAT ELECTRONICE FISCALE

Dragoș Cătălin Barbu

dragos.barbu@ici.ro

Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Informatică – ICI București

Rezumat: Folosirea tehnologiei a fost adesea privită ca un instrument major pentru a reduce efortul administrativ și costurile de conformare, din perspectiva administrațiilor fiscale și a contribuabililor. O ipoteză de bază în ceea ce privește reducerea costurilor este disponibilitatea unei infrastructuri adecvate care să permită adoptarea largă a progreselor tehnologice. O altă condiție necesară pentru a obține o mai mare eficiență este adoptarea unei strategii mai ample care plasează dispozitivele fiscale într-un cadru de automatizare, care ar aduce beneficii pentru guvern, administrația fiscală, precum și pentru comunitatea de afaceri.

Cuvinte cheie: standarde, reglementări, dispozitive fiscale, aparate de marcat electronice fiscale.

Abstract: From the point of view of fiscal authorities and also the taxpayer, use of technology has always been considered a major instrument in reducing administrative burdens and compliance costs. A basic mean in reducing costs would be the existence and availability of a proper infrastructure that could allow large-scale penetration of technological advances. Another necessary condition in increasing efficiency is adopting a broader strategy that implies automation of fiscal devices, beneficial for government, fiscal authorities and also the business sector.

Keywords: standards, regulations, fiscal devices, electronic cash register.

1. Introducere

În general, scopul acțiunilor de reformă, fie de politică sau de administrare este de a îmbunătăți conformitatea voluntară, de a reduce diferențele fiscale, de a crește colectarea veniturilor și de a mări eficiența administrativă. Toate eforturile de reformă sunt însoțite de estimări ale rezultatelor așteptate, astfel metodele de măsurare a impactului reformelor trebuie să fie dezvoltat pentru a evalua rezultatele.

Unele administrații fiscale au pus în aplicare comunicarea la distanță cu dispozitive, fie prin utilizarea de rețele de telefonie mobilă sau prin intermediul unor rețele cu valoare adăugată de procesare a tranzacțiilor. Această abordare ar permite obținerea de informații în mod periodic, de obicei peste noapte sau, la fel ca în schemele mai ambițioase propuse de unele administrații, în timp real, adresându-se astfel obligația de raportare în timp util.

Ordonanța nr. 91/2014 aduce importante modificări în domeniul utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale printre care și faptul că toate casele comercializate în România vor trece printr-un proces de avizare care să certifice respectarea noilor condiții impuse de lege.

La adoptarea ordonanței 91/2014 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, conform notei de fundamentare s-a avut în vedere necesitatea combaterii în regim de maximă urgență a fraudei fiscale, a asigurării unei mai bune monitorizări a activității operatorilor economici care desfășoară livrări de bunuri cu amănuntul, precum și prestări de servicii, direct către populație.

În vederea realizării supravegherii și monitorizării aparatelor de marcat electronice fiscale, operatorii economici au obligația de a asigura conectarea la distanță a aparatelor de marcat electronice fiscale, în vederea transmiterii de date fiscale către ANAF.

În acest scop ANAF va emite până la 01 februarie 2018, procedura de conectare a aparatelor de marcat electronice fiscale la un sistem informatic național de supraveghere și monitorizare a datelor fiscale.

2. Contextul național

În România agenții economici utilizează aparate de marcat electronice fiscale conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999. Operatorii economici care utilizează aparatele de marcat electronice fiscale precum și cei la care nu se aplică legea sunt denumiți utilizatori.

Utilizatorii înregistrează și transmit operațiunile efectuate către Sistemul informatic național de supraveghere și monitorizare a datelor fiscale al Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ei au obligația să elibereze clienților bonuri fiscale pentru toate bunurile livrate cu amănuntul și/sau serviciile prestate, iar la solicitarea acestora vor elibera și factură. Bonurile fiscale emise de casele de schimb valutar se semnează și se ștampilează de emitent.

Bonurile fiscale se emit de către operatorii economici numai cu aparate de marcat electronice fiscale pentru care s-a obținut autorizația emisă de Comisia de autorizare a distribuitorilor pentru aparate de marcat electronice fiscale avizate tehnic.

