

## ARTICOLE

### COMPORTAMENTE FRAUDULOASE ALE SOCIETĂȚILOR ÎN MATERIA TVA. ÎNCERCĂRI DE COMBATERE A FRAUDEI FISCALE LA NIVEL NAȚIONAL ȘI EUROPEAN

Larisa POP\*

**Summary. The Fraudulent Behaviour of Companies Regarding the VAT. Attempts against Tax Fraud at National and European Level.** The main subject of this paper is based especially on the annihilation mechanisms for tax fraud circuits that can be found in the VAT field, which can also lead to harmful effects for the state economy. Even though tax fraud is closely linked to criminal law, this paper analyses the fraud issue, strictly from a fiscal point of view. Our study exhibits the most recent national, European or international provisions, which are meant to fight against these "atrocities".

**Key words:** tax fraud, VAT, carousel fraud, tax fraud control mechanisms

**Cuvinte cheie:** fraudă fiscală, TVA, fraudă carousel, mecanisme de combatere a fraudei fiscale

Subiectul central al acestei lucrări se grefează în jurul mecanismelor de aneantizare a circuitelor de fraudă fiscală, regăsite în sfera TVA-ului, dăunătoare economiei de stat. Deși fraudă fiscală este indisolubil legată de materia dreptului penal, lucrarea de față tratează problematica fraudelor strict din perspectiva dreptului fiscal. Studiul vizează o expunere a celor mai actuale prevederi menite să lupte împotriva acestor atrocități, prevederi ce au fost adoptate la nivelul dreptului național, al dreptului european și al dreptului internațional.

#### I. DESPRE FRAUDA FISCALĂ

##### Scurte considerente cu privire la delimitarea noțiunilor de fraudă și evaziune fiscală

Binomul metaforico-paradoxal de „*fraudă fiscală legală și fraudă fiscală ilegală*” este des uzitat în literatura de specialitate de nenumărați autori, însă o abordare oportună în sfera acestei materii se concretizează prin folosirea noțiunilor de „*evaziune fiscală*” și „*fraudă fiscală*”<sup>1</sup>. Adesea, cele două noțiuni sunt asimilate, fiind folosite în context analitic ca sinonime. Această imprecizie derivă din distincția făcută în țările anglo-saxone între „*tax evasion*” care desemnează fraudă fiscală și „*tax avoidance*” cunoscută sub denumirea de evaziune fiscală.<sup>2</sup> Distincția amintită este regăsită și pe plan internațional, în diverse regulamente de luptă împotriva fraudelor și evaziunilor fiscale, adoptate de OCDE.<sup>3</sup> Astfel, „*tax evasion*” (frauda

fiscală)/„tax fraud” constă într-o activitate ilegală care este pedepsită de legea penală. Ilegalitatea se produce fie prin false declarații a veniturilor sau întocmirea de facturi false, fie prin acțiuni sau omisiuni mai puțin grave, care constau în nedeclararea completă a veniturilor.<sup>4</sup> La polul opus întâlnim așa numita „tax avoidance”, cunoscută ca veritabila evaziune fiscală. Ea presupune demararea unor acțiuni din partea contribuabilului prin care evită o barieră fiscală, fără a săvârși o faptă penală.<sup>5</sup> Comportamentul operatorului economic este perfect legal, iar țările recunosc dreptul acestuia de a demara astfel afacerile și în consecință de a plăti taxe mai mici. Totuși, asemenea practici, considerate legale, ar trebui să constituie o preocupare a guvernelor. Acestea ar trebui să remedieze lacunele legislative care creează serioase deficiențe bugetare și sunt contrare echității fiscale.

Această confuzie terminologică este regăsită și în practica Curții de Justiție a Uniunii Europene, reliefată în afacerea **C-9/02**.<sup>6</sup> Astfel, la punctul 51 din cuprinsul acestei hotărâri Curtea arată că „Transferul realizat de o persoană impozabilă, situată în afara teritoriului unui stat membru, nu implică în sine o evaziune fiscală (tax avoidance). Evaziunea sau fraudă fiscală (tax evasion) nu poate fi justificată prin aceea că reședința persoanei impozabile a fost transferată într-un stat membru și nu poate justifica o măsură care compromite exercitarea unei libertăți fundamentale, garantate de tratat.” Abordărilor variate ale statelor membre, cu privire la noțiunile de fraudă și evaziune fiscală, au determinat Curtea să utilizeze aceste concepte într-o manieră interșarjabilă. Astfel, CJUE nu diferențiază între fraude fiscale legale/ilegale, între evaziuni legale/ilegale, și nici între noțiunile de bază – fraudă și evaziune fiscală.

Ca urmare a acestor confuzii, este benefic ca atât statele membre, cât și Curtea, să îmbrățișeze abordarea OCDE cu privire la delimitarea clară între cele două concepte.

Astfel, este de subliniat că „evaziune fiscală” se materializează în efectuarea unor operațiuni anormale, datorate inadvertențelor și ambiguităților legislative, imputabile creatorului normei. *Per se* există în practică asemenea situații în care contribuabilul se sustrage de la îndeplinirea obligațiilor fiscale prin aplicarea conformă a legii. În contrapartidă întâlnim „frauda fiscală” care presupune sustragerea de la onorarea obligațiilor fiscale prin violarea directă a prevederilor normative. În acord cu noțiunea de fraudă, la nivel psihologic, în persoana contribuabilului se naște ideea potrivit căreia interesul personal primează în fața interesului public, cauză a mașinațiunilor de eludare a legii.

## TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

### a) Aspecte introductive în noțiunea de T.V.A.

Considerațiile generale cu privire la taxa pe valoare adăugată sunt reglementate atât la nivelul național cât și european. Din punct de vedere al definirii noțiunii, cele două sisteme de drept sunt antitetice. Dacă în sistemul național definiția TVA-ului se expune într-o manieră lapidară (Art. 125 Cod fiscal), în reglementarea europeană definiția pare a fi o construcție prolixă (Art.1, alin.(2) din Directiva 2006/112/CE). Fără a intra însă în polemici doctrinare și legislative cu privire la taxa pe valoare adăugată putem susține că TVA-ul este un impozit pe

cifra de afaceri, perceput în fiecare stadiu al producției, ce se aplică într-o manieră proporțională cu prețul perceput de contribuabil, pentru orice bun livrat sau orice serviciu prestat către el și care poate fi dedus din totalul sumei datorate. La final taxa va fi suportată integral de consumatorul final.

## **b) Ce este dreptul de deducere?**

### **1. Definirea noțiunii. Reglementarea națională și europeană, în acord cu jurisprudența CJUE**

Regimul deducerilor este prevăzut în dreptul național, în Capitolul X al Codului fiscal român. Acesta din urmă a fost armonizat cu legislația europeană, Directiva 2006/112/CE, denumită în continuare Directiva TVA, care de asemenea statuează asupra regimului deducerilor în cuprinsul Titlului X. Cu toate acestea, nici reglementarea națională, nici cea europeană, nu definesc noțiunea de „deducere”, considerând a fi suficient să precizeze doar momentul la care ia naștere acest drept, „la momentul exigibilității taxei”.<sup>7</sup>

În doctrină au existat câteva încercări de definire a acestei noțiuni. Astfel, s-a elaborat o teorie care precizează că „*deductibilitatea taxei pe valoare adăugată este un drept ce poate fi exercitat imediat<sup>8</sup> pentru întreaga perioadă de referință, nefiind relevant momentul efectuării propriu-zise a plății prețului către prestator/furnizor*”<sup>9</sup> Această afirmație, eminamente adevărată, cu consecințe practice, poate îmbrăca forma unui principiu caracteristic sferei deducerilor. În acest sens s-a pronunțat Curtea în nenumăratele cauze, obiect al jurisprudenței unitare. Astfel, ideea reiterată cu titlu de principiu, cu privire la modalitatea de acordare a dreptului de deducere o regăsim de la geneza directivelor reglementate în domeniul TVA-ului. În acord cu art. 11, alin(1) din a 2-a Directivă TVA Curtea statuează că<sup>10</sup> este imperios necesară respectarea principiului dreptului de deducere. Potrivit acestuia, dreptul în cauză se exercită imediat dacă persoana care a achiziționat bunul l-a folosit în scopul întreprinderii.

Și în hotărârea din 30 septembrie 2010, din afacerea **C-392/09**, denumită în continuare „*Cauza Uszodaépitő*” se subliniază concepția potrivit căreia dreptul de deducere, de principiu nu poate fi limitat, acesta exercitându-se imediat pentru taxele percepute în amonte, în momentul efectuării unei achiziții<sup>11</sup>. Mai mult, „regimul deducerilor vizează eliberarea integrală a persoanei impozabile de sarcina TVA-ului achitat sau datorat în cadrul tuturor activităților sale economice.”<sup>12</sup> Similar s-a statuat și în afacerea **C-257/11**.<sup>13</sup> La punctele 21 și 22 din hotărâre, Curtea arată că „...*dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat.*” „*Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară.*” Cu toate acestea, enunțul expus în rândurile anterioare nu poate fi considerat nici pe departe o definiție a noțiunii.

Alți doctrinari au statuat că „*dreptul de deducere este dreptul recunoscut de lege persoanelor impozabile plătitoare de TVA, beneficiare ale livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, de restituire a taxei aferente acestor operațiuni.*”<sup>14</sup> Analizând substanța acestei definiții, deși exhaustivă – cuprinzând toate caracteristicile acestui drept – ea este totuși lacunară și ambiguă. Ambiguitatea rezidă din ultima teză a acestui enunț, referitoare la însemnătatea

efectivă a dreptului de deducere. Conform dicționarului explicativ al limbii române „restituirea” constă în acțiunea de „a înapoia/a returna”. Ca și condiție *sine qua non* a dreptului de deducere, contribuabilul are obligația de a întocmi/deține o factură<sup>15</sup>, acțiune prin care TVA-ul plătit în amonte, în momentul achiziționării unui bun devine deductibil. Astfel, acțiunea *de a factura* nu reprezintă un act de restituire, ci constituie dreptul de deducere în sine. Mai mult, odată cu înscrierea TVA-ului deductibil și a TVA-ului colectat în decont, se va realiza o *compensare* a acestor sume – conform art.105, alin.(1) și (3) din Codul de procedură fiscală,<sup>16</sup> nicidecum o restituire. În cadrul acestui decont are loc etapa regularizării taxelor. Astfel, în cazul în care TVA-ul deductibil este considerabil mai mare decât cel colectat, diferența dintre aceste valori va genera așa-zisă „*taxă negativă*” care se transformă în TVA de rambursat/restituit. Această rambursare presupune obligația din partea statului de a înapoia suma de bani plătită în exces. Corelativul acestei obligații constă în dreptul contribuabilului de a cere rambursarea/restituirea sumei de la stat, drept care este de natură potestativă. Acesta poate opta între a cere rambursarea sau a raporta această sumă în perioada fiscală următoare.<sup>17</sup> În situația în care TVA-ul colectat este mai mare decât TVA-ul deductibil, diferența dintre cele două valori va genera soldul taxei de plată pe care contribuabilul va avea obligația să o vireze statului, suma obținută din efectuarea acestei diferențe fiind numită în practică TVA de plată.

Ținând cont de aceste observații, consider că atât legiuitorul român, cât și cel european ar trebui să definească noțiunea dreptului de deducere, astfel încât ea să fie înțeleasă și de profanul neinițiat în știința dreptului.

## **2. Condițiile necesare exercitării dreptului de deducere**

### **2.1 Cele două condiții sine qua non**

Pentru a beneficia de deducerea TVA-ului este necesară îndeplinirea cumulativă a două condiții<sup>18</sup>. Prima condiție vizează elementele de fond, stabilite de art. 145, alin.(1) Cod fiscal, mai exact momentul la care dreptul de deducere ia ființă – în momentul exigibilității TVA-ului.<sup>19</sup> A doua condiție este una formală, instituită la art. 146, alin.(1) Cod fiscal, condiție care impune contribuabilului „să dețină o factură întocmită în conformitate”<sup>20</sup> cu prevederile legii și totodată să înscrie în decont TVA-ul colectat, aferent perioadei fiscale în cauză. Dacă aceste condiții sunt îndeplinite<sup>21</sup>, dreptul de deducere se exercită imediat, fără a putea fi restricționat de autoritățile fiscale. În acest sens s-a pronunțat și CJUE în cauza **C-152/02**,<sup>22</sup> stabilind condițiile necesare în vederea exercitării dreptului de deducere. Ținând cont de aria temporală în care litigiul a avut loc – anul 2002 fiind anul în care Curtea s-a pronunțat – e de la sine înțeles că în speța de față, textul legal incident este Directiva 77/388/EEC, denumită în continuare Directiva a 6-a. Astfel, Curtea a interpretat art.17, alin.(2), lit.a din a 6-a Directivă, căruia în momentul actual îi corespunde art.167 din Directiva 2006/112/CE<sup>23</sup>. Aceste texte statuează regula potrivită căreia dreptul de deducere se naște în momentul exigibilității taxei. În cauză au mai fost incidente încă două texte; art.18, alin.(2) coroborat cu art.22, alin.(3) din a 6-a Directivă. Acestor texte le corespund art. 218, art.219 și art.222 din Directiva TVA care prevăd că dreptul de deducere se evidențiază prin întocmirea unei facturi sau a unui document justificativ. Acest din urmă act se emite în cel puțin a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare în care

a intervenit faptul generator. În vederea exercitării dreptului de deducere, Curtea a arătat că principiul proporționalității și al neutralității nu se încalcă prin impunerea unor astfel de condiții, rezultate în urma interpretării conforme a legislației europene. Astfel, dreptul de deducere trebuie exercitat ținând cont de perioada în care cele două cerințe impuse de reglementare (fie ea vetustă, fie ea actuală) sunt satisfăcute.<sup>24</sup> Aceste cerințe vizează, în primul rând, faptul că bunurile trebuie să fie livrate sau serviciile să fie prestate, moment prin care se stabilește faptul generator, care coincide totodată cu momentul exigibilității taxei. În al doilea rând, este necesar ca persoana impozabilă să dețină o factură sau un document justificativ care poate fi asimilat unei facturi, în funcție de criteriile impuse de stat.<sup>25</sup>

În vederea exercitării dreptului de deducere și în acord cu problematica valabilității actelor justificative deținute, se analizează și procedeu raportării taxei negative în perioada fiscală următoare.<sup>26</sup> Taxa negativă se obține în urma efectuării diferenței dintre TVA-ul deductibil și TVA-ul colectat, unde cel dintâi TVA este considerabil mai mare. În practică se nasc polemici care au ca subiect central această taxă. Astfel, în cazul în care o societate decide să raporteze suma negativă în perioada fiscală următoare, fără a-și exercita efectiv dreptul de rambursare a TVA-ului, iar această raportare se efectuează lunar în decursul a mai multor exerciții financiare<sup>27</sup>, societatea în cauză devine suspectă de fraudare. Această prezumție de fraudare își are originea în mecanismele ingenioase ale contribuabililor de a obține dreptul de deducere. Așadar, este posibil ca societatea în cauză să înscrie în contabilitate facturi fictive prin care să evidențieze un număr mai mare de achiziții față de livrările efectuate, astfel încât, în decontul contabil să se realizeze compensarea taxelor. Totuși, compensarea în cauză are caracter fraudulos deoarece acel drept de deducere se dobândește în mod nejustificat și totodată ilegal prin emiterea unor facturi fictive, pentru a „șterge” taxa datorată bugetului general consolidat. În plus, această prezumție este relativă și poate fi răsturnată prin proba contrară, fie în momentul efectuării controlului de către ANAF, fie în fața instanțelor de judecată.

