

## FRAUDA TVA: UNELE MECANISME DE COMBATERE A ACESTEIA ÎN LEGISLAȚIA SPECIALIZATĂ A U.E.

**Mariana ODAINIC**, doctor în drept, conferențiar universitar (ORCID: 0000-0001-9895-3915)

### **VAT FRAUD AND SOME CONTROL MECHANISMS REFLECTED IN THE SPECIALIZED LEGISLATION OF THE E.U.**

*VAT is the indirect tax that has the largest share in the accumulation of tax revenues from indirect taxes. Due to the impact it has on the EU budget, the losses generated by VAT fraud are huge. In order to reduce it, the European Union regulates various preventive measures, including reverse charge with VAT. In the paper below we present some mechanisms found in the specialized legal framework, focusing on Council Directive 2006/112 / EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.*

**Keywords:** VAT, carousel fraud, prevention mechanisms, intervention mechanisms.

*TVA este impozitul indirect căruia îi revine cea mai mare pondere în acumularea veniturilor fiscale din impozite indirecte. În virtutea impactului pe care îl are asupra bugetului U.E., pierderile generate de fraudă în materie de TVA sunt imense. În scopul diminuării acestuia, Uniunea Europeană reglementează diferite măsuri de prevenire, inclusiv taxarea inversă cu TVA. În cele ce urmează prezentăm unele mecanisme regăsite în cadrul legal specializat, cu accent pe Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.*

**Cuvinte-cheie:** TVA, fraudă carusel, mecanisme de prevenire, mecanisme de intervenție.

**Considerații introductive.** Este un lucru recunoscut la nivel mondial că principalele instrumente ce le are statul la îndemână pentru acumularea resurselor financiare publice sunt impozitele indirecte și cele directe, precum și taxele. În categoria impozitelor indirecte, cel mai important este reprezentat de TVA. Această importanță derivă din faptul că TVA este un impozit indirect ce este inerent comerțului cu bunuri, servicii, inclusiv a celor mai importante, sau de primă necesitate, pe când accizele spre exemplu, sunt la fel un impozit indirect, doar că se percep în cazul circulației și producției unor categorii de bunuri ce nu sunt de primă necesitate. Or, TVA se regăsește inclus în prețul majorității produselor, pornind de la cota zero a TVA și continuând cu cotele reduse și cotele standard pe care le reglementează statele. TVA-ul este un instrument ce poate fi folosit de către stat pentru a aduce creșteri la buget, prin ridicarea cotei standard sau a cotelor reduse, dar nu se exclude nici varianta inversă: statul poate diminua cota standard sau cotele reduse, sau chiar poate scuti de TVA anumite categorii de contribuabili TVA în scopul de a diminua presiunea

fiscală în anumite perioade de criză. Sau, se poate regurge la amânarea, eșalonarea achitării TVA de către plătitorii de TVA, pe perioadele de criză. Este, spre exemplu, situația din momentul de față, când pe perioada stării de urgență în sănătate publică sectorul HORECA este impus cu TVA de 6%, această cotă fiind una redusă anume în scopul de oferi suport din partea statului, prin diminuarea presiunii fiscale asupra agenților economici din acest sector.

Impunerea cu TVA este un subiect extrem de complex, implicând o multitudine de aspecte fiscale și contabile, ceea ce face din abordarea reglementării juridice a TVA un subiect greu de epuizat, ținând cont și de faptul că legislația fiscală se află într-o continuă dinamică. Pe măsura desfășurării unei palete cât mai complexe și mai diversificate a activității legislative de impunere a bunurilor și serviciilor cu TVA, cu siguranță mereu vor apărea noi situații în problematica vastă a taxei pe valoarea adăugată care vor oferi noi oportunități de studiu. Reieșind din cele argumentate, considerăm că impunerea cu TVA și reglementarea cât mai eficientă și echitabilă a acesteia va constitui mereu un subiect de actualitate incontestabilă.

*Taxa pe valoarea adăugată*, conform Codului Fiscal al Republicii Moldova, reprezintă un impozit de stat care reprezintă o formă de colectare la buget a unei părți a valorii mărfurilor livrate, serviciilor prestate care sînt supuse impozitării pe teritoriul Republicii Moldova, precum și a unei părți din valoarea mărfurilor, serviciilor impozabile importate în Republica Moldova<sup>1</sup>.

Reieșind din cele afirmate, putem spune că TVA este una din cele mai moderne și mai eficiente componente ale politicii fiscale, avându-și originea în Franța în 1954, utilizat pentru prima dată de către un grup de economiști condus de Maurice Laure, director al autorității fiscale a Franței, iar începând cu anul 1970 taxa pe valoarea adăugată a fost adoptată de toate țările Pieței Comune (Uniunii Europene), înlocuind impozitul pe circulația mărfurilor<sup>2</sup>.

Este de menționat și faptul că înlocuirea impozitului pe circulația mărfurilor cu taxa pe valoarea adăugată constituie o condiție pentru aderarea la Uniunea Europeană, aplicarea acesteia fiind obligatorie și pentru țările membre ai Organizației Mondiale a Comerțului, care are ca membri circa 150 de țări<sup>3</sup>.