Ordonanța nr. 91/2014 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale s-a adoptat pentru următoarele rațiuni:

- instituirea unor pârgii care să conducă la creșterea gradului de colectare a veniturilor bugetare și la diminuarea evaziunii fiscale în domeniu;
- întărirea supravegherii și controlului acestor activități;
- creșterea gradului de încredere a populației în corecta utilizare a aparatelor de marcat electronice fiscale de către operatorii economici, precum și în colectarea corectă de către organele fiscale de specialitate a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat;
- generarea și menținerea unor ritmuri ridicate de creștere economică pe termen lung presupun eforturi susținute pentru dezvoltarea unei economii competitive, prin diminuarea economiei subterane, prin reducerea componentei de neraportare a veniturilor de către întreprinderi.

S-a avut în vedere și stimularea competitivității și reducerea evaziunii fiscale, cu scopul creșterii capacității previzionale a autorităților în perspectiva aplicării bugetării multianuale, pentru crearea premiselor pentru fiscalizarea economiei informale precum și pentru creșterea veniturilor încasate din T.V.A.

Situația este justificată de actuala situație economică și bugetară a României, deoarece creșterea veniturilor bugetare nu mai poate fi realizată prin creșterea presiunii fiscale asupra mediului economic și/sau a cetățenilor, din cauza faptului că aceasta poate deveni atât antieconomică, cât și ineficientă, iar fraudă și evaziunea fiscală limitează capacitatea unui stat de a colecta venituri și de a-și pune în aplicare politica economică, sumele nedeclarate și neimpozitate reducând veniturile publice și afectând indicatorii bugetari și macroeconomici asumați de România cu organismele financiare internaționale.

Noua ordonanță definește o nouă metodă de păstrare a tuturor informațiilor emise cu o casă de marcat, Jurnalul Electronic, astfel:

- noua metodă de păstrare a informației cu toate vânzările unei case de marcat în Jurnalul Electronic, în condițiile în care tehnologia actuală permite acest lucru este o soluție mult mai economică și probabil mai sigură față de vechea metodă;
- jurnalul Electronic, metoda de păstrare a tuturor informațiilor emise de o casă de marcat în format electronic criptat, deschide calea spre monitorizarea de la distanță a parcului de case de marcat din România;
- casele de marcat existente pe piață în acest moment, cele care au obținut avizele tehnice, conform legislației în vigoare, pentru a putea fi vândute în România nu posedă Jurnalul Electronic așa cum este definit de noua ordonanță OUG 91/2014;

- de asemenea, casele de marcat din Romania nu posedă nici dispozitivele electronice adecvate pentru comunicarea cu un server ANAF, pentru monitorizarea acestora de la distanță.

3. Experiența europeană

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) a fost introdusă prima oară de Directiva 77/388/EEC (Directiva a 6-a) în data de 17 Mai 1977. Începând cu 1 Ianuarie 2008 a fost introdusă Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată. Legislația referitoare la taxa pe valoare adăugată a fiecărui Stat Membru trebuie să se conformeze cu prevederile legislației UE, în conformitate cu Directiva 2006/112/CE.

Înainte de eliminarea controlului vamal în interiorul Uniunii Europene (1993), ofițerii vamali controlau transportul fizic de la o țară la alta. Începând cu 1 ianuarie 1993 nu există nicio verificare a mărfurilor transportate dintr-un stat membru în altul. Bunurile sau achizițiile intracomunitare sunt definite ca toate tranzacțiile în interiorul Comunității. Exporturile sau importurile sunt considerate toate tranzacțiile pentru, sau din țările din afara Comunității. Acești termeni nu pot fi folosiți pentru tranzacții în interiorul Comunității. Clienții sunt înregistrați în scopuri de TVA în alt stat membru și comunică numărul său de TVA furnizorului. Astfel, bunurile sunt expediate sau transportate de către client, sau furnizor, sau de către o persoană care acționează în numele acestora de la statul membru al furnizorului către un alt stat membru.

Din 2008 până în 2014 producția de case de marcat a arătat o dinamică mixtă, în creștere de la 678 de mii de unități în 2008 la 1766 de mii de unități în 2014. De-a lungul perioadei analizate, s-a extins cu o creștere anuală de 17,3% CAGR. Din punct de vedere valoric, producția de case de marcat din UE a ajuns la 360 de milioane de euro în 2014, în creștere cu 0,7% anual.