## **2.2 Despre factură. Condiție a exercitării dreptului de deducere**

Totodată, lipsa elementelor esențiale din cuprinsul facturii constituie o bază suficientă pentru decizia autorităților de a nu acorda dreptul de deducere contribuabilului în cauză<sup>28</sup>. Totuși, contribuabilul trebuie să țină cont de drepturile de care poate uza în procedura fiscală, cel mai important fiind dreptul de informare și demararea unei continue colaborări cu organele fiscale pentru a remedia problemele întâmpinate. Prin aceste privilegii acordate operatorului economic, se pot concretiza soluții astfel încât dreptul de deducere să nu fie reprimat. Un astfel de procedeu privește corectarea facturilor ulterior emiterii,<sup>29</sup> contribuabilul putând lua legătura cu furnizorii săi, în vederea regularizării actului în cauză.<sup>30</sup> Această idee este susținută și de jurisprudența relativ actuală a Curții, prin cauza **C-368/09**.<sup>31</sup> În speța de față reclamanta a perfectat o serie de contracte ce aveau ca obiect prestarea unor lucrări și servicii de reparare a unor poduri și efectuarea unor canale pluviale. Societatea a subcontractat efectuarea lucrărilor. Problema evocată în speță privește data înscrisă pe facturile emise de reclamantă către beneficiar și de subcontractant către reclamantă. Astfel, datele înscrise pe facturile emise de societate erau anterioare datelor înscrise pe facturile emise de subcontractant.

Cele dintâi date, regăsite în facturile reclamantei, atestă momentul finalizării lucrărilor. Deși subcontractantul și-a asumat greșeala și a recorectat facturile, autoritățile fiscale nu i-au acordat drept de deducere societății reclamante. Motivul invocat consta în aceea că, datele facturilor erau necorespunzătoare și că recorectarea acestora nu s-a realizat conform unei numerotări continue a facturilor emise ulterior prin care s-au anulat facturile inițiale. CJUE nu a îmbrățișat această optică a instanțelor naționale, susținând că art.167, art.178, lit.a, art.220, pct.1 și art.226 din Directiva 2006/112/CE nu împiedică acordarea dreptului de deducere în urma recorectării facturilor, chiar dacă notele de credit prin care s-au anulat facturile anterioare nu au o numerotare continuă.

Există o obligație în sarcina statelor membre cu privire la acordarea posibilității recorectării facturii. În urma acestei recorectări, beneficiarul dreptului de deducere îl poate exercita imediat. Totuși, Curtea arată ca acest drept poate fi restrâns dacă persoana impozabilă a furnizat autorităților fiscale o factură corectată, după emiterea deciziei de către autoritate. Prin acest procedeu persoana poate împiedica colectarea conformă a taxei.<sup>32</sup> O altă modalitate de reprimare a dreptului de deducere, permisă de Curte, se identifică atunci când nu există operațiune impozabilă efectivă<sup>33</sup>, chiar dacă în declarația rectificativă a emitentului nu s-a recorectat TVA-ul. Verificarea cum că emitentul facturii e implicat într-o fraudă îi va reveni statului sau instanței naționale. Această probă nu-i poate fi impusă destinatarului facturii.

În dreptul intern, dreptul de deducere putea fi limitat în baza unui RIL<sup>34</sup> care prevedea că „Taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă... în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.” Această prevedere a născut însă controverse practice. Astfel, în dosarul Nr. 9405/99/2012<sup>35</sup>, obiect al Curții de Apel Iași, s-a adus în discuție compatibilitatea acestei prevederi cu dreptul european, mai exact cu Directiva 2006/112/CE. În fapt, reclamantul a solicitat acordarea dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte pentru o serie de bunuri, care i-au fost furnizate de la partenerul contractual. Autoritățile fiscale au refuzat acordarea acestui drept pe motiv că factura deținută de beneficiar nu corespundea din punct de vedere formal cu prevederile legislative naționale. Mai mult, argumentul autorității fiscale se fundamentează și pe faptul că, co-contractantul nu a declarat și nici nu a plătit TVA-ul colectat la stat, generând astfel pierderi în cadrul bugetului de stat.

În apărare, reclamanta arată că Decizia Nr. V din data de 15.01.2007 este „caducă”<sup>36</sup> deoarece aceasta nu a fost armonizată cu prevederile Directivei 2006/112/CE, prevedere care a devenit parte integrantă a dreptului național odată cu aderarea României la U.E în datat de 01.01.2007. Astfel, această decizie avea în vedere doar legislația existentă până în data de 31.12.2006.<sup>37</sup> Totodată, aceasta mai arată că instanța națională nu respectă dreptul european art.168, lit.a și art.178, lit. a din Directiva 2006/112/CE și nici jurisprudența constantă a Curții, cu privire la interzicerea restricționării dreptului de deducere. Deși art. 22 din Directiva TVA permite statelor membre să impună reguli proprii în vederea îndeplinirii de către contribuabil a obligațiilor ce-i incumbă – de a declara și a efectua plata – acestea nu pot fi însă excesive. Astfel, reglementările naționale nu pot să aducă atingere drepturilor recunoscute beneficiarilor pe plan european. După cum am arătat în rândurile anterioare, persoanei nu i se poate limita

dreptul de deducere doar pe motivul existenței unei nereguli formale. În acest caz, statul este obligat să-i permită operatorului economic rectificarea greșelii existente. Trebuie să se țină cont de regula potrivit căreia „*fondul dreptului trebuie să prevaleze formei deoarece, în caz contrar s-ar încălca principiul neutralității TVA.*”<sup>38</sup> În consecință, Decizia Înaltei Curți este contrară prevederilor europene, motiv pentru care este de preferat înlăturarea ei din sfera normelor fiscale existente.

### **2.3 Condiții suplimentare impuse de statele membre**

În încercările repetate de a împiedica fraudă la nivelul dreptului de deducere, statele membre impun, pe lângă condițiile de bază analizate anterior, o serie de alte cerințe prin care limitează exercitarea acestui drept. Totuși, aceste condiții suplimentare sunt tratate de Curte ca fiind nejustificative. În afacerea **C-385/09**<sup>39</sup> societatea în cauză a achiziționat bunuri în statul membru de proveniență și apoi le-a transferat într-o țară terță. Aceste activități au fost realizate de societate în timpul cât ea nu figura ca persoană impozabilă. Într-un termen rezonabil aceasta a întreprins toate formalitățile de înregistrare și a devenit un veritabil operator economic. Dar dreptul de deducere i-a fost refuzat de administrația fiscală pe motiv că nu era identificată în scopuri de TVA înaintea realizării tranzacțiilor. Curtea arată că singura condiție de formă impusă de art. 168, lit.a din Directiva TVA este aceea că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură. De asemenea persoana trebuie să declare momentul începerii/încetării activității sale. Însă, pentru neîndeplinirea celei din urmă formalități persoana impozabilă nu poate fi sancționată cu pierderea dreptului de deducere. Chiar dacă statelor membre le este permis să întreprindă măsuri în vederea combaterii fraudelor fiscale, aceste măsuri nu pot aduce atingere dreptului de deducere.

Similar s-au impus condiții suplimentare de către statul membru, în vederea exercitării dreptului de deducere. În fapt, asociații unei viitoare entități economice au achiziționat o carieră de piatră, pe care mai târziu au adus-o ca aport în întreprindere. Aceștia au apelat și la serviciile unui notar public în vederea înființării și înregistrării conforme a societății. În final, întreprinderea nou înființată solicită exercitarea dreptului de deducere pentru cele două operațiuni. Administrația fiscală refuză. Curtea arată că achiziția în cauză s-a realizat în scop economic și dreptul de deducere e câștigat de societate, chiar dacă ea s-a constituit ulterior achiziției și serviciului prestat. Astfel, art.9, art.168 și art.169 din Directiva TVA se opun unei reglementări naționale care interzice acordarea dreptului de deducere pe motivele evocate în rândurile anterioare. E contrar principiului neutralității neacordarea dreptului de deducere societății neînregistrate încă, în condițiile în care există identitate de persoane în vederea plăților și beneficiilor obținute. Această condiție de înregistrare e una pur formală, iar nerespectarea ei nu poate reprima dreptul de deducere.<sup>40</sup>

Dacă aceste condiții formale, impuse suplimentar de statele membre nu sunt agreate de Curte, în încercările disperate de combatere a fraudelor în acest domeniu, statele au impus o condiție cu privire la termenul de exercitare a dreptului de deducere. Această condiție a fost aprobată de Curte în jurisprudența sa constantă. Astfel, CJUE arată că atât art.17 și art.18 alin.(2) și (3) din a 6-a Directivă<sup>41</sup>, precum și art.179, alin.(1) și art.180 din Directiva TVA<sup>42</sup> nu

interzic implementarea unui termen de decădere în interiorul căruia să se exercite dreptul de deducere. Dacă acest termen nu face imposibilă exercitarea acestui beneficiu și nici nu aduce atingere principiului echivalenței și efectivității, condiția impusă de statele membre cu privire la existența unui drept de decădere este binevenită.

### **3. Practici abuzive ale contribuabililor din statele membre**

Excesivele obligații fiscale impuse de stat conduc contribuabilul la încercări de eliberare de sub jugul fiscalității, eliberări care de cele mai multe ori îmbracă forma ilicitului. Astfel, într-o serie de spețe consacrate, Curtea a refuzat acordarea dreptului de deducere contribuabilul beneficiar, pe motivul existenței unei practici abuzive.

Aceste practici nelegale își pot găsi fundament începând cu facturarea intenționat greșită a TVA-ului, până la îmbrățișarea unui scop contrar legislației europene. Astfel, într-o speță recunoscută unanim, practica abuzivă s-a regăsit în cadrul condițiilor de existență a dreptului de deducere. Societatea în cauză încerca, prin mijloace abuzive, să stabilească momentul exigibilității taxei la o dată anterioară decât cea prevăzută de lege – anterior livrării bunurilor/ prestării serviciilor. Prin această practică societatea își rezerva drept de deducere pentru o perioadă de 7 ani, pentru bunuri care nu erau supuse taxei și nu mai nașteau drept de deducere, potrivit noii legi.<sup>43</sup> În speța de față Curtea a statuat corect, bazându-se pe reglementarea europeană în vigoare la acel moment, că taxa devine exigibilă<sup>44</sup> în momentul nașterii faptului generator sau după acest moment, dar niciodată înainte, doar cu excepția expres prevăzută de lege. Iar în cazul plăților anticipate, bunurile și serviciile trebuie să fie expres identificate și nu expuse haotic într-o anexă a contractului care poate fi modificată oricând. Curtea a mai implementat ideea potrivit căreia „livrările de bunuri și prestările de servicii intră sub incidența TVA și nu plățile efectuate pentru aceste bunuri sau servicii.”<sup>45</sup> În concluzie, Curtea a decis că nu intră sub incidența reglementărilor europene acele avansuri ce reprezentau plăți globale pentru bunuri haotic descrise în anexa ce putea fi modificată oricând. De asemenea, prevederile europene nu înglobează situațiile în care cumpărătorul poate rezilia oricând contractul în mod unilateral, recuperând astfel sumele plătite cu titlu de avans. Se observă clar mecanismul fraudulos întreprins de acești contribuabili, fapt pentru care se justifică reprimarea dreptului de deducere solicitat de societate în temeiul unor astfel de contracte încheiate în scopul sustragerii de la plata TVA și a prejudicierii statului.

Din jurisprudența CJUE se desprind reguli care trebuie aplicate întocmai de instanțele naționale. Astfel, în afacerea **C-255/02**<sup>46</sup> Curtea a arătat că art.17, alin.(6) din a 6-a Directivă trebuie interpretat în sensul că „dreptul comunitar nu poate fi invocat în scopuri abuzive sau frauduloase.”<sup>47</sup> De asemenea se arată că dreptul european nu poate constitui o bază pentru tranzacțiile care au ca scop obținerea avantajelor fiscale prin mijloace ilicite.<sup>48</sup> Mai mult, Curtea, prin jurisprudența sa și prin aplicarea corectă a legislației europene, luptă împotriva abuzurilor și a fraudelor fiscale, încercând prin cauzele soluționate să înlăture astfel de practici dăunătoare. Ca regulă, dreptul de deducere trebuie exercitat imediat și are ca scop „scutirea comerciantului în totalitate de sarcina TVA datorată sau plătită în cursul activităților economice.” Prin excepție, acest drept poate fi limitat dacă face obiectul unor tranzacții



abuzive sau frauduloase care au ca scop obținerea unui avantaj fiscal prin eludarea legii și sustragerea de la plata TVA-ului.<sup>49</sup> Se mai arată că, în cazul în care se descoperă un concurs fraudulos al contribuabililor, aceștia nu trebuie sancționați pe baza unor legi clar aplicabile. Este suficient ca statele să reglementeze nașterea obligației de restituire a TVA-ului dedus din eroare, de către contribuabilul fraudulent sau adoptarea unei alte forme de sancțiuni care să nu aducă atingere principiului neutralității fiscale.<sup>50</sup> „În acest scop, autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite, cu titlu retroactiv, restituirea sumelor deduse în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori descoperă că dreptul de deducere a fost exercitat abuziv.”<sup>51</sup>

În jurisprudența CJUE, recunoscută unitar de toate statele aderente la Uniune, se reliefează că persoanele impozabile au un drept potestativ între a opta sau nu în vederea taxării unei anumite operațiuni. Astfel, art.13, lit.c din a 6-a Directivă nu se opune posibilității contribuabilului să opteze în vederea taxării închirierii unui bun imobil. În consecință, această alegere va naște drept de deducere în persoana operatorului economici pentru TVA-ul plătit, în vederea realizării acelei construcții.<sup>52</sup> Totuși, se pot întâlni situații în care, prin intermediul acestei opțiuni să se urmărească fraudarea legii și obținerea beneficiului deducerii într-un mod neonest. O astfel de speță a făcut obiectul Curții în afacerea **C-223/03**.<sup>53</sup> În fapt, o universitate deține în proprietate două clădiri, pe care dorește să le renoveze. Într-o eventuală operațiune de reabilitare a clădirilor, universitatea nu va avea drept de deducere deoarece este proprietarul bunurilor. Așadar, universitatea constituie un trust căruia îi transmite proprietatea celor două clădiri. La rândul său, trustul va închiria bunurile universității. Se optează ca operațiunea de închiriere să fie taxabilă. În aceste condiții, universitatea devine persoană impozabilă, iar în contul serviciilor de renovare se va naște dreptul de deducere. Contractul s-a perfectat pe 15 ani, pentru ca universitatea să beneficieze cât mai mult de dreptul de deducere nejustificat.

Constatarea existenței unei practici abuzive reiese din obiectul, scopul și efectele operațiunii și nu din perfectarea efectivă a tranzacțiilor.<sup>54</sup> Dacă o anumită clauză contractuală, la care a recurs o societate sau dacă intervenția unei societăți terțe constituie o practică abuzivă, aceste aspecte trebuie rectificate astfel încât, prin eliminarea elementelor negative, practica să nu mai fie de natură abuzivă. Recalificarea nu trebuie să depășească ceea ce e necesar pentru asigurarea colectării corecte a TVA-ului și stoparea fraudelor.<sup>55</sup>

#### ***4. Despre limitarea dreptului de deducere în cadrul tranzacțiilor frauduloase. Jurisprudența CJUE***

Limitările impuse de statele membre în legislația proprie par să reflecte deseori abuzuri din partea administrației. Limita dintre abuz și necesar este fină, iar judecătorul național încearcă să găsească rațiunea implementării unor astfel de măsuri. Totuși, în jurisprudența CJUE soluțiile date de Curte par a fi în detrimentul unor astfel de limite, conferind protecție beneficiarului dreptului de deducere. Prin excepție astfel de limite sunt permise dacă au ca deziderat stoparea și eliminarea fraudelor fiscale.

În jurisprudența vastă, Curtea a trasat câteva linii directoare cu privire la posibilitatea limitării dreptului de deducere de către statele membre. Astfel, s-a arătat că statele pot menține limitele generale existente în legislația proprie până în momentul intrării în vigoare a directivei.<sup>56</sup> După intrarea în vigoare a normei europene, statelor li se conferă în continuare

posibilitatea de a limita dreptul în cauză. Totuși, această putere de limitare nu este una discreționară,<sup>57</sup> statele fiind obligate să consulte în prealabil Consiliul.<sup>58</sup> Limitările generale nu sunt agreate de Curte<sup>59</sup>. Aceasta statuează că, prin art.17 din a 6-a Directivă se acordă posibilitatea statelor membre de a limita dreptul de deducere dar aceasta trebuie să privească cu exactitate și cu claritate domeniul și bunul vizat<sup>60</sup>. Mai mult, limitările nu pot depăși sfera de extindere permisă de legislația europeană.<sup>61</sup>

Pentru a determina necesitatea limitărilor, autoritățile fiscale precum și instanțele naționale sunt obligate să demonstreze, pe baza elementelor obiective, existența mecanismelor dăunătoare. Uneori malversațiile contribuabilului sunt mult prea ingenioase, scăpând astfel din sfera controlului. De aceea judecătorul național prezintă unele rezerve în aplicarea directă și conformă a jurisprudenței CJUE, fiind condus de gândul unei posibile legalizări a fraudei fiscale. Ideea protecției contribuabilului „onest/inocent” este des amintită de Curte în vasta sa jurisprudență. Dar, nu este oare o protecție excesivă a unui contribuabil aparent inocent?