Inclusiv în România și Republica Moldova, trecerea la economia de piață a necesitat și modificarea sistemului fiscal și financiar prin adaptarea sa la noul tip de proprietate. Astfel au suferit modificări substanțiale principalele impozite directe ca și cele indirecte. În România, TVA a fost introdusă efectiv în anul 1993, în timp fiind supusă unor modificări și adaptări firești necesitate atât de condițiile concrete ale țării, cât și de necesitatea armonizării acesteia cu legislația europeană, necesitatea ce a intervenit odată cu aspirațiile pro-europene ale țării. Astfel, România, la introducerea taxei pe valoarea adăugată, a optat pentru o modalitate aplicată în

1 Art. 93, p. 1 Cod Fiscal al Republicii Moldova.

2 Mihail Manoli. Teoria și practica taxei pe valoare adăugată în contextul integrării europene. [https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/124-130\\_21.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/124-130_21.pdf)

3 Ibidem.

majoritatea țărilor din spațiul comunitar, respectiv pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată de plată sau de recuperat, prin diferența dintre taxa pe valoarea adăugată colectată (afărentă vânzărilor) și cea deductibilă (afărentă cumpărărilor)<sup>4</sup>.

Pentru Republica Moldova aplicarea taxei pe valoarea adăugată începe cu anul 1992. Trebuie să luăm în considerare că, în perioada marcată de accentuare a integrării internaționale și prin mobilitatea factorilor de producție, utilizarea taxei pe valoarea adăugată are multe avantaje, și anume:

- este mai puțin supusă fenomenelor legate de concurență fiscală între state, cum ar fi impozitele pe venit și pe capital;
- are același impact asupra prețului produselor importate pe piața internă spre deosebire de taxele aplicate la factorii de producție utilizați în economia națională;
- favorizează țările cu potențial turistic ridicat, deoarece acestea sunt percepute la consumul de către rezidenți și nerezidenți<sup>5</sup>.

**Sistemul comun al TVA în statele U.E.** Activitățile UE în domeniul TVA se reflectă în acțiuni precum stabilirea principiilor armonizării sistemului TVA cu ajutorul directivelor, stabilirea de reguli minime și maxime comune etc. Ceea ce este aici extrem de important, ține de faptul că nu avem aici niciun dezavantaj care uneori este o aparență a acestui spectru de acțiuni ale UE. Dimpotrivă, toate obligațiile, drepturile statelor, facilitățile acordate de legislația cuprinsă în Directivele UE, trebuie cunoscute și exploatate în interesul economiei naționale, al agenților economici și nu în ultimul rând al cetățenilor din fiecare stat membru, principiu în virtutea căruia statele membre ale UE nu își știrbesc din suveranitate și nicidecum nu vor merge împotriva intereselor naționale<sup>6</sup>. Iar în rezultat avem un sistem comun al TVA, consfințit în Directivele UE, care prezintă anumite elemente integratoare, dar în același timp și unele elemente ce permit individualizarea reglementărilor pentru fiecare stat european.

Vom cita cele stipulate expres de Directiva 2006/112/CE în contextul analizei rolului sistemului comun al TVA: „Sistemul comun privind TVA este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție.” Se mai arată că „Un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare

4 Ordonanța de Guvern nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobată prin Legea nr. 130/1992.

5 Mihail Manoli, op. cit.

6 Mihaela Georgiana Jianu. Analiza, evoluția și rolul impozitelor indirecte în cadrul veniturilor bugetare ale statelor U.E. [https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/262-%20268\\_Analiza%2C%20evolutia%20si%20rolul%20impozitelor%20indirecte%20in%20cadrul%20veniturilor%20bugetare%20in%20statele%20UE.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/262-%20268_Analiza%2C%20evolutia%20si%20rolul%20impozitelor%20indirecte%20in%20cadrul%20veniturilor%20bugetare%20in%20statele%20UE.pdf)

acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii. Prin urmare, adoptarea unui sistem comun care să se aplice și comerțului cu amănuntul este în interesul pieței interne și al statelor membre. Este necesar ca acest proces să se efectueze în etape, întrucât armonizarea impozitelor pe cifra de afaceri determină în statele membre modificări în structura fiscală și consecințe apreciabile în domeniile bugetar, economic și social.<sup>7</sup>

Or, tot Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată stabilește că acest sistem comun al TVA în statele UE trebuie să ducă la o neutralitate concurențială.

Deși înțelegem rolul unui sistem comun al TVA și, totodată, avem tendința de a vedea aceleași cote de impozitare cu TVA a bunurilor și serviciilor, vom prezenta cotele TVA în statele UE valabile pe parcursul anului 2021. Argumentăm prin faptul că pe parcursul anului calendaristic, cotele TVA pot varia, iar cele mai recente modificări pot fi oricând înlocuite. Din aceste considerente, pentru evitarea riscului de a opera cu date nevalide, facem referire la ceea ce a fost cu certitudine în vigoare în 2021.