Țările cu cea mai mare producție de case de marcat, în volume absolute a fost Ungaria (832 de mii de unități), Bulgaria (248 de mii de unități), Polonia (240 de mii de unități) și Franța (140 de mii de unități). Dinamica pozitivă în producția de case de marcat în principalele țări producătoare din 2007 până în 2014 au fost înregistrate în Ungaria (+ 39,9% pe an), în timp ce pentru ceilalți doi lideri ai UE (Bulgaria și Polonia), ritmul de creștere a fost mai modest.

Polonia a dominat producția de case de marcat și comerț în UE. În 2014, Polonia a exportat 439 de mii de unități de case de marcat. Din această sumă, 35% au fost furnizate în Suedia, unde casele de marcat ale Poloniei au deținut o pondere de 3% din totalul importurilor în Suedia¹.

Termenul de „*dispozitiv electronic fiscal*” poate fi folosit pentru a descrie o varietate largă de dispozitive tehnologice pe care administrațiile fiscale le pot utiliza pentru a ajuta la monitorizarea operațiunilor de afaceri. Aceste dispozitive rulează gama de sigilii vamale inteligente electronice utilizate pentru a monitoriza traficul de containere pentru dispozitivele de control fiscale folosite pentru controlul fiscal pe accize, prin monitorizarea automată a producției și livrării produselor accizabile. În această lucrare, termenul *EFD – Electronic Fiscal Device* (dispozitive fiscale electronice) se va referi la dispozitivele utilizate în mod normal de către administrațiile fiscale pentru a monitoriza tranzacțiile business-to-consumer și business-to-business care creează o obligație fiscală pentru consumul de impozite, de obicei, pentru impozitul pe vânzări sau taxa pe valoarea adăugată (TVA). Un element-cheie al acestor dispozitive este prezența unei "memorii fiscale", o memorie imposibil de falsificat de obicei certificată de către o autoritate guvernamentală relevantă.

Cele mai frecvent utilizate dispozitive fiscale electronice sunt casele de marcat electronice și *EFP – Electronic Fiscal Printer* (imprimantele fiscale electronice).

Tehnologia care permite implementarea primei generații de *ECR – Electronic Cash Register* (case de marcat electronice) a devenit disponibilă comercial la prețuri rezonabile la sfârșitul anilor 1970, și *ECR* a început să fie utilizat de către marii distribuitori în țările dezvoltate, în acea

¹ Manufacturing Statistics – NACE Rev.2

http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Manufacturing_statistics_-_NACE_Rev._2

perioadă. Este în general acceptat faptul că prima care au folosit *EFD*-uri în sprijinul strategiei de control fiscal a fost administrația italiană, care a adoptat dispozitivele fiscale în 1983 (OECD, 2013). Agenția fiscală greacă pare a fi următoarea administrație care adoptă dispozitive fiscale, implementate în 1988 și extinderea domeniului lor de aplicare include dispozitive de semnătură electronică (*ESD*-uri), în plus față de registrele fiscale adoptate în Italia.

În absența oricărei literaturi care să descrie extinderea treptată a utilizării acestora, rezultă din dovezile anecdotice și din răspunsurile sondajului conform căruia punerea în aplicare a *EFD*-urilor a progresat pe o bază regională, s-a răspândit de la baza sa mediteraneeană timpurie la țările vecine fostului Bloc Estic, înainte de a traversa Atlanticul, în America Latină, și apoi, invers, peste Atlantic, în Africa de Est. Anumite administrații, inclusiv agențiile fiscale din Bulgaria și România au indicat că au utilizat dispozitive fiscale înainte de anul 2000, ce pot fi influențate de experiența din Grecia. Câștigurile administrațiilor din Argentina și Brazilia par să aibă un exemplu de urmat. În conformitate cu statutul său de stat federal, Brazilia a adoptat aceste dispozitive la nivel de stat, cu toate că o orientare generală a fost furnizată de către autoritatea fiscală centrală; experiența administrării fiscale din Italia a influențat implementările inițiale.