În dreptul european, CJUE a conchis prin numeroasele hotărâri pronunțate că, dacă autoritățile fiscale demonstrează prin elemente obiective un interes contrar scopului TVA, contribuabilul beneficiază nejustificat de dreptul de deducere, caz în care acesta poate fi limitat.<sup>62</sup> Curtea s-a pronunțat și asupra limitării dreptului de deducere de către organele fiscale ale statului în cauză. Astfel, CJUE a stabilit că dreptul de deducere se naște automat în momentul plății TVA-ului în amonte, fapt pentru care acest drept trebuie exercitat imediat. Este irelevant pentru persoana imposibilă, beneficiară a dreptului de deducere, dacă cealaltă parte a plătit TVA-ul colectat la stat.<sup>63</sup> Dreptul de deducere trebuie exercitat imediat. Acesta nu poate fi limitat sau reprimat de autoritățile fiscale decât dacă ele demonstrează, printr-o serie de elemente obiective, că și întreprinderea din speță a participat activ la fraudare sau a cunoscut fraudarea. Acest fapt denotă că activitățile contribuabilului nu au fost realizate în scopuri de TVA ci în scopul de a eluda legea fiscală.

Aceste idei și principii au fost reiterate de Curte în numeroase hotărâri relevante, creând astfel unitatea jurisprudențială în domeniul dreptului de deducere. Ideea de bază gravitează în jurul protecției părții inocente, implicată involuntar într-un circuit fraudulos împotriva interdicțiilor impuse de autoritățile fiscale din statele membre. Aceste interdicții privesc reprimarea dreptului de deducere. În acest context, statele pot anihila dreptul de deducere doar dacă dovedesc existența concursului fraudulos între contribuabili și partea inocentă sau dacă dovedesc, în baza elementelor obiective, că beneficiarul cunoștea sau putea să cunoască acest concurs fraudulos.<sup>64</sup>

### **5. Câteva principii directe în materia dreptului de deducere. În loc de concluzii.**

Omniprezența fraudei fiscale în materia TVA-ului este de necontestat în sfera deducerilor. Deoarece contribuabilul se bucură de prezumția de nevinovăție, aceasta trebuie respectată în tocmai atât de legiuitorii cât și de instanțe. Pornind de la aceste considerente, Curtea a trasat o serie de linii directoare cu valențe de principii, pe care fiecare stat membru trebuie să le respecte.

Astfel, dreptul de deducere trebuie exercitat imediat, având rolul de a degreva integral persoana de sarcina taxei. Ca regulă, dreptul de deducere nu poate fi limitat sau reprimat de autoritățile fiscale. Totuși, strigătul disperat al statelor în lupta antifraudă ar trebui

înțeles de Curte și tratat într-o manieră mai înțeleaptă, cu rezerve față de acordarea prea facilă a acestui beneficiu. Oare persoana impozabilă este chiar atât de inocentă precum pare? Datorită acestor aspecte, prin excepția de strictă interpretare, este justificată reprimarea dreptului de deducere a contribuabilului neonest, a cărui unic scop constă în obținerea beneficiilor nejustificate, eludând cu nonșalanță prevederile legislative. Aceste limitări sunt permise statelor membre prin reglementările derogatorii europene, neacordarea dreptului putând fi totală sau parțială. *Per a contrario*, dacă operatorul economic îmbracă haina inocenței, dreptul de deducere va fi câștigat, autoritățile fiscale naționale neputându-l reprima.<sup>65</sup>

### **c) Rambursări de TVA. Între legal și ilegal.**

#### **1. Legislația incidentă. Reglementarea națională și europeană**

Conform Codului Fiscal<sup>66</sup> și art.183 din Directiva 2006/112/CE, rambursarea TVA-ului presupune obligația statului de a restitui contribuabilului suma negativă (un excedent de valoare) rezultată în urma efectuării diferenței dintre TVA-ul deductibil și TVA-ul colectat, unde TVA-ul deductibil are o valoare mai mare decât TVA-ul colectat. Conform prevederilor existente, acest TVA de rambursat se poate obține atât din tranzacții naționale, cât și transfrontaliere, conform art.147<sup>2</sup>, alin.(2) din Codul Fiscal. La același articol, în cadrul alin.(3), legiuitorul stabilește ce măsuri pot fi întreprinse de stat în cazul în care rambursarea TVA se obține din contractări frauduloase, astfel „*organele fiscale competente vor recupera sumele plătite în mod eronat și orice penalități și dobânzi aferente*”. În contrapartidă și în persoana contribuabilului se naște dreptul de a cere dobânzi sau penalități de întârziere. Astfel, prin coroborarea art.160, alin. (1), lit.e și art.113, alin.(1) Cod procedură fiscală, rezultă dreptul contribuabilului de a cere rambursarea sumei plătite în exces sub forma obligației fiscale, care va genera dobânzi/penalități de întârziere în sarcina statului, din ziua scadentă. Totodată, art. 145 reglementează situația în care dreptul de deducere ia naștere – mai exact prin întocmirea facturii fiscale. *Per se*, există o legătură între TVA-ul deductibil și TVA-ul de rambursat, fapt pentru care această restituire, obligație a statului, se va realiza în baza unui document justificativ prin care să se explice existența acelei taxe aferente achizițiilor – fie ele naționale sau transfrontaliere.<sup>67</sup>

#### **2. Lupta împotriva rambursărilor ilegale**

Problema rambursărilor ilegale de TVA a generat discuții și polemici încă din anul 2003, fiind relevant un Raport al Curții de Conturi<sup>68</sup>, redactat strict în domeniul fraudării bugetului de stat prin restituirile ilegale de TVA. În acest raport se consemnează cauzele care au condus la acest colaps economic, printre ele regăsindu-se controlul „*formal, fără a se urmări realitatea și legalitatea tranzacțiilor care au generat obligația de rambursare*”<sup>69</sup>, ignorarea principiilor fundamentale de funcționare a TVA<sup>70</sup> și nerespectarea legislației din domeniul combaterii fraudei fiscale<sup>71</sup>. Toate aceste inadvertențe au condus la diminuarea considerabilă a bugetului de stat.

În sprijinul luptei antifraudă s-a născut nevoia de reducere a riscurilor de rambursare ilegală, care s-a demonstrat a fi o nevoie reală. În acest sens, la nivel național s-a emis OMFP Nr.967/2005<sup>72</sup>, intrat în vigoare abia în 2007, în vederea soluționării problemelor întâmpinate la nivelul restituirilor de taxe. Acest ordin instituie reguli cu privire la întocmirea decontului, fie el cu sumă pozitivă (de plată), sau negativă (de restituit). Pentru decontul cu sumă negativă se va realiza o triere, diferențiind decontul cu sumă negativă de rambursat față de decontul cu sumă negativă fără opțiuni de rambursare. Cele din urmă sume vor fi raportate în perioada fiscală următoare. Pentru sumele negative a căror rambursare este solicitată, un organ specializat va analiza gradul de risc fiscal în care această sumă se încadrează, raportând-o atât la standardul individual negativ (SIN), cât și la comportamentul efectiv al contribuabilului.

Astfel, acest procedeu al rambursării sumei negative presupune un examen atent din partea statului, analizând riscul fiscal al fiecărei posibile restituiri, prin raportarea sumelor de rambursat la standardul individual negativ<sup>73</sup>, denumit în continuare SIN<sup>74</sup>. Astfel, există trei tipuri de risc, în funcție de care se vor acorda sau nu rambursările de TVA. În cazul *riscului fiscal mic*, se acordă de regulă restituirea sumei negative deoarece această sumă e mai mică sau egală cu SIN-ul, fiind un risc fiscal acceptat de autoritățile competente în materie. *Riscul fiscal mediu* presupune compararea taxei negative cu SIN-ul, precum și o analiză documentară, iar *riscul fiscal mare* generează, de regulă, consecințe grave pentru bugetul general consolidat și presupune neapărat o inspecție fiscală anticipată.<sup>75</sup>

### **3. Optica CJUE vis-a-vis de rambursările ilegale.**

Dreptul rambursării excedentului de TVA plătit, fie din eroare, fie datorită unor limitări impuse de statul membru, este recunoscut unanim atât la nivel național cât și european, cu titlu de principiu. Prioritatea dreptului Uniunii față de dreptul național ne conduce să analizăm cu precădere această reglementare în acord cu jurisprudența CJUE. În acest context, reglementarea europeană cu privire la rambursarea TVA-ului, trebuie interpretată în sensul că impune statelor membre să confere persoanei impozabile drept de restituire a taxei percepută contrar dreptului Uniunii. Totodată, în caz de restituire cu întârziere a sumei, persoana în cauză trebuie să beneficieze de acordarea unor dobânzi, aferente acestei sume.<sup>76</sup>

Dreptul de a cere rambursarea reprezintă o etapă subsidiară neacordării beneficiului deducerii. Totuși, aceste drepturi se află într-o relație de complementaritate, fapt dovedit încă din momentul nașterii dreptului de deducere. Astfel, în cazul întocmirii greșite a unei facturi, regulile de recorectare a acesteia, prevăzute în capitolul deducerilor se aplică și în sfera dreptului de rambursare. E de la sine înțeles că în baza unei facturi greșite în mod intenționat, atât dreptul de deducere cât și rambursarea taxei nu vor fi acordate, constatându-se implicit un mecanism de fraudă. Principiul neutralității fiscale nu se opune refuzului administrației naționale de a nu restitui TVA-ul societății prestatoare a unui serviciu. Dacă dreptul de deducere a persoanei impozabile a fost refuzat datorită facturii emise de societatea prestatoare, nici celei din urmă societăți nu trebuie să i se acorde beneficiul restituirii taxei.<sup>77</sup>

Problema facturilor care conțin un TVA trecut din eroare este incidentă și în materia rambursărilor de TVA. Curtea artă că nu este suficient ca persoana, care solicită rambursarea, să dovedească existența acestui drept doar pe baza unei facturi. Astfel, în cauza cunoscută sub denumirea de „*Genius Holding*”<sup>78</sup> Curtea tratează această problemă. În speță subcontractantul facturase greșit, trecând și un TVA pentru care reclamantei i se năștea dreptul de deducere. Problema speței viza în ce condiții art.17, alin.(2), lit.a din a 6-a Directivă, dă persoanei impozabilă dreptul să deducă TVA-ul din cuantumul taxei datorate, doar în baza faptului că acel TVA este menționat pe factură. În soluționarea acestei cauze, Curtea a statuat că principiul neutralității fiscale este respectat în momentul în care dreptul de deducere nu este limitat, iar exercitarea lui se realizează imediat. Totuși, Curtea subliniază că, înainte de a asigura aplicarea aceluși principiu, este prioritar pentru statele membre să prevadă posibilitatea corectării<sup>79</sup> oricărei taxe facturată inadecvat și să se arate, de asemenea, că persoana culpabilă este de bună credință. În esență, este de reținut că dreptul de deducere nu se aplică taxei care este datorată doar pentru că e menționată pe factură.<sup>80</sup> În această ordine de idei, nici dreptul de rambursare a taxei nu se acordă, pentru simplu fapt că taxa e trecută pe factură.

În contrapartidă, dacă aceste drepturi s-ar acorda prin simpla dovadă a facturii/documentului justificativ, atunci situațiile de fraudă fiscală ar fi nenumărate, contribuabilii putând exercita aceste drepturi *sine die*, prin simpla facturare ilegală a taxei. Datorită acestor considerente a fost instituită de Curte condiția bunei credințe a contribuabilului, în vederea stopării fraudelor. Astfel, prin această condiție, contribuabilul demonstrează că intențiile sale nu vizează atingerea unui scop nejustificat. Acesta nu urmărește obținerea deducerii/rambursării taxei prin modalități ilegale, pe baza unei facturi cu conținut „fals”, rezultată în urma menționării greșit-intenționate a TVA-ului. Totuși, această condiție nu mai trebuie îndeplinită dacă emitentul facturii *elimină riscul oricărei pierderi a veniturilor fiscale*, într-un termen rezonabil.<sup>81</sup> Astfel, din perspectiva Curții, nu este suficient ca pentru a beneficia de restituirea taxei plătite din eroare singura condiție îndeplinită să fie menționarea TVA-ului pe factură. Pe lângă această condiție, Curtea a mai arătat în jurisprudența anterioară, că este necesar să se demonstreze faptul că *emitentul facturii a fost de bună credință (C-342/87)* sau să se poată dovedi că *nu există risc de pierdere a veniturilor fiscale (C-78/02)*. Raportându-se la fraudă de tip carusel, Curtea arată că dreptul de deducere al persoanei inocente rămâne intact și poate fi exercitat conform legii, fără a ține cont de tranzacțiile anterioare/posterioare, posibil frauduloase. Acest raționament se aplică și în cazul restituirii taxei plătite din eroare dacă se poate demonstra că emitentul facturii a fost de bună credință sau restituirea nu implică un risc de pierdere a veniturilor fiscale.

Fiecare stat membru are obligația de a-și implementa propriul sistem prin care permite contribuabililor posibilitatea corectării greșelii de facturare a TVA-ului. Însă această soluție implică „nu doar emiterea unei facturi rectificative ci și restituirea taxei plătite din greșeală”.<sup>82</sup> Această obligație decurge din principiul neutralității și din interzicerea unei eventuale îmbogățiri fără justă cauză a administrației. Dacă recorectarea este condiționată de restituirea sumei percepute eronat, legislația europeană nu se opune unei norme naționale care refuză restituirea pe motivul îmbogățirii fără justă cauză a persoanei impozabile. O astfel de îmbogățire trebuie verificată din prisma tuturor circumstanțelor economice relevante, iar instanța națională are această obligație.<sup>83</sup>

În jurisprudența CJUE se cunosc câteva încercări de limitare a dreptului de rambursare a taxei, pe motivul împiedicării fraudelor fiscale.

Datorită relației simbiotice a dreptului de rambursare cu beneficiul deducerii, o încercare de limitare a acestuia din urmă produce efecte necontestate și în planul restituirii taxei. Astfel, în fapt societatea a cerut rambursarea TVA-ului plătit pentru cheltuielile făcute cu achiziționarea unor bunuri, în vedere dezvoltării afacerii, care era în parte subvenționată. Contribuabilul nu a reușit să deducă TVA-ului din cauza restricțiilor excesive impuse de stat pentru partea subvenționată, fapt pentru care a plătit întreaga taxă a cărei rambursare o cere. Curtea arată că legislația Uniunii se opune unei limitări a dreptului de deducere pentru TVA-ul plătit în amonte în legătură cu partea subvenționată din afacere.<sup>84</sup> Același raționament se aplică și în cazul rambursărilor de taxă. Totuși, Curtea arată că principiul restituirii taxelor percepute de un stat membru, cu încălcarea normelor Uniunii, permite acestui stat să *refuze restituirea* unei părți a TVA-ului, a cărei deducere a fost împiedicată din cauza unei măsuri naționale contrară dreptului Uniunii Europene. Motivul constă în aceea că, acea parte a taxei a fost subvenționată printr-un ajutor acordat persoanei impozabile și a fost finanțată atât de Uniune cât și de statul membru în cauză, cu condiția ca sarcina economică aferentă refuzului deducerii să fi fost integral neutralizată.<sup>85</sup>

În fapt, s-a încercat prelungirea termenului de rambursare de la 60 zile la 180 zile. Prin această reglementare națională se aduce atingere principiului proporționalității. Astfel se creează o diferență de tratament între persoana impozabilă suspectă de fraudă și persoana impozabilă inocentă. Această diferență nu poate fi justificată prin invocarea dezideratului de luptă antifraudă, iar perioada astfel prelungită nu este sinonimă cu regula rambursării TVA-ului într-un termen rezonabil.<sup>86</sup> Nici posibilitatea acordată acestor persoane de a plăti o cauțiune, pentru a beneficia de termenul de 60 de zile, nu este proporțională. Suma astfel plătită va fi echivalentul prejudiciului suferit de această persoană prin instituirea termenului de 180 de zile. Această cauțiune sau termen prelungit va putea prejudicia într-o formă iremediabilă societățile aflate la începutul activității. Datorită acestor considerente, Curtea arată că art.18, alin.(4) din a 6-a Directivă se opune unei legislații naționale prin care se permite autorității fiscale să modifice termenul de rambursare, de la 60 zile la 180 zile.<sup>87</sup>

Totodată, art.183 din Directiva TVA, coroborat cu principiul încrederii legitime, se opune prelungirii termenului de rambursare prin integrarea în cadrul acestuia a termenului de exercitare a controlului fiscal, în condițiile în care dreptul la dobânzi s-a născut anterior intrării în vigoare a noii legiferări. Totodată, în acord cu art.183 din Directiva TVA coroborat cu principiul neutralității fiscale, Curtea arată că aceste prevederi unionale se opun unor reglementări naționale care ar prelungi termenul de rambursare a taxei până în momentul finalizării controlului fiscal, având astfel drept consecință nașterea dreptului de a obține dobânzi doar după depășirea acestui termen, cu tot cu prelungire. O atare prelungire nu este nerezonabilă în măsura în care nu depășește perioada necesară pentru efectuarea controlului. „Cu toate acestea, dacă persoana impozabilă nu poate dispune temporar de sume echivalente cu excedentul TVA, aceasta suportă un dezavantaj economic care poate fi compensat prin plata dobânzilor, garantându-se astfel respectarea principiului neutralității fiscale.”<sup>88</sup>

Tot în cadrul termenelor de rambursare, Curtea permite anumite limitări. Astfel, aceasta acordă posibilitatea statelor membre de a reglementa în dreptul național termene de decădere și de prescripție, în interiorul cărora să se solicite rambursare taxei.

