

Cuprins

CUVÂNT-ÎNAINTE	11
-----------------------------	-----------

CAPITOLUL I

JURISPRUDENȚA TIMPURIE A CURȚII. BAZELE PRINCIPIULUI

NEUTRALITĂȚII	13
1. Noțiunea de activitate economică. Dovedirea scopului achiziției. Bun achiziționat înainte de începerea activității economice. Bun imobil	13
2. Studiu de profitabilitate. Noțiunea de activitate economică. Deducere de cheltuieli pentru servicii care nu au mai fost valorificate ulterior. Momentul de la care poate fi exercitat dreptul de deducere	17
3. Momentul de la care poate fi exercitat dreptul de deducere. Caracterul de repetabilitate. Neutralitatea impozitului. Prevalența condițiilor de fond	20
4. Scopul activității desfășurate. Sistarea activității cunoscută de administrația fiscală. Dovedirea scopului. Dovezi obiective. Recunoașterea statutului de persoană impozabilă	22

CAPITOLUL II

DEZVOLTAREA CONCEPTULUI DE FRAUDĂ FISCALĂ. DOVEDIREA

FRAUDEI FISCALE	25
5. Noțiunea de fraudă fiscală. Dovedirea fraudei. Necesitatea unor dovezi obiective. Cunoașterea caracterului fraudulos al operațiunilor	25
6. Noțiunea de practică abuzivă. Îndeplinirea condițiilor formale. Scopul de a obține un avantaj fiscal. Elemente obiective din care să se deducă existența fraudei	29
7. Aprecierea în concret a existenței fraudei fiscale. Elementul subiectiv. Posibilitatea de a cunoaște caracterul fraudulos. Nulitatea operațiunii juridice în dreptul civil intern	35

CAPITOLUL III**RELAȚIA DINTRE CONDIȚIILE FORMALE ȘI CELE SUBSTANȚIALE**

ÎN MATERIA TVA.....	39
10. Scutirea de la plata TVA. Condiții de formă. Nerespectarea termenelor. Eliminarea riscului de pierdere fiscală. Efectul simulației asupra TVA.....	39
9. Eroare materială în factură. Condițiile de formă. Rectificarea erorii. Numerotarea continuă a facturilor.....	41
10. Înregistrarea în scopuri de TVA. Îndeplinirea condițiilor de fond. Rolul înregistrării în scopuri de TVA în sistemul impozitului. Cod TVA invalid	43
11. Corelația dintre dreptul la deducere și plata efectivă la buget a TVA-ului colectat. Plata prealabilă. Confuziunea calităților de titular al obligației de plată, cât și a cererii de rambursare	47
12. Valoarea probatorie a facturii fiscale. Omisiunea contribuabilului verifica mijloacele logistice ale partenerului comercial. Documentele justificative necesare deducerii. Prevalența condițiilor de fond. Comportament inadecvat al furnizorului.....	49
13. Radierea cu efecte retroactive a codului de înregistrare în scopuri de TVA. Dovezi obiective privind fraudă. Cunoașterea sau posibilitatea de cunoaștere a fraudei.....	53

CAPITOLUL IV**DOVEDIREA FRAUDEI FISCALE PRIN ELEMENTE OBIECTIVE.**

TRATAMENTUL JURIDIC AL FRAUDEI	58
14. Retragerea autorizației de întreprinzător individual. Verificarea partenerilor comerciali. Exigențele de diligență. Sarcina verificării. Sarcina probei	58
15. Cunoașterea fraudei. Diligența în raporturile comerciale. Sarcina probei. Elementele obiective necesare dovedirii fraudei	61

16. <i>Ne bis in idem</i> . Criterii pentru delimitarea caracterului penal al sancțiunilor. Cumul de sancțiuni	64
17. Prestarea efectivă a serviciului. Exigențele probatorii care se impun în privința fraudei fiscale. Limitele exigențelor formale care pot fi impuse de legislația națională. Principiul proporționalității	66
18. Schimbarea deciziei autorității fiscale. Pluralitate de controale. Cod valid de TVA. Veridicitatea documentelor probatorii	69
19. Cunoașterea fraudei. Dovedirea fraudei. Îndeplinirea condițiilor de formă. Participare activă la lanțul de fraudă	72

CAPITOLUL V

SOLIDIFICAREA JURISPRUDENȚEI. FRAUDA FISCALĂ

POST-PPUH	76
20. Cunoașterea fraudei. Natura relațiilor dintre operatorii comerciali. Operator inexistent. Exigențe probatorii privind dovedirea fraudei	76
21. Proceduri paralele. Utilizarea mijloacelor de probă dintr-o procedură penală. Obținerea probelor. Prestare servicii într-un stat cu o cotă TVA mai scăzută	78
22. Înregistrarea în scopuri TVA. Înregistrare cu efect retroactiv. Deținerea statutului de operator intracomunitar. Condițiile în care încălcarea exigențelor formale pot duce la refuzul scutirii	82
23. Eliberare de datorii. Declararea datoriilor drept neexigibile. Insolvență. Ajutorul de stat	84
24. Dreptul de rambursare. Nerealizarea activității economice. Respectarea scopului. Echivalența dintre rambursare și deducere	86
25. Inactivitate fiscală. Informații privind situația fiscală a partenerului accesibile. Contribuabil inactiv. Absența riscului de fraudă	89