Tabel 1. Implementarea dispozitivelor electronice fiscale

Country	Year	Type	Scope
Europe			
Greece	1988	ETR, EFP, ESD	All VAT registered
Romania	Pre-2000	ECR, ESD	All VAT registered
Bulgaria	1993	EFP	All VAT registered
Hungary	2014	ECR-SCU	All VAT registered
Kosovo	2012	ECR, EFP, SCD	All VAT registered
Montenegro	2001	ETR, EFP	All VAT registered
Moldova	1993	ECR, EFP, ESD	All VAT registered
Sweden	2010	ECR	All VAT registered
Asia-Pacific			
South Korea	2005	ECR, EFP	All businesses
North America			
Mexico	Pre-2000	ECR, ESD	All VAT registered
Central America			
Dominican Republic	2009	EFP	All VAT registered
Panama	2012	ECR, EFP	All VAT registered
South America			
Argentina	1995	ECR, ETR, EFP	All VAT registered
Brazil (State level)	1994	EFP	All ICMS registered ¹
Chile	2003	ECR, EFP, ESD	VAT registered (optional usage)
Paraguay ²	2008/9	ECR, ETR	Sector VAT registered
Africa			
Kenya	2005	ALL	All VAT registered
Tanzania	2010	ECR, ETR, ESD, SCD	All VAT registered
Rwanda ³	2014		
Malawi ⁴	2015(?)	To be determined	All VAT registered

Source: IMF and survey responses from revenue administrations.

Ca urmare a unor implementări în America Latină, Kenya a fost prima țară din Africa de Est care a adoptat imediat dispozitive fiscale, după modelul mediteraneean, folosind Grecia și Italia ca puncte de referință. Aceste trei grupuri (Italia și Grecia, în Marea Mediterană, Argentina și Brazilia în America de Sud și Kenya, în Africa de Est), par să fi fost punctele de plecare spre adoptarea de către țările vecine.

Implementările suplimentare au apărut în Asia și Coreea de Sud care au adoptat dispozitive fiscale în 2005. Țările din America Centrală au urmat omologii lor din sud în curând după ce autoritățile din Chile au introdus EFD-urile. Alte administrații care nu sunt incluse în eșantionul de cercetare au fost identificate ca fiind utilizatori de dispozitive fiscale. Două studii recente (Ainsworth, Zappers & Phantom-Ware: A Global Demand for Tax Fraud Technology, 2008) și (OECD, 2013) au evidențiat incidența instrumentelor și a tehnicilor care permit fraudă în țările care au folosit dispozitive electronice pentru a înregistra vânzări. Mai exact, Ainsworth a remarcat probleme în Quebec (Canada) și Japonia, în timp ce studiul OECD a evidențiat experiențele Germaniei și Țărilor de Jos. Studiul OECD a enumerat în continuare un număr de țări care au încercat să combată fraudă prin utilizarea de EFD-uri - inclusiv Belgia, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Portugalia, Rusia, Turcia și Venezuela (IMF, 2015).

În afară de a avea una dintre cele mai mici rate de impozitare în Uniunea Europeană, Bulgaria continuă să aibă unul dintre cele mai mari sectoare informale (aproximativ de 10% până la 30% din PIB). În ceea ce privește reducerea de impozit suplimentar care a fost imposibilă în timpul crizei economice, guvernul a încercat alte instrumente pentru a impune reglementări. Măsurile au inclus controalele înăsprițe asupra comercianților, împiedicarea ascunderii cifrei de afaceri, impunerea utilizării caselor de marcat precum și conectarea tuturor caselor de marcat, în timp real către autoritatea fiscală. Stațiile de alimentare, birourile pentru transportul cu autobuzul și mașinile în cele din urmă distribuitoare de automate au fost printre ultimele care au case de marcat conectate la agenția națională de venituri. Exemplul bulgar demonstrează însă că respectarea obligațiilor fiscale, a cărei lipsă este principalul motiv pentru existența tranzacțiilor economice nedeclarate, nu poate fi determinată în principal de stimulentele economice. Trebuie să aibă de-a face mai mult cu statul de drept, funcționarea instituțiilor, etica informală de a face afaceri și mai presus de toate, comportamentul și așteptările consumatorilor. Cu toate acestea, cercetătorii de frunte ai economiei informale din Bulgaria sunt mai mult în favoarea mecanismelor financiare și economice pentru a o stopa, mai degrabă decât de control și de executare (Bertelsmann Stiftung, 2016).