Legislația europeană nu se opune existenței unui termen de decădere, de care depinde exercitarea dreptului de deducere/rambursare, cu condiția ca acesta să nu facă imposibilă exercitarea acestuia.<sup>89</sup> În cadrul Directivei 79/1072/CEE, denumită în continuare a 8-a Directivă cu privire la rambursările de taxe, există o prevedere care instituie acest drept de decădere. Curtea arată că termenul de 6 luni, care curge din momentul exigibilității taxei, prevăzut la art. 7, alin.(1) din a 8-a Directivă, este un termen de decădere și nu un termen de recomandare.<sup>90</sup> Nici legislația sau practica administrativă națională, prin care se stabilește momentul începerii termenului de prescripție a acțiunii în recuperarea TVA-ului, nu este interzisă de legislația Uniunii.<sup>91</sup> Mai mult, art. 18, alin.(4) din a 6-a Directivă nu se opune reglementării unui stat membru care prevede un termen de prescripție de 3 ani pentru introducerea unei cereri de rambursare a TVA-ului.<sup>92</sup>

În cauza „*Planzer*” C-73/06,<sup>93</sup> Curtea conchide din nou în materia rambursărilor de TVA. În speța de față reclamanta, cu sediul în Luxemburg, are calitatea de filială a societății mamă, cu sediul în Elveția. Administratorii reclamantei sunt doi angajatori ai societății mamă; unul rezident în Elveția iar celălalt în Italia. Totodată, reclamanta închiriază de la o altă societate, cu sediul în Elveția mai multe spații pentru birouri și o angajează să-i presteze servicii de secretariat și societate. În urma achiziționării unei anumite cantități de carburanți din Germania, reclamanta formulează o cerere administrației fiscale nemțești prin care solicită restituirea TVA-ului plătit în amonte. La această cerere anexează și un certificat prin care arată că este înregistrată ca plătitoare de TVA în Luxemburg, iar între cele două țări există o Convenție de evitare a dublei impunerii. Administrația nemțească refuză rambursarea, pe motiv că linia telefonică nu corespunde sediului din Luxemburg, stabilind totodată că sediul acestei societăți se află în Elveția deoarece majoritatea activităților sunt desfășurate în acea țară<sup>94</sup> (unde societatea mama își are sediul). Chiar dacă reclamanta demonstrează că există un sediu statutar înregistrat în Luxemburg, că facturile sunt emise din acel sediu, că personalul și administratorii sunt și ei înregistrați în Luxemburg și că utilajele (camioanele) au număr de înregistrare tot în această țară, autoritatea fiscală germană arată că cea mai mare parte din activități se desfășoară în Elveția, că linia telefonică corespunde sediului din această țară și că administratorii nu sunt prezenți permanent în Luxemburg. Mai mult, în cea din urmă țară, reclamanta nu deține nici un antrepozit și nici loc de parcare pentru camioane, chiar dacă facturile erau întocmite în Luxemburg.

Aceste problematici au născut întrebări vis-s-vis de acordarea dreptului de rambursare a taxei, analizându-se în ce măsură acel certificat, întocmit conform anexei B din a 8-a Directivă, are valoare absolută/relativă, astfel încât să oblige/să acorde libertate statului german în a considera că societatea este stabilită în Luxemburg și are drept la rambursarea taxei.

Prin acest certificat, a 8-a directivă conferă dreptul persoanei, care este înregistrată într-un alt stat decât cel din care se realizează achiziția, să solicite statului în cauză rambursarea TVA-ului în condițiile în care această persoană nu este înregistrată, nu desfășoară operațiuni

impozabile de prestare servicii sau livrare de bunuri, nu are sediu, nici unitate fixă, nici domiciliul sau reședința în statul de restituit. Cu toate acestea, dacă administrația în cauză are suspiciuni cu privire la săvârșirea unor fraude fiscale de către această entitate, ea nu poate interzice restituirea taxei doar pe baza prezumției ce însoțește acest certificat. Astfel, autoritatea fiscală e nevoită să întreprindă o analiză obiectivă pe baza căreia să demonstreze abuzul fraudulos al societății. Mai mult, dacă administrația poate demonstra că sediul statutar sau sediul fix<sup>95</sup> al societății nu corespunde cu sediul prevăzut în cuprinsul acestui certificat, autoritatea fiscală poate refuza restituirea.

În cadrul celor expuse, Curtea a statuat că în baza aceluși certificat se naște prezumția relativă cum că persoana în cauză este stabilită în statul membru de referință și totodată că este plătitoare de TVA în cadrul aceluși stat în care se află și administrația fiscală, care i-a eliberat certificatul. Acest fapt însă nu interzice administrației fiscale, din statul de restituire, să reprime dreptul de rambursare, în situația în care acesta are „îndoieli cu privire la realitatea economică a unității a cărei adresă este menționată în acest certificat.” Pe baza reglementărilor unionale, autoritatea în cauză se poate asigura cu privire la realitatea afirmațiilor emise de contribuabil, putând recurge la măsuri administrative prevăzute în acest scop, în domeniul TVA-ului.

#### **4. Teorii de ghidaj în sfera rambursărilor**

Prin jurisprudența sa, Curtea încearcă să ofere soluții contribuabilului onest/inocent care, de nenumărate ori, este victima unor operatori economici conduși de reaua lor credință sau a administrație fiscale care, uzând de puterile sale exorbitante, nedreptățește contribuabilul naiv sau neinformați.

Totuși, există situații practice în care, fraudă fiscală apare, fie datorită mașinațiunilor întreprinse de un singur contribuabil, fie datorită unui concurs planificat împreună cu alți operatori economici. De aceea, condiția facturării cu bună credință a fost susținută îndelung. În caz contrar, însemnarea taxei pe factură, de către un furnizor care acționează cu rea credință naște în persoana acestuia, fie drept de deducere, dacă declară această taxă, fie o îmbogățire fără justă cauză, dacă nu declară taxa autorităților fiscale. În acest caz, problema restituirii ilegale se naște în momentul în care statul, absorbit de explicațiile eronate ale contribuabilului plătitor și totodată complice, ajunge să recunoască dreptul de restituire în persoana acestuia. Astfel, va opera rambursarea ilegală. Frauda se produce atât la furnizor, prin exercitarea dreptului de deducere născut ilegal sau prin acea îmbogățire fără justă cauză, cât și la contribuabilul complice, care ajunge să-și exercite dreptul nejustificat. Acesta din urmă se referă la posibilitatea de a obține rambursarea taxei din partea statului, într-un mod ilicit. Prin urmare statul ajunge să fie prejudiciat, iar bugetul general consolidat diminuat.

Datorită numărului mare de cazuri similare, statele, împreună cu organizațiile naționale și internaționale, au demarat planuri de acțiune în vederea diminuării efectelor negative provocate de inovatoarele mecanisme dăunătoare, construite de contribuabilii neonești.



#### d) Frauda specifică materiei TVA. Frauda carusel

Trecerea timpului și evoluția practicilor comercial – fiscale au construit o cu totul altă realitate pe care normele actuale se pliază sacadat. În acest sens, mecanismele de eludare masivă a legii au luat amploare odată cu posibilitatea realizării achizițiilor intracomunitare<sup>96</sup>, stârnind totodată numeroase polemici doctrinare cu privire la circuitul fraudulos denumit „*carusel*”<sup>97</sup>. Atât Codul fiscal român, la art. 130<sup>1</sup> cât și Directiva 2006/112/CE, la art. 20 definesc noțiunea de *achiziție intracomunitară* care, *in concreto* presupune un transfer realizat între un furnizor situat într-un stat membru și un cumpărător situat într-un alt stat membru. Această operațiune este evidențiată în contabilitate prin mecanismul *taxării inverse*, care naște drept de deducere în persoana cumpărătorului. În vederea obținerii deducerii totale a TVA-ului, fără ca operatorul economic să verse TVA-ul colectat bugetului general consolidat, contribuabilii, uzând de această tranzacție intracomunitară, creează acele circuite frauduloase, denumite doctrinar „*fraude carusel*”. Acest mecanism conduce atât la distorsiuni economice care constau în formarea unei *economii subterane* nelegale, precum și la *anihilarea liberei circulații pe piață*.<sup>98</sup>

Curtea de Justiție a Uniunii Europene, denumită în continuare CJUE, s-a confruntat în anii 2003-2004 cu problema generată de acest mecanism fraudulos - **C-354/03, C-355/03 și C-484/03**<sup>99</sup> – creând în acest sens o jurisprudență unitară, cu scopul de a estompa atrocitățile fiscale întâlnite de regulă printr-un concurs fraudulos al contribuabililor din mai multe state membre. Această fraudă implică o tranzacție intracomunitară între două întreprinderi situate fiecare în statul ei de proveniență, înregistrate deopotrivă în scopuri TVA. Tranzacția care presupune o achiziție intracomunitară este scutită de plata TVA cu drept de deducere, fiind evidențiată în contabilitate prin mecanismul taxării inverse. Contribuabilul cumpărător care va achiziționa bunurile, va crea o altă firmă în statul său, firmă de tip „tampon/bidon/fantomă”, în scopul încărcării acesteia cu toate datoriile fiscale aferente viitoarelor tranzacții. Se creează astfel un circuit tri-direcționat, format din următoarele componente: un circuit al bunurilor achiziționate; un circuit al creanțelor plătite, realizate în parametri normali care se efectuează între cele două întreprinderi contractante și un circuit al evidențelor contabile care generează fraudă și care nu corespunde cu primele două circuite. Acest din urmă circuit are rolul de a eluda legea și de a naște în persoana contribuabilului, beneficiar al fraudei, drept de deducere la care, în mod normal, nu ar fi îndreptățit. Astfel, contribuabilul cumpărător nu va plăti TVA (pentru că se realizează o achiziție intracomunitară), cu toate că în acte este evidențiat ca și cumpărător firma „fantomă”, iar beneficiarul fraudei nu va vărsa TVA ci din contră, va deduce TVA (pe baza facturilor emise de firma fantomă prin care se demonstrează că beneficiarul a plătit TVA în amonte). În momentul în care acea firmă „bidon/tampon/fantomă” are îndatorirea de a-și onora obligațiile fiscale, mai exact de a vărsa datoriile acumulate (TVA-ul colectat) la bugetul de stat consolidat, ea dispare, demarându-se consecința nefastă a fraudei fiscale. Mai mult, dacă bunurile în cauză vor face în final obiectul unei livrări intracomunitare și vor ajung din nou în posesia primului vânzător, se va forma acel circuit fraudulos care va putea continua neconținut.<sup>100</sup>

În cadrul acestor tranzacții succesive, de regulă există și un contribuabil onest/inocent, care nu cunoaște mecanismul dăunător. În urma controalelor întreprinse de organele fiscale, acesta ajunge să fie sancționat, fiscul privându-l de dreptul de deducere, pe baza unor fundamente neverosimile. Acesta invocă faptul că la nivel național, fraudă fiscală se realizează de toți cei implicați. Astfel, nu se ține cont de poziția persoanei inocente care nu a fost părtașă la fraudă, autoritățile sancționând toți participanții implicați în tranzacții, indiferent dacă au cunoscut sau nu fraudă. Mai mult, sancțiunea se fundamentează și pe faptul că activitățile demarate de acești contribuabili sunt lipsite de substanță economică, fiind constituite în vederea obținerii unor beneficii nejustificate. Ca un răspuns la această abordare, CJUE statuează<sup>101</sup> că fiecare activitate întreprinsă se analizează individual, fără a se ține cont de tranzacțiile anterioare/ ulterioare, care comportă un concurs fraudulos al participanților. Curtea mai arată că e necesar să se țină seama și de atitudinea contribuabilului în cauză, mai exact de „poziția sa psihologică.” Acesta trebuie să menționeze dacă știa sau nu știa de acea complicitate frauduloasă, sau dacă a participat activ la fraudă arătată. Proba acestor elemente cade în sarcina autorității fiscale și nicidecum în sarcina părții care își apără drepturile încălcate de stat.<sup>102</sup>

Ideea protejării părții inocente, implicată involuntar într-un circuit fraudulos, se regăsește și în cauzele reunite **C-439/04 și C-440/04**.<sup>103</sup> Astfel, Curtea reiterează principiul potrivit căruia persoana care nu cunoaște și nici nu avea cum să cunoască concursul fraudulos existent, fie anterior, fie ulterior tranzacției perfectate de el, nu va pierde dreptul de deducere. Totodată, art.17 din a 6-a Directivă (art.167 din Directiva TVA) trebuie interpretat în sensul că interzice statului membru posibilitatea de a institui o prevedere prin care stabilește că un astfel de contract va fi nul. Nu interesează cauza de nulitate și nici faptul că vânzătorul e participant activ la circuitul fraudulos. O astfel de reglementare, prin care s-ar reprima dreptul de deducere beneficiarului inocent, ar fi contrară prevederilor europene. *Per a contrario*, instanța națională poate refuza acordarea dreptului de deducere acelei persoane care a cunoscut/ a participat activ la mecanismele frauduloase prin care s-a sustras de la plata obligațiilor fiscale, cu precădere cele în domeniul TVA-ului.

*Per se*, Curtea subliniază ideea potrivit căreia toate aceste concursuri frauduloase nu se prezumă, ci trebuie dovedite pe baza unei analize obiective concentrată asupra întregului circuit tri-direcționat, urmărind atât fluxurile bănești și transferul efectiv al bunurilor, cât și circuitul scriptic al documentelor. Miza estompării mecanismelor defectuoase are incidență în materia dreptului de deducere, mai exact în ceea ce privește posibilitatea autorităților fiscale naționale de a reprima acest drept al persoanelor participante la circuitul fraudulos.

### **III. Lupta împotriva fraudei fiscale. Reglementări actuale**

#### **1. Combaterea disfuncționalităților economice la nivelul Uniunii Europene**

Tendința evolutivă de globalizare s-a concretizat prin succesivele aderări ale statelor membre la Uniunea Europeană, fapt ce a dat naștere unui conglomerat de norme unionale. Aceste reglementări au ca scop armonizarea și unificarea legislațiilor statelor membre care se

va concretiza în definitiv, într-o unitate normativă. Astfel, fiecare stat în mod individual, se confruntă cu dificultăți practice și legislative în vederea combaterii fraudei și evaziunii fiscale. Conform unui studiu<sup>104</sup> realizat în planul sistemului fiscal românesc, se observă că acesta este într-o continuă tranziție generată de numeroasele reforme începute încă din 1831, fiind adaptate treptat schimbărilor cotidiene, până în zilele noastre. În aceste etape de formare legislativă, noțiunea de fraudă fiscală nu a întârziat să apară, însă odată cu evoluția circuitelor financiare și comerciale fraudă s-a transformat în atrocitate fiscală care generează consecințe nefaste în planul bugetului de stat. Însă, odată cu aderarea statului la Uniunea Europeană, acesta a cedat în mod benevol o parte din suveranitate, ajungând implicit sub tutela Uniunii. *Per se*, aceasta din urmă vine în sprijinul oricărui stat aderent, influențând substanțial viziunea legislativă și practică.