26. Dreptul de acces la dosar. Principiul securității juridice. Colectare de dovezi. Dreptul la apărare. Fundamentarea impunerii	92
27. Condiții de formă. Condiții esențiale. Efectul viciilor materiale asupra celor de fond. Exigențele de gravitate privind viciile de formă	95
28. Îndeplinirea condițiilor de fond. Neîndeplinirea condițiilor de formă. Înregistrarea în scopuri de TVA. Restricționarea dreptului de deducere. Taxare inversă	98
29. Interzicerea practicilor abuzive. Abuzul de drept. Aplicabilitatea în timp a principiului. Aplicarea în timp a considerentelor din jurisprudența Curții	100
30. Prescripția răspunderii penale. Îndeplinirea obiectivelor care decurg din legislația unională. Principiul legalității infracțiunilor și pedepselor	104
31. Aplicare TVA în cazul executării silite. Sancțiuni fiscale. Necesitatea unor indicii privind fraudă fiscală. Taxare inversă	107
32. Modificarea destinatarului livrării ulterior declarației de import. Transmiterea bunului direct cumpărătorului. Dovedirea livrării. Exigențe probatorii	111
33. Control prealabil. Modificare realizată printr-un control ulterior. Luarea măsurilor rezonabile pentru evitarea fraudei fiscale	118
34. Realitatea operațiunilor declarate. Dovedirea realității. Exigențele probei. Prioritatea condițiilor de fond ale deducerii față de buna-credință a contribuabilului	124
35. Limitele legislative ale răspunderii penale. Individualizarea legislativă. Sancțiunile aplicabile în materie de TVA. Libertatea statelor în alegerea sancțiunii. Principiul proporționalității	128

36. <i>Ne bis in idem</i> . Modificarea jurisprudenței. Limitarea severității ansamblului sancțiunilor. Complementaritatea procedurilor de sancționare	135
37. Termenul pentru exercitarea dreptului de deducere. Principiul echivalenței. Principiul efectivității. Refuzul deducerii pentru încălcarea obligațiilor formale	140
38. Metoda inductivă de determinare a bazei de impunere. Rectificarea impunerii. Condițiile utilizării unor metode netradiționale de determinare a bazei de impunere	144

CAPITOLUL I

JURISPRUDENȚA TIMPURIE A CURȚII. BAZELE PRINCIPIULUI NEUTRALITĂȚII

1

Noțiunea de activitate economică. Dovedirea scopului achiziției. Bun achiziționat înainte de începerea activității economice. Bun imobil

Achiziția unui imobil în scopul de a fi folosit ulterior la desfășurarea de activități economice, cum ar fi închirierea bunului imobil în cauză cu destinația de spațiu comercial, trebuie să fie considerată o activitate economică în sensul art. 4 alin. (1) din Directiva a 6-a. Cu toate acestea, nu poate fi negat dreptul autorității fiscale naționale de a solicita probe obiective din care să rezulte că bunul imobil în cauză prezintă garanțiile necesare că poate fi exploatat în scopul desfășurării de activități economice.

 CJUE, Camera a doua, Hotărârea din 14 februarie 1985, cauza C-268/83, D.A. Rompelman și E.A. Rompelman-Van Deelen c. Minister van Financiën

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

În baza a două contracte încheiate în data de 25 noiembrie 1979, soții Rompelman urmau să dobândească dreptul de proprietate asupra a două spații situate într-un imobil aflat în proces de construcție cu începere din data de 1 septembrie 1978, la care se adăuga și un drept de uzufruct asupra terenului împrejmuitor. Conform planului urbanistic

al clădirii, celor două spații urma să le fie atribuită destinația de „showroom”.

Printr-o declarație fiscală depusă la 26 iunie 1979, soții Rompelman au informat autoritatea fiscală olandeză că cele două spații urmau să fie închiriate și că atât locatorul, cât și locatarul își vor activa opțiunea prevăzută de către art. 11 alin. (1) lit. b) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din data de 28 decembrie 1978, în sensul derogării de la scutirea din punct de vedere a TVA a operațiunii de închiriere. De asemenea, în baza art. 15 alin. (3) din aceeași lege, soții Rompelman au arătat că intenționează să solicite și dreptul de deducere reprezentând TVA aferent achiziției celor două spații.

În data de 18 octombrie 1979, soții Rompelman au solicitat autorității fiscale naționale o rambursare de TVA în cuantum de 14.186,14 guldeni olandezi. Cererea de rambursare a fost respinsă de către autoritatea fiscală cu motivarea că exploatarea în sensul desfășurării unei activități economice nu începuse încă, deoarece la data depunerii cererii de rambursare încă nu fuseseră finalizate formalitățile notariale de transfer al dreptului de proprietate.