3.1 Estimări ale pierderilor din impozitare și ale fraudei

Suedia a recuperat 150 de milioane de euro dintr-un număr de 2.000 de audituri în 4 ani, în Norvegia, un singur caz a implicat 7 milioane de euro de sub-raportare. Pierderile fiscale din Quebec au fost estimate la 417 milioane dolari canadieni, pentru perioada 2007-2008, conform (OECD, 2013).

Între anii 2006-2010, Suedia a efectuat aproximativ 2.000 de audituri care au inclus restaurante, saloane de coafură, magazine de îmbrăcăminte, magazine alimentare, etc. Plata insuficientă a impozitelor în companiile auditate a fost de aproximativ 150 de milioane de euro, inclusiv impozitele pe venit, TVA și taxe ale angajaților. Auditurile au arătat că între 20 - 40% din cifra de afaceri a fost sub-raportată. Cifra de afaceri sub-raportată alimentează economia gri, sau cea subterană și, în unele cazuri, sprijină crima organizată.

Conform raportului (OECD, 2013) majoritatea țărilor dispun de o legislație ce impune întreprinderilor să stabilească informațiile de business și de contabilitate adecvate. Antreprenorii au libertatea de a stabili în mod independent sistemele care sunt conforme cu aceste principii.

Mai jos sunt enumerate câteva caracteristici comune ale unei astfel de legislații:

- datele generate de informațiile business și sistemele de contabilitate care influențează obligațiile fiscale sunt necesare a fi stocate pentru o anumită perioadă de timp;
- proprietarul afacerii are responsabilitatea de a se asigura că înregistrările contabile sunt într-o formă în care să poată fi auditate într-un termen rezonabil;
- conversia de date care a fost prelucrată electronic pe hârtie este admisă în cazul în care aceasta nu împiedică capacitatea de a se efectua un audit.

În câteva țări există reglementări specifice care se aplică la cerințele contabile pentru întreprinderile în numerar, acestea luând în considerare utilizarea sistemelor POS. Aceste

reglementări pot specifica rapoartele care ar trebui să fie făcute, formatul, limba și durata de timp în care acestea ar trebui să fie păstrate. Ca și exemplu, aceasta este abordarea adoptată în Norvegia.

Cerințele specifice pentru un audit fiscal includ:

- stocarea electronică a datelor detaliate ale tranzacțiilor;
- rapoarte detaliate care să fie disponibile pentru inspecția fiscală, dacă și atunci când este necesar;
- păstrarea unui traseu complet de audit;
- luarea măsurilor adecvate pentru protecția împotriva modificărilor ulterioare într-un mod în care să asigure integritatea datelor.

Sunt necesare informații detaliate ale procesului de business, cu scopul de a se efectua un audit corect în ceea ce privește vânzările raportate. Din punct de vedere al auditului fiscal, cerințele privind informațiile de business sunt relativ simple și anume, înregistrarea vânzărilor trebuie să ofere o prezentare completă și corectă a vânzărilor. Aceste înregistrări trebuie să permită ofițerilor fiscali verificarea într-o perioadă de timp rezonabilă a faptului că cifrele oferite sunt o reprezentare completă și exactă a vânzărilor. Datele trebuie să prezinte o imagine demonstrabilă, completă și corectă a vânzărilor.

3.2 Riscurile sistemului *Point-of-Sales*

Vulnerabilitățile în ceea ce privește înlăturarea vânzărilor electronice pot fi prezente în anumite zone de risc ale configurației sistemului POS. Fiecare dintre aceste domenii de risc prezintă oportunități pentru ca datele de vânzări să fie șterse, modificate, ori să nu fie înregistrate deloc.