Din aceste considerente Uniunea Europeană, prin organismele sale, a pornit o luptă acerbă în vederea estompării mecanismelor frauduloase întreprinse de contribuabilii neonești. Astfel, în anul 2003, Uniunea a adoptat *Regulamentul (CE) Nr. 1798/2003 de cooperare administrativă în domeniul TVA*<sup>105</sup>, care presupune un algoritm de schimb de informații între statele membre, în vederea controlării și aplicării conforme a taxei pe valoare adăugată. În esență, acest regulament presupune înființarea în fiecare stat membru a unui departament de legătură care să ofere informații necesare celorlalte state membre, despre operatorii economici înregistrați în scopuri de TVA în alte state membre. Se încearcă un control și o evidență a contribuabililor existenți precum și a tranzacțiilor efectuate și înregistrate de aceștia pentru a combate fraudă fiscală.

Deoarece acest regulament a suferit numeroase modificări, iar în final s-a dovedit a fi ineficient datorită accelerării și creșterii masive a fraudelor fiscale, la nivelul Uniunii Europene s-a adoptat un nou regulament, care-l abrogă pe cel anterior – *Regulamentul (U.E) Nr. 904/2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul TVA*.<sup>106</sup> Ideea îmbrățișată de acest Regulament, cu aplicabilitate directă și obligatorie, se concretizează prin necesitatea protejării pieței interne și prin înlăturarea de o manieră cât mai rapidă a economiei subterane. În vederea îndeplinirii acestor obiective, Regulamentul prevede necesitatea cooperării între statele membre prin efectuarea unui schimb de informații de o manieră mult mai rapidă și mult mai amplă decât cele efectuate până în momentul de față. O încercare curajoasă a acestui act normativ o întâlnim în art. 33 care reglementează înființarea unei entități denumită „Eurofisc” care are menirea de a centraliza toate informațiile obținute de la statele membre și a coordona colaborarea între acestea, în vederea estompării fraudelor fiscale – o unică entitate de control la nivelul Uniunii. Comparând această reglementare cu legislația națională, am putea, într-o notă hilar ironică, să afirmăm că rolurile inspiraționale s-au inversat astfel încât legiuitorul european analizează și îmbrățișează legislațiile naționale. Astfel, în sistemul fiscal românesc controlul asupra contribuabililor plătitori de TVA și asupra operațiunilor întreprinse de aceștia se realizează prin mecanismul de centralizare a datelor, *Declarația recapitulativă 394*.<sup>107</sup> Totuși, controlul efectiv al acestora se realizează de unicul organism întâlnit sub denumirea de „Agenția Națională de Administrare Fiscală”<sup>108</sup> (ANAF) și de alte organisme din subordinea sa precum „Direcția Generală Antifraudă Fiscală”, organisme care luptă neconținut împotriva fraudelor instituite la nivel național.

Rămânând în sfera cooperărilor administrative între autoritățile fiscale ale statelor membre, la nivelul Uniunii Europene s-a constituit un sistem de verificare a tuturor tranzacțiilor întreprinse de agenții economici, cu implicație în domeniul TVA<sup>109</sup>, sistem recunoscut sub denumirea de VIES<sup>110</sup> (*VAT Information Exchange System*). Aceste verificări se execută într-un sistem electronic<sup>111</sup>, în timp real, bazele de date fiind actualizate continuu de către autoritățile fiscale ale fiecărui stat membru. Acest control se întreprinde de autoritățile statelor membre, cu precădere în situațiile prezumate a fi frauduloase. Însă, această obligație de verificare o are și contribuabilul, în momentul contractării. Prin introducerea aceluia cod în câmpul indicat, contribuabilul va cunoaște dacă acel cod, furnizat de partenerul său contractual, este valabil. În caz contrar, acesta îi va aduce la cunoștință agentului economic informația obținută, obligându-l astfel să întreprindă toate măsurile necesare în vederea verificării și reactualizării codului în cauză. De asemenea, contribuabilul onest poate refuza astfel perfectarea tranzacției, evitând contractarea în regim fraudulos. Facilitatea realizării acestui control de către operatorul economic va naște prezumția negativă de rea credință în persoana acestuia, dacă nu depune diligențele necesare în realizarea acestei simple verificări. La nivel național, centralizarea acestor date se realizează pe baza declarației recapitulative 390, specifică tranzacțiilor intracomunitare de bunuri. Creație a Uniunii, acest sistem VIES are rolul de a înlătura fraudele fiscale, precum și funcționarea corectă a sistemului taxării inverse<sup>112</sup>.

În urma desființării barierelor vamale care a avut drept consecință eliminarea controalelor vamale rudimentare<sup>113</sup> dintre statele membre, s-a înființat la nivelul Uniunii Europene un sistem de evidență a contribuabililor care realizează tranzacții intracomunitare, peste un anumit prag valoric<sup>114</sup>, denumit în continuare *Intrastat*<sup>115</sup>. Acești contribuabili sunt obligați să completeze o declarație Intrastat, în care trebuie să precizeze: fluxul tranzacției (dacă introduce bunuri/expediază bunuri), perioadă de referință, date de identificare a firmei, țara de destinație/țara de expediere, cod marfă, natura tranzacției, modul de transport, termeni de livrare, cantitatea, valoarea facturată și valoarea statistică<sup>116</sup>. Comparând declarația Intrastat cu declarația recapitulativă 390 din sistemul VIES – care conține date doar despre furnizor, țara de proveniență a mărfurilor și valoarea totală plătită – se observă că cea dintâi declarație este mult mai complexă și elaborată. Astfel, autoritățile fiscale interesate pot demara o verificare mai amănunțită asupra acestor contribuabili, obligați la întocmirea declarațiilor Intrastat. Totuși, există legătură între cele două sisteme prin faptul că atât datele obținute și centralizare în sistemul statistic Intrastat cât și datele obținute prin declarațiile din sistemul VIES sunt utilizate pentru anumite scopuri. Acestea vizează obținerea de date despre contribuabilii obligați la întocmirea declarațiilor Intrastat. Astfel, aceștia vor fi monitorizați, urmărindu-se dacă au întocmit actul conform și complet. Se au în vedere pragurile Intrastat pentru a delimita operatorii economici obligați la declarare intrastat și cei neobligați; pentru cei din urmă fiind suficientă declarația întocmită în sistem VIES<sup>117</sup>. Legătura se mai regăsește și prin aceea că operatorii economici obligați la întocmirea declarațiilor Intrastat sunt nominalizați de către Institutul Național de Statistică (ISN) prin verificarea deconturilor de TVA și declarațiilor recapitulative 390, din sistemul VIES, depuse de acești contribuabili. Astfel, în funcție de valoarea regăsită în cele din urmă declarații, ISN verifică dacă contribuabilul a depășit sau nu pragul valoric stabilit. În caz afirmativ, operatorul economic se va conforma regulilor instituite de Regulamentul (CE) 638/2004, cu privire la sistemul Intrastat.

Un alt act normativ, adoptat recent la nivelul Uniunii Europene, cu aplicabilitate în domeniul luptelor anti-fraudă, este *Directiva 2013/42/UE*<sup>118</sup> care implementează măsuri de reacție rapidă împotriva fraudelor în materia TVA.<sup>119</sup> Această măsură constă în „posibilitatea statelor membre de a adopta un procedeu de derogare cu caracter temporar pentru a găsi soluții la cazuri de fraudă bruscă și masivă cu impact financiar major”<sup>120</sup>. Se are în vedere aplicarea mecanismului de taxare inversă pe o perioadă scurtă, acolo unde *Directiva 2006/112/CE*<sup>121</sup> nu are incidență, și necesitatea notificării Comisiei de o manieră cât mai rapidă, în vederea realizării unui control accelerat și a unei informări adecvate. Conform art. 2 din această Directivă, incidența acestei reglementări este limitată, ea aplicându-se doar până în data de 31 decembrie 2018. După această dată, se vor analiza măsurile întreprinse de fiecare stat membru în cauză, în vederea aneantizării mecanismelor frauduloase, în special cele instituite prin fraudă carusel, urmărindu-se ca în final să se elaboreze un plan de acțiune eficient implementat la nivelul Uniunii.

În acord cu această directivă, Parlamentul European a adoptat de curând un *Raport Nr. 2013/2060 referitor la lupta împotriva fraudei, a evaziunii și a paradisurilor fiscale*,<sup>122</sup> care la punctul 32, din cadrul capitolului intitulat „*Fraudă și evaziune fiscală*”, încurajează statele membre să pună în aplicare noile măsuri și strategii implementate în vederea înlăturării mecanismelor frauduloase întreprinse. Această reglementare pune accent, mai ales pe aspectele privitoare la contracararea circuitelor de fraudă tip „carusel”. Prevederea reamintește statelor că fraudă economică din branșa TVA, înregistrată la nivel național, are implicații majore și cu privire la formarea bugetului consolidat al Uniunii, lezând atât concurența loială cât și piața internă. Tot în cadrul acestui capitol, la punctul 42, U.E. îndeamnă statele să implementeze un sistem nou de colectare a TVA-ului, deoarece modelul, actualmente vetust, conduce la pierderi substanțiale. Acest fapt se evidențiază în schimbările generate în domeniul economic și tehnologic. În România anului 2015, acest îndemn al Uniunii Europene și-a găsit sfera de aplicare, la nivel național, în domeniul panificației. Potrivit art.140, alin(2), lit.g, din Codul fiscal<sup>123</sup>, cota de impunere pentru livrarea produselor de panificație (pâine și făină) a scăzut de la 24% la 9%. Prin această strategie s-a diminuat fraudă fiscală la nivelul TVA-ului în domeniul panificației. Pornind de la acest exemplu, se poate conchide că o nouă modalitate de colectare a acestei taxe ar consta în reducerea cotei de impunere de 24%, fie global, fie pe instituții. Astfel, datorită noii cote mult mai mici, contribuabilul neonest nu ar mai fi tentat la fraudare deoarece, beneficiul astfel obținut ar fi neînsemnat.

O idee nouă, din cuprinsul acestui Raport, se regăsește în cadrul capitolului „*Evaziune fiscală și planificare fiscală agresivă*”, la punctul 53. Acesta instituie necesitatea unei centralizări internaționale a datelor contribuabililor, – atât persoane fizice, cât și persoane juridice – care perfectează tranzacții transfrontaliere. Se urmărește ca această centralizare să fie coordonată de un organism al Uniunii, având în plan detectarea contribuabilului, prin atribuirea acestuia a unui număr de identificare – asemeni codului de înregistrare din sistemul VIES, implementat național – cu diferența că numărul – întâlnit sub denumirea de TIN – va fi înregistrat într-o bază de date internațională. Astfel, se vor putea verifica, într-o manieră mult mai rapidă, contribuabilii care urmăresc neîndeplinirea obligațiilor fiscale precum și neonorarea plăților anumitor impozite, în special al TVA-ului.

Evaziunea și fraudă fiscală generează probleme complexe care nasc provocări globale. Chiar dacă prevederile naționale sunt de o importanță ridicată, aceste reglementări privite solitar nu vor înlătura neregulile financiare. De aceea Uniunea Europeană și statele membre sunt nevoite să dezvolte o cooperare durabilă și eficientă și să ia în considerare cele mai bune practici. În momentul actual tranzacțiile transfrontaliere reprezintă domeniul sensibil cu privire la care se implementează diferite reguli și acțiuni, în vederea obținerii rezultatelor concrete<sup>124</sup>.

Pentru a înlătura fraudă instituită prin neplata taxelor la stat, Uniunea Europeană împreună cu statele membre a elaborat un sistem de asistență reciprocă în vederea recuperării taxelor. De regulă, în cadrul unui stat, autoritățile fiscale au dreptul de a uza de puterile lor exorbitante în vederea recuperării taxelor, de la contribuabilii neonești. În situații limită, autoritatea fiscală poate trece chiar la executarea silită a persoanei în cauză. Odată cu desființarea barierelor vamale și instituirii principiului liberei circulații a mărfurilor, serviciilor și persoanelor, operatorii economici de rea credință au reușit să se sustragă de la onorarea obligațiilor fiscale prin ieșirea din sfera jurisdicțională a statului competent în aplicarea sancțiunii. Datorită acestor considerente, la nivelul U.E s-a creat acest sistem de asistență reciprocă între statele membre. Pe baza acestuia se va proteja interesul financiar și se vor lua măsuri de siguranță prin care, persoana obligată la plata taxei nu se va putea sustrage. Mai mult, se va permite unui alt stat membru să recurgă la executarea silită a persoanelor ce nu se află sub jurisdicția sa. Pentru a întări aplicarea efectivă a acestui sistem, Consiliul a adoptat Directiva 2010/24/EU, care extinde scopul sistemului de recuperare și în domeniul taxelor și datoriiilor percepute de unitățile administrativ teritoriale ale unui stat membru<sup>125</sup>.

Până în anul 2020, prin aceste măsuri se urmărește reducerea decalajului fiscal la jumătate, fără a fi necesară o creștere a ratei impozitelor, statele membre fiind apte să înlătore fraudă fiscală prin reglementările armonizate clar cu legislația unională.

## **2. Planurile OCDE<sup>126</sup> în vederea estompării mecanismelor frauduloase**

Fraudele fiscale s-au extins la nivelul întregului mapamond, fapt pentru care, în vederea realizării unui plan real și eficient de combatere a acestor disfuncționalități trebuie să privim dincolo de granițele Uniunii Europene. Se observă astfel o implicare tot mai activă a Uniunii în vederea estompării acestor fraude, participând constant la discuțiile demarate în cadrul OCDE. Rațiunea acestei implicări are la bază promovarea transparenței precum și a schimbului de informații în materia taxelor, la nivel mondial<sup>127</sup>.

În 1961 a luat naștere Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), iar obiectivul său vizează îmbunătățirea politicii economice și sociale din toate statele lumii, fie ele membre ale OCDE sau nu. În cadrul acestei organizații, guvernele tuturor statelor pot colabora, în vederea împărtășirii experienței proprii sau demarării unor planuri realizabile, pentru rezolvarea problemelor comune. În zilele noastre, OCDE și-a îndreptat atenția asupra insecurității financiare ce amenință piața comună, asupra restabilirii unei economii sustenabile printr-o finanțare publică corectă, precum și asupra dezvoltării capacității de muncă și asupra desfășurării acesteia în condiții legale.<sup>128</sup>

Penetrarea vălului fiscalității dezvăluie o serie de reglementări, adoptate de OCDE, în domeniul tenebros al fraudelor fiscale. Astfel, lupta acerbă împotriva atrocităților economice își găsește originea în anul 1980, când organizația a publicat un raport denumit „*Frauda fiscală și evaziunea*”.<sup>129</sup> A continuat apoi, în 1998 cu adoptarea unei „*Recomandări privind combaterea competiției fiscale dăunătoare*” ajungând în anul 2002 să elaboreze un „*Acord privind schimbul de informații în scop fiscal*”.<sup>130</sup> Reglementările în domeniu nu au încetat să apară, mai ales că lupta împotriva fraudelor fiscale a devenit un principal obiectiv ale OCDE.