Acțiunea în anularea deciziei autorității fiscale naționale a fost respinsă de către Curtea de Apel din Amsterdam. În cadrul procedurii de recurs, instanța supremă din Olanda a decis că se impune sesizarea cu titlu preliminar conținând următoare întrebare:

Activitatea de „exploatare” din teza a II-a a art. 4 alin. (2) din Directiva 1977/388/CEE poate fi considerată ca începând din momentul achiziției unui bun imobil viitor cu scopul de a fi închiriat la un moment ulterior?

În legătură cu întrebarea preliminară, Curtea a remarcat că, din reglementările mai sus menționate, se poate observa că scopul sistemului de deduceri este acela de a elibera un comerciant de întreaga povară a TVA achitat pentru achizițiile de bunuri și servicii necesare desfășurării activității economice. Prin urmare, sistemul comun de TVA

impune cerința ca toate operațiunile economice, indiferent de scopul sau de rezultatul acestora, să fie supuse impozitării într-o manieră neutră.

În ceea ce privește problema momentului temporal la care se poate considera începută activitatea de exploatare a bunului imobil, trebuie amintit aspectul că activitățile economice descrise de către art. 4 din Directiva a 6-a pot să cuprindă și mai multe tranzacții consecutive. Actele preparatorii, cum ar fi achiziția de bunuri imobile, care reprezintă o parte a respectivelor tranzacții trebuie, de asemenea, să fie considerate ca parte a activității economice.

În aceste condiții, nu este necesar să se realizeze o distincție între diferitele forme legale pe care respectivele acte preparatorii le pot îmbrăca, în special între achiziția unui drept de proprietate viitor și un drept de proprietate deja existent. De asemenea, principiul conform căruia TVA trebuie să fie neutru impune ca primele investiții necesare demarării unei afaceri să fie considerate parte integrală a activității economice în cauză. Ar fi contrar principiului mai sus menționat să se considere că activitatea economică este începută doar de la momentul exploatării efective a bunului în cauză, adică doar de la momentul la care bunul în cauză produce venituri impozabile.

Orice interpretare contrară ar contraveni scopului urmărit de către art. 4 din Directivă, deoarece ar face ca sarcina TVA să fie suportată de către persoana impozabilă fără posibilitatea de a-și exercita dreptul de deducere reglementat de către art. 17 din Directivă și ar crea o discriminare nejustificată între investițiile efectuate anterior exploatării efective a bunului în cauză și cele efectuate după începerea exploatării sale efective.

Cu toate acestea, art. 4 din Directivă impune în sarcina persoanei impozabile obligația de a demonstra dincolo de orice dubiu rezonabil că sunt respectate condițiile necesare pentru exercitarea dreptului de deducere și că urmează să desfășoare o activitate economică în care va fi angrenat și bunul în cauză.

**Nota autorului**

Hotărârea preliminară din afacerea Rompelman este o hotărâre de referință în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Cu această ocazie, instanța europeană a rezolvat problema deductibilității cheltuielilor premergătoare începerii unei activități economice. Astfel, dreptul european trebuie interpretat în sensul că un contribuabil poate să beneficieze de dreptul de deducere aferent achizițiilor necesare demarării unei afaceri, chiar dacă încă nu a început să colecteze TVA de pe seama afacerii în cauză.

În aceste condiții, trebuie respins punctul de vedere avansat de către unele organe fiscale care apreciază că acordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile premergătoare demarării unei afaceri prezintă un risc fiscal semnificativ, care poate să conducă inclusiv spre zona de fraudă fiscală. Cu toate acestea, nu trebuie uitat că instanța europeană a plasat în sarcina contribuabilului, corelativ cu dreptul de deducere, obligația de a prezenta dovezi suficiente din care să rezulte conexiunea directă dintre achizițiile pentru care se solicită recunoașterea dreptului de deducere a TVA și afacerea care urmează să fie demarată.

Este de remarcat că instanța europeană oferă un câmp semnificativ de larg în materie de probațiune, acordându-se contribuabilului posibilitatea de a apela la orice mijloc de probă necesar și util, însă că accentul ar trebui pus asupra mijloacelor de probă obiective, cum ar fi înscrisurile. În ceea ce privește receptarea jurisprudenței Rompelman în practica națională, facem în acest sens trimitere la decizia civilă nr. 1227 din 1 martie 2011 și decizia civilă nr. 4124 din 12 octombrie 2012, pronunțate de către Secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

De asemenea, este important de menționat că pct. 67 alin. (19) din Normele metodologice (H.G. nr. 1/2016) de aplicare a art. 297 C. fisc. (Legea nr. 227/2015) face trimitere la prezenta hotărâre preliminară în vederea aplicării principiilor sale.