În diagrama de mai jos sunt prezentate cele cinci zone de risc:

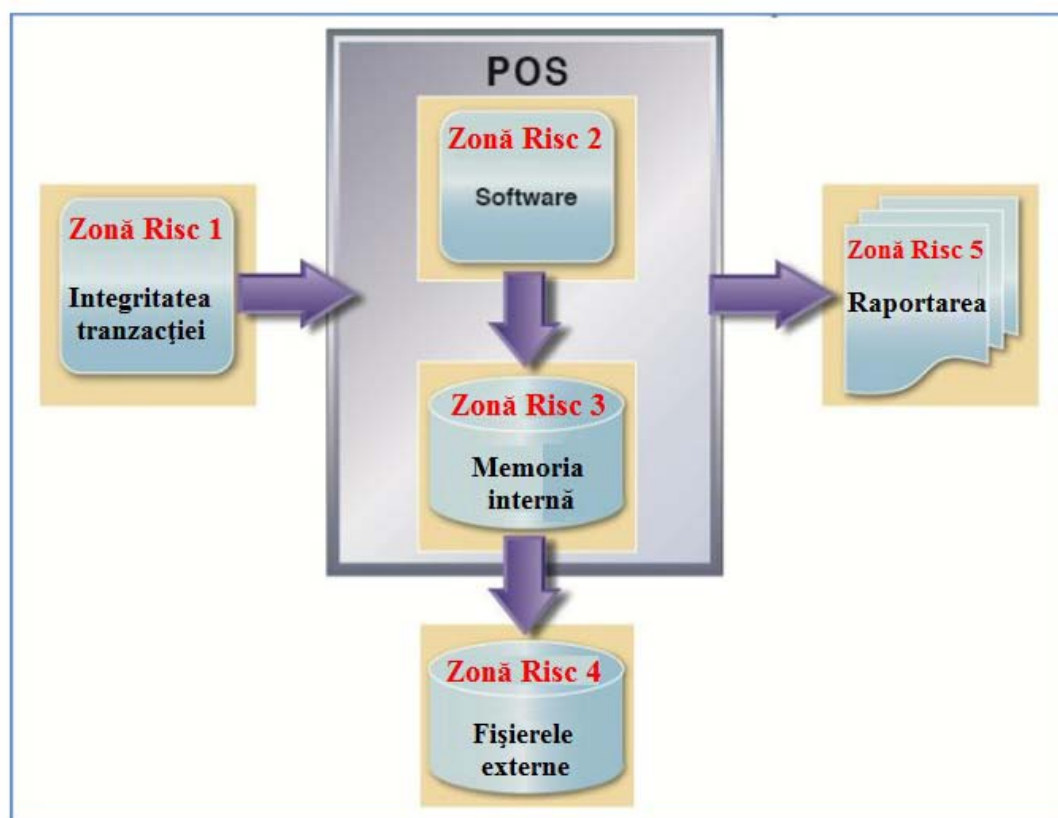


Figura 1. Modele de risc pentru POS

- Zona 1 de risc – Integritatea tranzacției. Pentru a proteja integritatea tranzacțiilor, casele de marcat trebuie să conțină măsuri care să asigure faptul că operarea tranzacției este completă, corectă și efectuată la timp;
- Zona 2 de risc – Software. Software-ul trebuie să fie conceput astfel încât să poată asigura integritatea, confidențialitatea și disponibilitatea procesului efectuat de sistemul casei de marcat;
- Zona 3 de risc – Memoria internă. Datele tranzacției, stocate în memorie și în fișierele interne, reprezintă bază pentru toate raportările care urmează a fi examinate pentru audit și investigații. Cele mai mari riscuri apar în urma suprimării vânzărilor electronice, software-ul fiind utilizat pentru manipularea informațiilor conținute în datele tranzacției;
- Zona 4 de risc – Fișierele externe. Riscul constă în transferul și stocarea datelor de tranzacție în fișiere offline. În general, țările au legi care impun întreprinderilor să păstreze pentru o anumită perioadă de timp registre și conturi corespunzătoare;
- Zona 5 de risc – Raportarea. Această zonă de risc este strâns legată de cea de-a doua zonă de risc, software-ul, care controlează raportarea și, prin urmare, deschide posibilități de manipulare în proiectarea și crearea de rapoarte.

Conform raportului (OECD, 2013) problema majoră a utilizării tehnicilor electronice de înlăturare a vânzărilor este mărimea evaziunii fiscale permisă de sub-raportarea vânzărilor și a profiturilor.