Actualmente, statele pot uza de „*Planul de Acțiune*” al BEPS<sup>131</sup>, adoptat în anul 2013. Printre majorele obiective ale acestui plan se regăsește și instituirea unor provocări fiscale pentru economia digitală.<sup>132</sup> Acest deziderat are în vedere identificarea disfuncționalităților economiei digitale în vederea aplicării normelor internaționale deja existente în acest domeniu, luând în considerare atât impozitele directe, cât și cele indirecte. Asupra impozitelor indirecte, cu precădere asupra TVA-ului, se urmărește implementarea unui mecanism de colectare a acestor taxe, mai ales în tranzacțiile de natură europeană sau internațională, ce au ca obiect bunuri și servicii digitale. Un alt obiectiv al planului se referă la neutralizarea efectelor produse de acorduri hibride nepotrivite.<sup>133</sup> Pentru îndeplinirea acestui scop, se are în vedere dezvoltarea dispozițiilor Tratatului model al OCDE, precum și elaborarea unor recomandări făcute statelor, cu privire la implementarea unor norme interne care să combată aceste acorduri – de exemplu evitarea dublei impuneri sau a dublei deduceri. Aceste recomandări pot privi (1) modificări ale Tratatului model pentru a se asigura că acele entități nou constituite (hibride), să nu fie utilizate în scopul de a obține beneficii nejustificate; (2) prevederile naționale care prevăd scutiri sau nerecunoașterea dreptului de deducere asupra unei plăți efectuate de cumpărător; (3) prevederea națională care nu recunoaște dreptul de deducere aferent unei plăți neincluse într-o factură, de către destinatar. O atenție specială trebuie acordată interacțiunii între posibilele schimbări ale legislației naționale și prevederile din Tratatul model OCDE. O altă acțiune privește stabilirea unor mecanisme eficiente împotriva taxelor prejudiciabile ținând cont de principiul transparenței,<sup>134</sup> incluzând în mod obligatoriu un schimb spontan de reguli bazate pe regimuri preferențiale și care necesită activitate substanțială pentru orice regim preferențial.

Chiar dacă România nu este membră OCDE, instanțele judecătorești și organele administrativ – fiscale recunosc comentariile și implementările acestei organizații vis-a-vis de diferite probleme economice, instituite la nivel global, considerându-le ca fiind „*opinii doctrinare*”. Chiar dacă acele elaborate în cadrul nenumăratelor dezbateri organizate de acest organism sunt obligatorii doar pentru statele membre OCDE, prevederile în cauză pot fi consultate și de către statele ne-membre, fiind un exemplu de urmat în vederea unor viitoare reglementări.

### **3. Reprimarea mecanismelor frauduloase la nivel național**

La nivelul legislației naționale, lupta acerbă împotriva fraudelor fiscale a luat amploare, ajungând ca în anul 2014 puterea legislativă, împreună cu organismele<sup>135</sup> create de ea în acest scop, să reglementeze nenumărate soluții de stopare a mecanismelor dăunătoare. Aruncând o privire retrospectivă, 1994 e anul de referință în care apare a doua<sup>136</sup> lege

împotriva combaterii și prevenirii fraudelor fiscale<sup>137</sup>. Această lege, a constituit, pe o perioadă de peste 10 ani, pilonul central în vederea estompării acestor circuite<sup>138</sup>. Sperața legitimă a României de integrare în Uniunea Europeană a condus la reformări majore a legislației, aspect regăsit cu precădere și în domeniul fraudelor fiscale. Adoptând această optică, legiuitorul acelei vremi, considerând actul normativ de la 1994 ca fiind vetust, l-a înlocuit cu o nouă reglementare care pregătea terenul aderării României la Uniunea Europeană. Astfel, a luat naștere Legea Nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care abrogă reglementarea anterioară, aflându-se în vigoare în momentul actual.

Schimbarea adusă de noua reglementare vizează abordarea problematicii fraudelor fiscale din perspectiva modelului autoritar. Legea în cauză reglementează doar infracțiunile – fapte tipice de gravitate ridicată – caracterizate prin sancțiunile implementate, privative de libertate, în timp ce faptele contravenționale au fost inserate în Codul de procedură fiscală<sup>139</sup>. Prin această delimitare, legiuitorul a încercat formarea unui sistem represiv și înspăimântător pentru contribuabilii tentați la realizarea mecanismelor ingenioase de fraudare și sustragere de la îndeplinirea obligațiilor fiscale. Totuși, timpul a demonstrat că această abordare e deficitară, iar problema disfuncționalităților frauduloase s-a intensificat treptat, ajungând în anul 2014 la un punct critic.

În sprijinul acestei prevederi s-au implementat și s-au întreprins noi soluții, demonstrându-se că un control mai eficient are efecte benefice în vederea estompării acestor nereguli. În detrimentul sancțiunilor represive, contribuabilul se va feri de stigmatul datorat descoperirii faptei, nu de cel datorat sancțiunii aplicabile.<sup>140</sup> Astfel, în H.G Nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală (denumită în continuare ANAF) sunt prevăzute, de o manieră cuprinzătoare, atribuțiile pe care această entitate trebuie să le îndeplinească în vederea estompării mecanismelor frauduloase.<sup>141</sup>

Actualmente, ANAF a demarat o strategie pe termen mediu, care vizează anii 2012-2016<sup>142</sup>, cu două obiective majore: unul de prevenire a fraudelor fiscale și altul de combatere a acestor nereguli.

Punctele forte necesare îndeplinirii dezideratului de *prevenire* a disfuncționalităților fiscale au în vedere, în primul rând, monitorizarea cu prioritate a domeniilor cu risc fiscal ridicat și a contribuabililor nou înființați. Cred că această măsură este extrem de necesară și totodată utilă în vederea aneantizării acelor circuite de tip „fraudă carusel”<sup>143</sup>. Acestea din urmă sunt generate la nivelul Uniunii Europene prin efectuarea unor achiziții intracomunitare și înființarea firmelor de tip „fantomă/bidon”, menite să ocolească într-o manieră intenționată reglementările specifice în materie. Tot un mijloc de prevenție care se află într-un raport simbiotic cu îmbunătățirea actului de control este și creșterea eficacității sancțiunilor, care vizează de această dată pedepsele de factură administrativă, iar nu cele de natură penală. Nu în ultimul rând, se încearcă prevenirea fraudei în faza de colectare prin aplicarea măsurilor asiguratorii de către organele fiscale și prin recurgerea la executare silită. Astfel, se împiedică fraudarea prin fuziunea/absorbția societății debitoare sau prin provocarea intenționată a insolvenței, debitorul urmărind astfel facilitarea dispariției sale din circuitul comercial și fiscal.



În vederea *combaterii* fraudelor fiscale, vor fi implementate: măsuri de control a contribuabililor neînregistrați, verificări la nivelul tranzacțiilor imobiliare, controale asupra comerțului electronic și analize de risc în vederea selectării contribuabililor pentru inspecție fiscală. O altă strategie vizează informarea. Se va încerca o colaborare cu administrațiile fiscale europene, în vederea estompării fraudelor transfrontaliere, o dezvoltare a activității de informare și totodată o îmbunătățire a accesului la astfel de date. Se urmărește eficientizarea luptei cu economia subterană și dezvoltarea activității grupului de luptă antifraudă, care să își canalizeze atenția asupra tranzacțiilor intracomunitare susceptibile de „fraudă carusel”, asupra declarării reale a tranzacțiilor care presupun percepere de TVA, precum și asupra situației contribuabilului care nu solicită rambursarea TVA-ului, deși are acest drept. La nivel național, depistarea eventualelor firme fantomă sau a societăților constituite în afara scopului TVA se realizează prin declarațiile recapitulative 390<sup>144</sup> și 394<sup>145</sup>, acte prin care ANAF exercită controlul asupra contribuabililor.

Faptul aderării României la U.E a generat consecința diluării suveranității, astfel încât puterea reglementară e limitată până la interferența normei naționale cu cea europeană. Totuși, jurisprudența Curții Europene de Justiție statuează asupra conflictelor dintre cele două drepturi autonome, oferind interpretări raționale asupra priorității dreptului european. Există însă unele excepții în care statelor membre le este permisă „libera” reglementare, acestea fiind situațiile în care se urmărește îndeplinirea dezideratelor impuse de U.E.<sup>146</sup>

*Per se*, strategia pe termen mediu elaborată de ANAF, este în concordanță cu prevederile Uniunii, arătând totodată că România este un participant activ în lupta acerbă cu fraudă fiscală. Dacă se demonstrează că aceste măsuri sunt aplicate într-o manieră abuzivă față de contribuabil, acesta din urmă are dreptul să le conteste.

#### IV. Jurisprudență națională

Întrebarea care suscită interes este dacă judecătorul național aplică întocmai jurisprudența CJUE. Pentru a răspunde la această chestiune vom analiza o singură cauză națională și vom urmări de la caz, la caz, în ce măsură principiile directoare analizate mai sus sunt îmbrățișate de judecătorul național.

În dosarul nr. 17902/117/2012, obiect al Curții de Apel Cluj, s-a tranșat problema acordării dreptului de deducere a TVA-ului plătit în amonte de contribuabilul beneficiar. În fapt, societatea reclamantă demara lucrări în vederea construirii unui imobil. Aceasta a recurs la serviciile a trei entități, persoane impozabile, în vederea procurării materialelor necesare. Reclamanta achită aceste materiale și plătește TVA în amonte, pentru care solicită administrației fiscale drept de deducere. Autoritatea competentă întocmește un raport în baza căruia demonstrează că facturile emise de partenerii contractuali nu constituie documente justificative, că aceștia nu au declarat achizițiile în contabilitate, nu au colectat TVA-ul, una dintre societăți se află în insolvență, entitățile nu realizează niciun fel de venit și că documentele au fost nelegal întocmite, neîndeplinind condițiile impuse de lege.

În fața primei instanțe reclamanta are câștig de cauză. Instanța de fond aplică principiile directoare ale jurisprudenței CJUE. În soluționarea litigiului instanța face trimitere la cauzele conexe C-95/07 și C-96/07, arătând că fondul primează asupra formei. În opinia sa,

persoana impozabilă este îndreptățită să beneficieze de dreptul de deducere a TVA-ului, chiar dacă nu îndeplinește condițiile de formă, însă fondul dreptului este respectat întocmai. Instanța mai statuează că proba caracterului fictiv a documentelor justificative trebuie realizată de organele fiscale care, conform cauzei C-255/02 se demonstrează prin „*declarații false ale cifrei de afaceri sau prin facturi false*.” „Simpla analiză documentară a stării de fapt fiscale nu poate fi asimilată cu analiza realităților operațiunii.” În argumentarea sa, instanța de fond face trimitere și la cauzele conexe C-354/03, C-355/03 și C-484/03, arătând că o eventuală fraudă se analizează pentru fiecare tranzacție în parte, neinteresând tranzacția anterioară sau posteroară. De asemenea aceasta arată că dreptul de deducere a beneficiarului trebuie acordat imediat, fiind irelevant dacă partenerul contractual a colectat și a virat TVA-ul la bugetul de stat. În cauzele C-432/04 și C-440/04 se arată că prevederile dreptului european, art.17 a 6-a Directivă, se opun unei legislații naționale care reprimă dreptul de deducere a beneficiarului pe motiv că respectivul contract este nul. Mai mult, dacă nu se poate demonstra că persoana în cază cunoștea/ era părtașă la fraudă – intenționând să procure un beneficiu nejustificat – contribuabilul îmbracă haina inocenței, fapt pentru care are drept de deducere. Concluzionând, prima instanță arată că răspunderea în materia fiscală este una personală, fapt pentru care beneficiarul dreptului de deducere nu trebuie să fie sancționat pentru comportamentul neconform al partenerilor contractuali. Astfel, societatea reclamantă va avea drept de deducere a TVA-ului.

În fața instanței de recurs reclamanta pierde dreptul de deducere. Instanța superioară susține în argumentare sa că jurisprudența CJUE trebuie aplicată în conformitate cu starea de fapt din speță. Astfel, principiile directoare desprinse din cauzele relevante trebuie aplicate *in concreto*, fiind pliate exact pe starea de fapt expusă, iar nu într-un mod haotic, printr-o simplă înșiruire a regulilor incidente în materie. Instanța de recurs arată că, pentru a beneficia de dreptul de deducere, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ cele două condiții *sine qua non*. Dreptul de deducere se naște în momentul exigibilității taxei, mai exact în momentul efectuării serviciilor în cauză – în folosul realizării operațiunilor economice. A doua condiție constă în aceea că persoana impozabilă trebuie să dețină o factură/ un document justificativ, întocmit în conformitate cu legea. În speța de față, raportat la aceste condiții, instanța arată că momentul exigibilității taxei se identifică cu momentul plății avansului, pentru bunurile achiziționate. Astfel, dreptul de deducere se naște în acel moment. Totuși, această factură emisă, a fost stornată (anulată), motiv pentru care ea nu mai constituie document justificativ pentru a deduce TVA-ul aferent acelei achiziții. Se mai arată că în speța de față trebuie analizat caracterul real al actelor întocmite, iar nu participarea la o eventuală fraudă, așa cum a susținut instanța de fond. Astfel, autoritatea fiscală, prin raportul întocmit, arată că partenerii contractuali nu au declarat livrările, achizițiile sau serviciile prestate, că nu au colectat TVA-ul aferent acestor servicii, nu au obținut profit, iar unul dintre ei se afla în insolvență. Instanța superioară mai arată că prin efectuarea unei expertize tehnice, nu se poate demonstra realitatea operațiunilor fiscale. Această dovadă se poate realiza doar cu ajutorul unor „acte financiar contabile și a altor documente cu relevanță fiscală.” Se mai arată că simpla achiziție a unor bunuri indicate pe factură nu dau automat naștere la posibilitatea rambursării TVA-ului; scopul economic concret nu se dovedește doar prin existența unei simple facturi. Datorită acestor motive instanța superioară reprimă dreptul de deducere al contribuabilului.

## Observații

Deși legislația națională a fost armonizată cu legislația europeană, directivele în materia TVA-ului fiind transpuse întocmai, un izvor al dreptului fiscal național îl constituie și jurisprudența CJUE. Aplicabilitatea acesteia din urmă se face într-o manieră directă, putând fi invocată de oricare parte interesată în fața judecătorului național. Astfel, fie el contribuabil inocent sau complice la fraudă, acesta își poate fundamenta apărarea pe baza spețelor soluționate favorabil de Curte.

În materia dreptului de deducere, după cum am expus în rândurile anterioare, s-a concretizat principiul potrivit căruia dreptul de deducere trebuie exercitat imediat. El are rolul de a degreva persoana impozabilă de sarcina TVA-ului, neinteresând dacă partenerul contractual a colectat și a vărsat TVA-ul la bugetul general consolidat. Acest lucru a fost corect invocat, din oficiu, de instanța de fond. S-a mai stabilit că în caz de fraudă fiscală fiecare operațiune se analizează individual, iar nu global, în cadrul întregului circuit fraudulos. De asemenea, caracterul fictiv al operațiunilor trebuie demonstrat. Pentru ca autoritățile fiscale să poată reprima dreptul de deducere este nevoie de o analiză obiectivă a elementelor din speță.

În speța de față lupta celor două instanțe se poartă pe domeniul probator, mai exact, în ce măsură autoritatea fiscală a dovedit, în mod obiectiv, fictivitatea operațiunilor. În combaterea raportului administrației, părțile probează veridicitatea/ lipsa acesteia recurgând la expertiză. Însă problema expertizelor în domeniul fiscal este un subiect delicat. Deși, prin intermediul acesteia se urmărește elucidarea stării de fapt, interesele particulare influențează cuprinsul probator, înclinând de multe ori balanța în favoarea contribuabilului neonest. În acest cadru al intereselor, jurisprudența CJUE pare prea permisivă. Astfel, din imposibilitatea probării caracterului fraudulos sau participării contribuabilului la un astfel de circuit, acesta din urmă este prezumat de Curte ca fiind un operator economic inocent. Este oare atât de inocent precum pare?

Din temerea de a nu legaliza o fraudă fiscală prin intermediul unei hotărâri judecătorești, instanțele superioare sunt mai rezervate în privința aplicării întocmai a regulilor desprinse din jurisprudența CJUE. Este de la sine înțeles că o astfel de greșeală nu va putea fi rectificată ulterior. În această ambianță ideologică instanța superioară pune accent pe necesitatea analizării întocmai a stării de fapt, sugerând că aplicarea liniilor directoare jurisprudențiale trebuie să se realizeze în concret.

În concluzie consider că jurisprudența Curții este mult prea indulgentă cu contribuabilii „inocenți”, constrângând autoritățile fiscale să-și însușească sarcina grea a probațiunii. Chiar dacă ideea „fondul primează asupra formei” a fost des reiterată de Curte, consider că, în lipsa documentelor contabile întocmite în conformitate cu legea, nu se poate realiza proba la care autoritatea fiscală este obligată. În speța de față, datorită lipsei facturilor, nu s-a putut întocmi o expertiză contabilă care putea expune realitatea faptelor fiscale, motiv pentru care s-a recurs la o expertiză tehnică, de altfel insuficientă.