Înlăturarea vânzărilor a existat dintotdeauna, într-o formă sau alta, cu scopul de a se sustrage taxele. Această acțiune se poate realiza prin diverse acte simple, cum ar fi:

- omiterea introducerii vânzărilor cu numerar în casa de marcat, banii fiind păstrați de către proprietarul afacerii;
- devierea vânzărilor către un al doilea registru de numerar, care este păstrat „confidențial”.

Acest obicei este cel mai frecvent întâlnit la întreprinderile mici și mijlocii deoarece acestea au, de regulă, mai puține controale interne. În unele cazuri, afacerea implicată în acest tip de scamatorie va păstra două seturi de registre și înregistrări, unul pentru autoritățile de control și altul pentru proprietarul business-ului.

Tehnologia modernă de afaceri a automatizat aceste tipuri de fraude prin utilizarea software-ului electronic de înlăturare a vânzărilor, cunoscut și ca Phantomware (unde software-ul este instalat în sistemul POS) și Zappers (care sunt programe externe stocate pe chei USB) (Ainsworth, Zappers & Phantom-Ware: A Global Demand for Tax Fraud Technology, 2008). Acest software oferă oportunitatea proprietarului de business de a performa fraudarea vânzărilor într-un mediu complet computerizat, operând într-un mod aparent normal. Noua tehnologie permite proprietarului de business să efectueze înlăturarea vânzărilor la un moment convenabil, de obicei la sfârșitul zilei. Înlăturarea poate fi sub forma unei valori monetare pre-setate pentru fiecare zi, sau pur și simplu un procent din vânzările cu numerar. În acest fel, nu mai este nevoie să se păstreze și un al „doilea registru”; totul este complet computerizat și la dispoziția proprietarului, care poate folosi metode relativ simple pentru a accesa software-ul de înlăturare, de exemplu cu ajutorul unui „swipe card” (card de plastic, cum ar fi un card de credit sau carte de identitate ce conține informații magnetice codificate și care poate fi citit în cazul în care marginea cardului este introdusă printr-un dispozitiv electronic) sau a unui buton ascuns pe ecran - prin apăsarea unei combinații de taste pentru activarea unui meniu special.

4. Tehnici de înlăturare a vânzărilor

4.1 Utilizarea necorespunzătoare a funcțiilor în cadrul software-ului aparatelor de marcat electronice fiscale

Un *POS* modern are numeroase opțiuni de programare, iar unele dintre acestea pot fi utilizate pentru a suprima vânzările. De exemplu, un terminal *POS* poate fi setat astfel:

- să oprească anumite elemente, cum ar fi restituiri, goluri sau alte tranzacții negative, de a apărea în raport său jurnal;
- să oprească anumite elemente, cum ar fi restituiri, goluri sau alte tranzacții negative, de a fi adăugate la totalul general;
- să utilizeze modul de formare, fie pentru toată casa de marcat, fie pentru un singur vânzător, ceea ce înseamnă că elementele nu sunt înregistrate în rapoartele normale;
- să reseteze totalurile generale sau doar anumite cifre;
- să programeze anumite elemente astfel încât să nu apară în raportul său jurnal.

4.2 Phantomware

Phantomware este un program software deja instalat sau încorporat în software-ul de contabilitate a *ECR / POS*. Acesta este ascuns din fața utilizatorului neavizat, putând fi accesat prin apăsarea unui buton invizibil afișat pe ecran sau printr-o secvență de comandă specifică, sau o combinație de taste. Acest lucru presupune un meniu de opțiuni pentru ștergerea selectivă a tranzacțiilor de vânzări și/sau pentru imprimarea rapoartelor de vânzări cu linii lipsă. Atunci când vânzările sunt șterse, instrumentul poate ajusta în mod automat detaliile de inventar pentru a se evita astfel o nepotrivire de date; în cadrul opțiunii de omitere a liniilor, raportul de vânzări în sine poate fi afectat. În cazul în care s-au efectuat modificări contabile, se poate imprima un jurnal al tranzacțiilor șterse astfel încât proprietarul de business să poată gestiona și urmări ceea ce a schimbat.

4.3 Zappers

Zappers (Innovation, 2014) sunt programe software externe folosite pentru înlăturarea vânzărilor. Acestea sunt stocate pe chei USB, CD-uri detașabile sau pot fi accesate on-line prin intermediul unui link. După introducerea USB-ului, CD-ului în computer, sistemul *POS* va afișa un ecran special ce va permite proprietarului de business să șteargă și/sau să modifice vânzările. Funcționarea programelor Zappers este similară cu produsele Phantomware, doar că acestea sunt mult mai dificil de detectat din cauza designului sofisticat și a faptului că software-ul nu este prezent în dispozitivul casei de marcat în timpul utilizării regulate.

4.4 Sales-suppression as a service (SSaaS)

Evoluția acestui fenomen nu s-a oprit la prima generație de phantomware și zappers. Acestea sunt aparent depășite de noile tehnologii emergente, o nouă generație de software de înlăturare a vânzărilor descoperit în Statele Unite denumit Sales-Suppression-as-a-Service (SSaaS) (Ainsworth, SALES SUPPRESSION AS A SERVICE, 2014). SSaaS este un Zapper străin oferit pe Internet pentru a șterge, a distruge fizic, a modifica de la distanță hard-diskul unui client local unde se regăsesc înregistrările despre vânzări și pentru a putea fi înlocuit. Serviciul stochează înregistrările exacte într-o locație la distanță – eventual într-o jurisdicție din altă țară, lăsând doar înregistrările

manipulate în locația magazinului. Serviciul, spre deosebire de zappere și phantomware, nu trebuie să se afle fizic în locația în care fraudă are loc. SSaaS par a fi oferite ca incluse în prețul POS-ului și furnizate la cerere sau după un program regulat (odată la 6 luni). Strategia este de a lăsa titularului contestabilitatea dovezilor auditului pentru unitatea hard-disk lipsă, serviciul menținând programul, cât și dezvoltatorul acestuia la distanță față de autoritățile fiscale locale.

Funcțiile sistemelor electronice de înlăturare a vânzărilor pot fi rezumate astfel:

- accesarea software-ului ascuns;
- prezentarea detaliilor privind tranzacțiile în numerar;
- ștergerea elementelor de vânzare și a înregistrărilor de stocuri;
- înlocuirea elementelor selectate cu elemente de cost mai mici;
- selectarea automată a elementelor pentru a șterge o valoare specificată;
- eliminarea jurnalului și a altor urme de tranzacții;
- stocarea datelor originale într-o altă locație.

5. Concluzii

O reducere a diferenței de TVA este de obicei percepută ca o măsură de încredere a unei îmbunătățiri a conformității operatorilor economici. Cu toate acestea, în absența unor măsuri regulate și coerente a diferenței de venituri estimate de către o autoritate a statului, o creștere a raportului de colectare a TVA-ului la colectarea taxelor de ansamblu poate fi considerată cel puțin o premisă a îmbunătățirii conformității.

Administrațiile fiscale care au adoptat strategii de îmbunătățire a conformității au încercat să încorporeze colectarea informațiilor ca o componentă cheie și un proces automat în rutina de zi cu zi a operatorilor economici afectați. Înglobarea informațiilor colectate privind tranzacțiile în mod automat și independent de acțiunile contribuabilului se consideră ca o creștere a calității și a fiabilității informațiilor, în comparație cu înregistrarea normală bazată pe documente ale tranzacțiilor.

Confirmare

Această lucrare a fost sprijinită din proiectul de cercetare Program Nucleu 701/2016.

BIBLIOGRAFIE

1. **AINSWORTH, R. T.:** Sales Suppression as a Service. Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 14-24, 2014, June 4.
2. **AINSWORTH, R. T.:** Zappers & Phantom-Ware: A Global Demand for Tax Fraud Technology. Boston Univ. School of Law Working Paper No. 08-20, 2008, June 23 .
3. **BERTELSMANN STIFTUNG, B.:** Bulgaria Country Report. Gütersloh: Bertelsmann Stiftung, 2016.

4. **IMF, W. P.:** Electronic Fiscal Devices - An Empirical Study of their Impact on Taxpayer Compliance and Administrative Efficiency. International Monetary Fund, 2015.
5. **INNOVATION, R.:** Out of the shadows Sales tax fraud prevention with fiscal compliance technology. White Paper, 2014.
6. **OECD:** Electronic Sales Suppression: A threat to tax revenues. Organisation for Economic Cooperation and Development, 2013.