În final, consider că principiile jurisprudențiale împreună cu întregul conglomerat de cauze trebuie aplicate în spiritul conștiinței și echității, pietre de temelie a fiecărui judecător. După cum spunea și Harper Lee „*Singurul lucru care nu poate fi statornicit prin legea majorității este conștiința omului.*” fapt pentru care o marjă de libertate ar trebui acordată și judecătorului național, astfel încât aplicarea legii și a jurisprudenței să se realizeze în spiritul, iar nu în litera ei.

---

\* Studentă, master “Dreptul european și dreptul național al afacerilor”, UBB Cluj-Napoca; pop\_3.1416@yahoo.com.

- <sup>1</sup> Dan Drosu Șaguna, „Drept financiar și fiscal european”, Ed. C.H. Beck, București 2010, pag.227 și 230; Mircea Ștefan Minea, C.F. Costaș, D.M. Ionescu „Legea evaziunii fiscale comentarii și explicații”, Ed. C.H. Beck, București 2006, pag.13-15.
- <sup>2</sup> Dan Drosu Șaguna, Mihaela Tofan, „Drept financiar și fiscal european”, Ed. C.H. Beck, București 2010, pag. 228.
- <sup>3</sup> Paulus Merks, Ernst & Young and Vrije Universiteit, Amsterdam, „Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, pag.273 și urm; sursa <http://heinonline.org>.
- <sup>4</sup> *Ibidem*.
- <sup>5</sup> *Ibidem*.
- <sup>6</sup> Hotărârea din 11 martie 2004, în afacerea C-9/02, denumită în continuare Lasteiry du Saillant, <http://curia.europa.eu>; Paulus Merks, Ernst & Young and Vrije Universiteit, Amsterdam, „Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, pag.280; sursa <http://heinonline.org>.
- <sup>7</sup> Art. 145, alin.(1) din Directiva 2006/112 și art. 145, alin.(1) din Codul fiscal român, actualizat la 11 ian. 2012. Conform aceluiași acte normative, exigibilitatea taxei „reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei...”, care nu se confundă cu exigibilitatea plății taxei, definită în alineatul următor. Totodată, momentul exigibilității taxei coincide cu faptul generator conform căruia bunul este livrat sau serviciul este prestat.
- <sup>8</sup> Dacă bunurile cumpărate din statul membru X nu au ajuns în statul membru Y (unde se află persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului), ci au fost livrate direct în statul membru Z, acest mecanism nu dă drept de deducere imediat. Vezi parag. 40-43 în hotărârea din 22 aprilie 2010, în afacerile C-536/08 și C-539/08, denumite în continuare Cauzele X and fiscale eenheid Facet – Facet Trading. Vezi și hotărârea din 21 septembrie 1988, în afacerea C-50/87, denumită în continuare Cauza Commission v. France.
- <sup>9</sup> Radu Bufan, Mircea Ștefan Minea „Codul fiscal comentat”, Ed. Wolters Kluwer Romania, Bucuresti 2008, op cit, pag. 869.
- <sup>10</sup> Hotărârea din 1 februarie 1977, în afacerea C- 51/76, denumită în continuare Cauza Verbond van Nederlandse Ondernemingen.
- <sup>11</sup> Hotărârea din 30 septembrie 2010, în afacerea C-392/09, denumită în continuare Cauza Uszodaépitő, pct. 34, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>12</sup> Hotărârea din 30 septembrie 2010, în afacerea C-392/09, denumită în continuare Cauza Uszodaépitő, op.cit. pct.35, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>13</sup> Hotărârea din 29 noiembrie 2012, în afacerea C-257/11, denumită în continuare Cauza Grand Via Moinești, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>14</sup> Sever Gabriel Bomboș, op cit,. P.286, preluat din Mircea Ștefan Minea, Cosmin Flavius Costaș, „Dreptul finanțelor publice”, Vol. II, Ed. UJ, București 2011.
- <sup>15</sup> Art 146, alin.(1), lit a, b din Codul fiscal român, actualizat la 11 ian. 2012.

- <sup>16</sup> „Prin compensare se sting creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat sau de restituit de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, dacă legea nu prevede altfel.”; „Compensarea se face de organul fiscal competent la cererea debitorului sau înainte de restituirea ori rambursarea sumelor cuvenite acestuia, după caz, în ordinea prevăzută la art.104 alin. (1)”.
- <sup>17</sup> Ben J.M Terra, Peter J. Wattel, „*European Tax Law*”, Fifth Edition, Ed. Kluwer Law, International, pag. 176; art.183 din Directiva 112/2006/CEE și art. 147<sup>3</sup> din Codul fiscal român, actualizat la 11 ian. 2012.
- <sup>18</sup> Aurelian Opre, „*Deductibilitatea TVA pentru operațiunile de import*”, M.F.I Nr. 1/2008, pag. 24.
- <sup>19</sup> Vezi supra, pag. 11.
- <sup>20</sup> În dovedirea existenței beneficiului deducerii persoana în cauză poate prezenta un document justificativ asimilat facturii, dacă îndeplinește criteriile impuse de statele membre. Vezi hotărârea din data de 5 decembrie 1996, în afacerea C-85/95, denumită în continuare Cauza Residorf.
- <sup>21</sup> Hotărârea din 10 martie 2005, din afacerea C-33/03, denumită Cauza Commission vs. UK, și hotărârea din data de 8 noiembrie 2001, în afacerea C-338/98, denumită în continuare Cauza Commission vs. Netherlands.
- <sup>22</sup> Hotărârea din 29 aprilie 2004, din afacerea C-152/02, denumită în continuare Cauza Terra Baubedarf – Handel, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>23</sup> Denumită în continuare „Directiva TVA.”
- <sup>24</sup> Cele două condiții sunt cumulative, vezi pct. 38 al hotărârii din 29 aprilie 2004, din afacerea C-152/02, denumită în continuare Cauza Terra Baubedarf – Handel.
- <sup>25</sup> Încă din anul 1988 Curtea arată importanța existenței facturii, în hotărârea din 14, din afacerile C-123/87 și C-330/87, denumite în continuare Cauzele Jeunehomme and Others. În aceste cauze art. 18 și 22 din a 6-a Directivă trebuie interpretate în sensul că permit statelor membre să condiționeze exercitarea dreptului de deducere de existența unei facturii. Aceste prevederi nu interzic statelor membre să insereze în facturi anumite rubrici adiționale dacă prin acestea se urmărește: stoparea fraudelor, controlul eficient al resortisanților precum și colectarea conformă a TVA-ului.
- <sup>26</sup> Conform art. 183 din Directiva 2006/112/CE.
- <sup>27</sup> „Exercițiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situațiile financiare anuale și de regulă coincide cu anul calendaristic.” Art. 25 indice 1 alin. (1), din Legea Nr. 85/1991, legea contabilității; [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea\\_contabilitatii.htm](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm).
- <sup>28</sup> [http://www.hotnews.ro/stiri-dosare\\_de\\_fiscalitate-15597199-cum-pregateste-control-fiscal-care-sunt-drepturile-contribuabililor-parcursul-unui-control-fiscal-alexandru-cristea-consultant-fiscal-tax-partner-tuca-zbarcea-asociatii-tax-discuta-online-joi-ora-12-0.htm](http://www.hotnews.ro/stiri-dosare_de_fiscalitate-15597199-cum-pregateste-control-fiscal-care-sunt-drepturile-contribuabililor-parcursul-unui-control-fiscal-alexandru-cristea-consultant-fiscal-tax-partner-tuca-zbarcea-asociatii-tax-discuta-online-joi-ora-12-0.htm).
- <sup>29</sup> Nerespectarea formalităților impuse de statul membru, în acord cu art.18, alin.(1), lit.d nu trebuie să conducă persoana impozabilă la pierderea dreptului de deducere. Dacă condițiile de fond au fost îndeplinite trebuie acordat dreptul de deducere, chiar dacă unele condiții de formă sunt omise. Vezi parag. 65-68 în hotărârea din 8 mai 2008, în afacerile C-95/07 și C-96/07, denumite în continuare Cauza Ecotrade. Similar s-a susținut și în hotărârea din data de 1 aprilie 2004, din afacerea C-90/02, denumită în continuare Cauza Bockemuhl.
- <sup>30</sup> [http://www.hotnews.ro/stiri-dosare\\_de\\_fiscalitate-15597199-cum-pregateste-control-fiscal-care-sunt-drepturile-contribuabililor-parcursul-unui-control-fiscal-alexandru-cristea-consultant-fiscal-tax-partner-tuca-zbarcea-asociatii-tax-discuta-online-joi-ora-12-0.htm](http://www.hotnews.ro/stiri-dosare_de_fiscalitate-15597199-cum-pregateste-control-fiscal-care-sunt-drepturile-contribuabililor-parcursul-unui-control-fiscal-alexandru-cristea-consultant-fiscal-tax-partner-tuca-zbarcea-asociatii-tax-discuta-online-joi-ora-12-0.htm).
- <sup>31</sup> Hotărârea din data de 15 iulie 2010, din afacerea C-368/09, denumită în continuare Cauza Pannon Gép Centrum.
- <sup>32</sup> Hotărârea din 8 mai 2013, în afacerea C-271/12, denumită în continuare Cauza Petroma Transports and Others.
- <sup>33</sup> Hotărârea din 31 ianuarie 2013, în afacerea C-642/11, denumită în continuare Cauza Story Trans și hotărârea din 31 ianuarie 2013, în afacerea C-643/11, denumită în continuare Cauza LVK-56.
- <sup>34</sup> Decizia ICCJ Nr. V din 15.01.2007.

- <sup>35</sup> Cosmin Flavius Costas, „Curtea de Apel Iași. Verificare compatibilitate Decizie RIL V din 15 ianuarie 2007 cu Dreptul European”, [www.juridice.ro](http://www.juridice.ro).
- <sup>36</sup> Idee regăsită în dosarul Nr. 9405/99/2012, pe rolul Curții de Apel Iași, nepublicat.
- <sup>37</sup> *Ibidem*.
- <sup>38</sup> *Ibidem*.
- <sup>39</sup> Hotărârea din 21 octombrie 2010, în afacerea C-385/09, denumită în continuare Cauza Nidera Handelscompagnie, pct. 47-51 și 54.
- <sup>40</sup> Hotărârea din 1 martie 2012, în afacerea C-280/10, denumită în continuare Cauza Ploski Trawertyn, pct. 44-46, 49 și 50.
- <sup>41</sup> Hotărârea din 8 mai 2008, în afacerile C-95/07 și C-96/07, denumite în continuare Cauzele Ecotrade, pct. 41, 51 și 54.
- <sup>42</sup> Hotărârea din 12 iulie 2012, în afacerea C-284/11, denumită în continuare Cauza EMS – Bulgaria Transport.
- <sup>43</sup> Hotărârea din 21 februarie 2006, din afacerea C-419/02, denumită în continuare Cauza Bupa Hospitals, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>44</sup> Dreptul Uniunii nu se opune unor norme de contabilitate suplimentare, impuse de statele membre, dacă acestea fac referire la standardele internaționale. În privința exigibilității TVA-ului, art.167 din Directiva TVA reglementează clar momentul exigibilității ca fiind cel al prestării serviciilor sau livrării bunurilor. În niciun caz acest moment nu poate fi stabilit altfel. Așadar, teoria conform căreia TVA-ul devine exigibil în momentul înregistrării serviciului în contabilitate este improprie și încalcă dreptul UE. Vezi hotărârea din 13 februarie 2014, în afacerea C-18/13, denumită în continuare Cauza Marks Pen.
- <sup>45</sup> Hotărârea din 21 februarie 2006, în afacerea C-419/02, denumită în continuare Cauza Bupa Hospitals, <http://curia.europa.eu>; Cosmin Flavius Costas, „*Jurisprudență comentată*”, R.R.D.A 3/2007, pp.129 - 131.
- <sup>46</sup> Hotărârea din 21 februarie 2006, în afacerea C-255/02, denumită în continuare Cauza Halifax.
- <sup>47</sup> Cosmin Flavius Costas, „*Jurisprudență comentată*”, R.R.D.A 3/2007, p. 125.
- <sup>48</sup> Hotărârea din 27 octombrie 2011, în afacerea C-504/10, denumită în continuare Cauza Tanoarch, par. 52, 54.
- <sup>49</sup> *Per a contrario*, persoana impozabilă are dreptul să aleagă între diferitele operațiuni prin care poate să-și diminueze obligația fiscală, fără a aduce atingere bugetului general consolidat. Vezi hotărârea din 22 decembrie 2010, în afacerea C-277/09, denumită în continuare Cauza RSB Dentschland Holding, par. 53-55.
- <sup>50</sup> Unei societăți i se limitează dreptul de deducere cu 30%. În opinia Curții această reducere procentuală nu este o limitare în sensul art. 17, alin.(6) ci este o măsură administrativă necesară, potrivit art.22, alin.(8) din a 6-a Directivă. Măsura implementată cu titlu de sancțiune are rolul de a determina corectă colectare a TVA-ului precum și împiedicarea fraudelor fiscale. Vezi hotărârea din 29 iulie 2010, în afacerea C-188/09, denumită în continuare Cauza Profaktor Kulesza, Frankowski and other, par. 37-49.
- <sup>51</sup> Cosmin Flavius Costas, „*Jurisprudență comentată*”, R.R.D.A 3/2007, p. 125.
- <sup>52</sup> Hotărârea din 9 septembrie 2004, în afacerea C-269/03, denumită în continuare Cauza Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg; hotărârea din 29 aprilie 2004, în afacerile C-487/01 și C-07/02, denumite în continuare Cauzele Gemeente Leusden and Holin Groep.
- <sup>53</sup> Hotărârea din 21 februarie 2006, în afacerea C-223/03, denumită în continuare Cauza University of Huddersfield.

- <sup>54</sup> Hotărârea din 22 decembrie 2010, în afacerea C-103/09, denumită în continuare Cauza Weald Leasing, par. 45.
- <sup>55</sup> Idem, par. 52,53.
- <sup>56</sup> Art. 17, alin.(6) din a 6-a Directivă trebuie interpretat în sensul că autorizează statele membre să mențină excluderile generale, existente deja în sistemul național cu privire la dreptul de deducere al TVA-ului plătit în amonte. Vezi hotărârea din 05 octombrie 1999, în afacerea C-305/97, denumită în continuare Cauza Royscot and others. Vezi hotărârea din 18 decembrie 2007, în afacerea C-368/06, denumită în continuare Cauza Cadillac, par. 34, 37 și 43.
- <sup>57</sup> Hotărârea din 22 decembrie 2010, în afacerea C-438/09, denumită în continuare Cauza Dankowski, par. 41 și 47; Hotărârea din 28 noiembrie 2013, în afacerea C-319/12, denumită în continuare Cauza MDDP; Hotărârea din 23 aprilie 2009, în afacerea C-74/08, denumită în continuare Cauza PARAT Automotive Cabrio, par. 21, 27-30.
- <sup>58</sup> Hotărâre din 14 septembrie 2006, în afacerea C-228/05, denumită în continuare Cauza Stradasfalti, par. 30, 32, 55, 69 și hotărârea din 8 ianuarie 2002, în afacerea C-409/99, denumită în continuare Cauza Metropol and Stadler.
- <sup>59</sup> Hotărârea din 14 iunie 2001, în afacerea C-40/00, denumită în continuare Cauza Commission v. France.
- <sup>60</sup> Hotărârea din 22 decembrie 2008, în afacerea C-414/07, denumită în continuare Cauza Magoora, par. 38,39 și 45.
- <sup>61</sup> Hotărârea din 1 februarie 1977, în afacerea C-51/76, denumită în continuare Cauza Verbond van Nederlandse Ondernemingen.
- <sup>62</sup> Astfel, revine autorității fiscale sarcina de a proba: caracterul fraudulos al tranzacțiilor, lipsa calității de persoană impozabilă a unuia dintre contractanți, că nu există suficiente bunuri pentru a realiza livrarea și că beneficiarul cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască tranzacția frauduloasă. În lipsa acestor elemente complexe, statul nu poate aneantiza dreptul de deducere al beneficiarului, acesta fiind considerat o persoană inocentă a jocului fraudulos. Vezi Hotărârea din 21 iunie 2012, în afacerile C-80/11 și C-142/11, denumite în continuare Cauzele Mahageben și David; hotărârea din 6 decembrie 2012, în afacerea C-285/11, denumită în continuare Cauza Bonik; hotărârea din 6 septembrie 2012, în afacerea C-324/11, denumită în continuare Cauza Toth; hotărârea din 13 februarie 2014, în afacerea C-18/13, denumită în continuare Cauza Marks Pen.
- <sup>63</sup> Hotărârea din 21 iunie 2012, în afacerile C-80/11 și C-142/11, denumite în continuare Cauzele Mahageben și David; hotărârea din 6 decembrie 2012, în afacerea C-285/11, denumită în continuare Cauza Bonik; hotărârea din 6 septembrie 2012, în afacerea C-324/11, denumită în continuare Cauza Toth; hotărârea din 13 februarie 2014, în afacerea C-18/13, denumită în continuare Cauza Marks Pen.
- <sup>64</sup> Hotărârea din 6 decembrie 2012, în afacerea C-285/11, denumită în continuare Cauza Bonik.
- <sup>65</sup> Concluzie regăsită și în cauzele C-80/11 „Mahageben” și C-142/11 „David”, C-285/11 Cauza „Bonik”, C-324/11 Cauza „Toth” și C-18/13, Cauza „Marks Pen”, citate anterior.
- <sup>66</sup> Art. 147<sup>3</sup> din Codul fiscal român, actualizat la 11 ian. 2012.
- <sup>67</sup> Aurelian Opre, Vladimir Marinescu, „Rambursarea taxei pe valoare adăugată (I)”, CF Nr. 4/20, pag. 15.
- <sup>68</sup> <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/finante1.pdf>.
- <sup>69</sup> Raport al Curții de Conturi cu privire la fraudarea bugetului de stat prin restituirea ilegală de TVA, op. cit. pag. 12.
- <sup>70</sup> Idem.
- <sup>71</sup> Idem.
- <sup>72</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice cu privire la aprobarea metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare.  
[http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OrdineMFP/OMFP\\_967\\_2005.htm](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OrdineMFP/OMFP_967_2005.htm).
- <sup>73</sup> Liviu Teodor Georgescu, Mircea Untaru, „Rambursarea TVA – studiu de caz”, CF Nr. 6/2006, pag. 5-8.

- <sup>74</sup> SIN –ul reprezintă „standardul individual negative care constă în suma maxima a TVA ce poate fi rambursată fără analiză documentară sau inspecție fiscală documentară anticipată ... în care riscul implicat de această rambursare este considerat acceptabil de către administrația fiscală”; vezi Liviu Teodor Georgescu, Mircea Untaru, „Rambursarea TVA – studiu de caz”, CF Nr. 6/2006, op. cit. pag. 8.
- <sup>75</sup> Idem, pag. 6.
- <sup>76</sup> Hotărârea din 19 iulie 2012, în afacerea C-591/10, denumită în continuare Cauza Littlewoods Retail and Others.
- <sup>77</sup> Hotărârea din 8 mai 2013, în afacerea C-271/12, denumită în continuare Cauza Petroma Transports and Others.
- <sup>78</sup> Hotărârea din 13 decembrie 1989, în afacerea C-342/87, denumită în continuare Cauza Genius Holding.
- <sup>79</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, în afacerea C-566/07, denumită în continuare Cauza Stadeco.
- <sup>80</sup> Hotărârea din 11 aprilie 2013, în afacerea C-138/12, denumită în continuare Cauza Rusedespred, pag. 35, 41.
- <sup>81</sup> Hotărârea din 6 noiembrie 2003, din afacerea C-78/02, denumită în continuare Cauza Elliniko Dimosio.
- <sup>82</sup> Hotărârea din 15 martie 2007, în afacerea C-35/05, denumită în continuare Cauza Reemtsma.
- <sup>83</sup> Hotărârea din 18 iunie 2009, în afacerea C-566/07, denumită în continuare Cauza Stadeco.
- <sup>84</sup> Hotărârea din 23 aprilie 2009, în afacerea C-74/08, denumită în continuare Cauza PARAT Automotive Cabrio și hotărârea din 6 octombrie 2005, în afacerea C-243/03, denumită în continuare Cauza Commission v France, parag. 37.
- <sup>85</sup> Hotărârea din 16 mai 2013, în afacerea C-191/12, denumită în continuare Cauza Alakor Gabonatermelo es Fargalmazo, pag. 35.
- <sup>86</sup> Principiul neutralității fiscale trebuie să permită persoanei impozabile recuperarea integrală a taxei, într-un termen rezonabil și în condiții adecvate. Art.183 din Directiva TVA nu permite administrației fiscale să amâne rambursarea TVA-ului fără a efectua o analiză specifică, bazându-se doar pe calcule matematice. Vezi hotărârea din 18 octombrie 2012, în afacerea C-525/11, denumită în continuare Cauza Mednis.
- <sup>87</sup> Hotărârea din 10 iulie 2008, în afacerea C-25/07, denumită în continuare Cauza Sosnowska.
- <sup>88</sup> Hotărârea din 12 mai 2011, în afacerea C-107/10, denumită în continuare Cauza Enel Maritsa, pag. 53.
- <sup>89</sup> Hotărârea din 12 iulie 2012, în afacerea C-284/11, denumită în continuare Cauza EMS.
- <sup>90</sup> Hotărârea din 21 iunie 2012, în afacerea C-294/11, denumită în continuare Cauza Elsacom.
- <sup>91</sup> Hotărârea din 9 iulie 2009, în afacerea C-483/08, denumită în continuare Cauza Regie communale autonome du stade Luc Varenne.
- <sup>92</sup> Acest termen nu poate face dificil de exercitat dreptul de deducere. Acest termen de 3 ani permite oricărei persoane impozabile, care exercită o minimă diligență, să își verifice în mod valabil dreptul de care beneficiază în temeiul ordinii juridice a U.E. Vezi hotărârea din 21 ianuarie 2010, în afacerea C-472/08, denumită în continuare Cauza Alstam Power Hydro.
- <sup>93</sup> Hotărârea din 28 iunie 2007, în afacerea C-73/06, denumită în continuare Cauza Planzer.
- <sup>94</sup> O persoană impozabilă care desfășoară activități într-un alt stat membru decât cel de proveniență, nu poate fi considerat ca având un sediu fix în acel stat în care realizează activitatea, fapt pentru care trebuie acordată rambursarea TVA-ului solicitat. Vezi hotărârea din 25 octombrie 2012, în afacerile C-318/11 și C-319/11, denumită în continuare Cauza Daimlez and Widex.
- <sup>95</sup> Statul membru nu a încălcat prevederile legislației europene prin obligarea persoanei impozabile, care are o unitate fixă în acel stat, dar care își desfășoară activitatea în statul ei de proveniență, să ceară restituirea TVA-ului în loc de deducerea acestuia, atunci când achiziția e efectuată prin sediul principal și nu prin unitatea fixă. Vezi hotărârea din 16 iulie 2009, în afacerea C-244/08, denumită în continuare Cauza Commission v Italia.
- <sup>96</sup> Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană, legislația națională e modificată și armonizată prin preluarea *aquis*-ului comunitar în ceea ce privește impozitarea indirectă, fapt pentru care noțiunea „achiziție intracomunitară” e regăsită și în Codul Fiscal. A se vedea „Reforma fiscală în țările din estul și centrul Europei”, Nicolae Hoanță, „Evațiunea fiscală”, Ed. C.H. Beck, București 2010, pag. 72-73.



- <sup>97</sup> Dragoș Pătroi, „TVA intracomunitar. Frauda carusel. Rambursarea TVA.”, Ed. C.H. Beck, București 2009, pag.47-58; Nicolae Ghinea, „Criminalitatea Financiar Fiscală”, Ed. Duran’s, 2009, pag.255-257.
- <sup>98</sup> Erich Kirchler, „Psihologia Economică a Comportamentului Fiscal”, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca 2013, pag. 31-37.
- <sup>99</sup> Hotărârea din 12 ianuarie 2006, în afacerile C-354/03, C-355/03 și C-484/03, denumite în continuare Cauzele Optigen, Fulcrum și Band House, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>100</sup> Hotărârea din 12 ianuarie 2006, în afacerile C-354/03, C-355/03 și C-484/03, denumite în continuare Cauzele Optigen, Fulcrum și Band House; Dr. Dragoș Pătroi, „Frauda de tip carusel privind taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor intracomunitare”, C.F Nr. 10/2008, pp.1-11; Dragoș Pătroi, „Formele de manifestare ale fraudei de tip carusel prin raportare și la noile prevederi ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.34/2009”, pp. 1-11, <http://www.ceccar-iasi.ro/vechi/curierul/Articol%20Dr.%20Dragos%20Patroi.pdf>.
- <sup>101</sup> În Hotărârea din 12 ianuarie 2006, în afacerile C-354/03, C-355/03 și C-484/03, denumite în continuare Cauzele Optigen, Fulcrum și Band House, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>102</sup> Verificarea cum că emitentul facturii ar fi implicat într-o fraudă fiscală se realizează de instanța națională, prin elemente obiective. Această sarcină nu-i poate fi imputabilă destinatarului facturii. Vezi hotărârea din 31 ianuarie 2013, în afacerea C-642/11, denumită Cauza Story Trans.
- <sup>103</sup> Hotărârea din 6 iunie 2006, în afacerile C-439/04 și C-440/04, denumite în continuare Cauzele Axel Kittel și Recolta Recycling, <http://curia.europa.eu>.
- <sup>104</sup> Nicolae Hoanță, „Evaziunea fiscală”, Ed. C.H. Beck, București 2010, pag.50-100.
- <sup>105</sup> [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/l31003\\_ro.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31003_ro.htm).
- <sup>106</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:RO:PDF>.
- <sup>107</sup> OPANAF Nr. 3596/2011 modificat prin OPANAF Nr. 3806/2013.
- <sup>108</sup> Conform H.G Nr. 520/2013 privind organizare și funcționarea ANAF.
- <sup>109</sup> Aurelian Opre, „Noi obligații privind taxa pe valoare adăugată impuse de legislația fiscal comunitară”, CF Nr. 7/2006, pag. 4.
- <sup>110</sup> Despre VIES și modalitatea de funcționare. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html?locale=ro](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=ro).
- <sup>111</sup> Acecșan site-ul [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/).
- <sup>112</sup> Aurelian Opre, „Noi obligații privind taxa pe valoare adăugată impuse de legislația fiscal comunitară”, CF Nr. 7/2006, pag. 4-5.
- <sup>113</sup> Idem, pag. 5.
- <sup>114</sup> Pragurile valorice intrastate se stabilesc anual și se înscriu în M.Of. Pentru anul 2014, pragurile valorice erau în cuantum de 500.000 lei, pentru introduceri intracomunitare și 900.000 lei, pentru expedieri intracomunitare; vezi [http://www.intrastat.ro/di\\_cddi.php](http://www.intrastat.ro/di_cddi.php), „Despre Intrastat – Cine declară date Intrastat?”.
- <sup>115</sup> Intrastat este un „sistem de colectare a datelor statistice privind comerțul cu bunuri între statele membre ale Uniunii Europene”, op. cit. [http://www.intrastat.ro/di\\_cri.php](http://www.intrastat.ro/di_cri.php), „Despre Intrastat”.
- <sup>116</sup> [http://www.intrastat.ro/di\\_cddi.php](http://www.intrastat.ro/di_cddi.php), „Despre Intrastat – Ce trebuie declarat?”
- <sup>117</sup> Vezi „Manual pentru furnizorii de informații statistice”, partea a II, 2014, [http://www.intrastat.ro/doc/Manual\\_pentru\\_furnizorii\\_de\\_informatii\\_statistice\\_partea\\_II\\_2014.pdf](http://www.intrastat.ro/doc/Manual_pentru_furnizorii_de_informatii_statistice_partea_II_2014.pdf).
- <sup>118</sup> Publicată în J.O. L. 182 din 29 iunie 2013.
- <sup>119</sup> Prin această Directivă se modifică Directiva 2006/112/CE. Mai exact se permite derogarea de la art. 199, 199a și art. 395.
- <sup>120</sup> Comunicare a Comisiei către Parlamentul European și Consiliu. Un plan de acțiune în vederea consolidării luptei împotriva fraudei și evaziunii fiscale. Bruxelles, 6.12.2012, <http://ec.europa.eu/>.
- <sup>121</sup> Directiva TVA, privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată, publicată în J.O L. Nr. 347 din 11 decembrie 2006.
- <sup>122</sup> <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-20130162+0+DOC+XML+V0//RO>.

- <sup>123</sup> Legea Nr. 571/2003, publicată în M.Of., Partea I, nr. 927, din 23 decembrie 2003 și actualizat în 21 ianuarie 2015, [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie\\_R/Cod\\_fiscal\\_norme\\_2015.htm#\\_Toc304299932](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie_R/Cod_fiscal_norme_2015.htm#_Toc304299932)
- <sup>124</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/acting\\_together/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/acting_together/index_en.htm).
- <sup>125</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/acting\\_together/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/acting_together/index_en.htm).
- <sup>126</sup> Denumită „*Organisation for Economic Co-operation and Development*”, cu acronimul OECD sau „*Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică*”, cu acronimul OCDE.
- <sup>127</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/acting\\_globally/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/acting_globally/index_en.htm)
- <sup>128</sup> <http://www.oecd.org/about/>.
- <sup>129</sup> Dan Drosu Șaguna, „*Drept financiar și fiscal european*”, Ed. C.H. Beck, București 2010, pag.257.
- <sup>130</sup> Mircea Ștefan Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu „*Legea evaziunii fiscale comentarii și explicații*”, Ed. C.H. Beck, București 2006, pag 199.
- <sup>131</sup> <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
- <sup>132</sup> ACTION 1 „Address the tax challenges of the digital economy”, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
- <sup>133</sup> ACTION 2 „Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements”, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
- <sup>134</sup> ACTION 5 „Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance”, <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
- <sup>135</sup> ANAF, Direcția Generală Antifraudă.
- <sup>136</sup> Prima lege care are incidență în sfera evaziunii fiscale apare în anul 1929 sub denumirea de „Legea pentru represiunea evaziunii fiscale la contribuții directe”, lege care nu prevede în cuprinsul ei cauzele evaziunii fiscale și modalitatea lor de soluționare ci își canalizează atenția asupra neregulilor de ordin administrativ; Vezi Dan Drosu Șaguna, „*Drept financiar și fiscal european*”, Ed. C.H. Beck, București 2010.
- <sup>137</sup> Legea Nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, publicată în M.Of., Partea I, nr.299 din 24 octombrie 1994, abrogată prin Legea Nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, publicată în M.Of., Partea I, nr. 672 din 27 iulie 2005.
- <sup>138</sup> Dragoș Pătroi, „*Evaziunea fiscală situată dincolo de frontierele legalității*”, CF Nr.9/2006, pag. 10.
- <sup>139</sup> Mircea Ștefan Minea, C.F. Costăș, D.M. Ionescu „*Legea evaziunii fiscale comentarii și explicații*”, Ed. C.H. Beck, București 2006, pag. 21-30.
- <sup>140</sup> Idem.
- <sup>141</sup> Art 6, lit f și g; Lit. D, din H.G Nr. 520/2013, publicată în M.Of., Partea I, nr. 473 din 30 iulie 2013; Atribuții în domeniul prevenirii, descoperirii și combaterea evaziunii fiscale și a fraudei fiscale. De asemenea s-a constituit în subordinea Agenției o entitate denumită „Direcția Generală Antifraudă”, a cărei atribuții sunt reglementate la art 15 din cadrul aceleiași hotărâri.
- <sup>142</sup> [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii\\_R/Strategia\\_ANAF\\_2012\\_2016.pdf](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Strategia_ANAF_2012_2016.pdf).
- <sup>143</sup> Vezi infra pag. 8.
- <sup>144</sup> [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii\\_R/390.html](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii_R/390.html).
- <sup>145</sup> [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii\\_R/394.html](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii_R/394.html).
- <sup>146</sup> Art. 4, alin.(3), TUE, „*Statele membre adoptă orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor ce decurg sau care rezultă din actele instituțiilor Uniunii.*”