**Tabelul nr. 1** Cotele TVA în statele europene în anul 2021<sup>8</sup>

Statul	Codul țării	Cota super-redușă	Cota redusă	Cota standard
Austria	AT		10%, 13%	20%
Belgia	BE		6%, 12%	21%
Bulgaria	BG		9%	20%
Cipru	CY		5%, 9%	19%
Croația	HR		5%, 13%	25%
Danemarca	DK			25%
Estonia	EE		9%	20%
Finlanda	FI		10%, 14%	24%
Franța	FR	2.1%	5.5%, 10%	20%
Germania	DE		7%	19%
Grecia	EL		6%, 13%	24%
Irlanda	IE	4.8%	9%, 13.5%	23%
Italia	IT	4.8%	5%, 10%	22%
Letonia	LV		5%, 12%	21%
Lituania	LT		5%, 9%	21%
Luxemburg	LU	3%	8%	17%
Malta	MT		5%, 7%	18%
Olanda	NL		9%	21%
Polonia	PL		5%, 8%	23%
Portugalia	PT		6%, 13%	23%

7 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006.

8 Ratele De TVA Aplicabile De La Data De 1 Ianuarie 2021 În Uniunea Europeană și Regatul Unit <https://www.asd-int.com/ro/ratele-de-tva-aplicabile-de-la-data-de-1-ianuarie-2021/>

Regatul Unit	UK		5%	20%
Republica Cehă	CZ		10%, 15%	21%
România	RO		5%, 9%	19%
Slovacia	SK		10%	20%
Slovenia	SI		5%, 9,5%	22%
Spania	ES	4%	10%	21% <sup>s</sup>
Suedia	SE		6%, 12%	25%
Ungaria	HU		5%, 18%	27%

După cum este lesne a constatat, variația cotei TVA standard pornește de la cota minimă de 17% în Luxemburg și se oprește la cota maximă ce o putem observa în Ungaria, care constituie 27%. Dacă e să calculăm o rată medie în UE și Marea Britanie, atunci obținem cota aproximativă de 21%.

Ceea ce nu identificăm în legislația statului nostru, dar este inclus în reglementările privind TVA în statele europene, se referă la cota *super-redușă* și cota tip *parking*. Deși conceptual și legislația noastră prevede acele cote speciale sau excepționale TVA, totuși atunci când legiuitorul le-a clasificat a folosit altă abordare terminologică decât cea europeană.

Cotele foarte reduse (mai mici de 5 %) se aplică în cazul **comercializării unui număr limitat de produse și servicii**, în anumite țări din UE.

Cota zero se aplică anumitor vânzări efectuate de unele țări din UE. Când se aplică o cotă zero, consumatorul **nu trebuie să plătească TVA**, dar firma dumneavoastră are totuși **dreptul de a deduce TVA-ul** plătit la achizițiile legate direct de vânzarea respectivă.

Cotele de tip „parking“ sunt aplicate de anumite țări din UE pentru unele furnizări de **bunuri și servicii care nu figurează în Anexa III** la Directiva TVA. Aceste țări sunt autorizate să continue aplicarea cotelor reduse în locul cotei standard, atâta timp cât cotele reduse nu sunt mai mici de 12 %<sup>9</sup>.

Revenind la ideea de neutralitate concurențială enunțată anterior de autor, vom trasa și o paralelă cu neutralitatea fiscală, care, pornind de la dezideratul în materie este exprimat în paragraful 5 al preambulului Directivei TVA, în sensul că „un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii“. Se poate conchide, așadar, că principiul neutralității fiscale și în special dreptul de deducere constituie, în calitate de parte integrantă a mecanismului TVA, un principiu fundamental inerent sistemului comun al TVA, pus în aplicare de legislația unională, consacrat și reiterat constant în jurisprudența aferentă. Neutralitatea trebuie coroborată cu transferabilitatea, alt principiu al TVA, în sensul

9 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=celex:32006L0112>

că acest impozit indirect nu trebuie să fie un cost pentru întreprinzători, ci trebuie transmis consumatorului final<sup>10</sup>.

Directiva 2006/112/CE a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată al UE se aplică de la 1 ianuarie 2007, iar statele membre UE au avut obligația de a o transpune în legislația națională până la 1 ianuarie 2008. Este important să menționăm în continuarea ideilor expuse, că TVA se aplică tuturor operațiunilor efectuate în UE pentru plată de către o persoană impozabilă, însemnând o persoană fizică sau juridică care furnizează bunuri și servicii în cursul desfășurării activității lor. De asemenea, importurile efectuate de către orice persoană sunt supuse la plata TVA<sup>11</sup>.

Un sistem privind TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și atunci când sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și distribuției, precum și prestarea de servicii. Prin urmare, adoptarea unui sistem comun care să se aplice și comerțului cu amănuntul este în interesul pieței interne și al statelor membre. Cu scopul de a preveni pierderea de venituri fiscale prin operațiuni realizate de părțile legate între ele în scopul obținerii de avantaje fiscale, este necesar, în condiții limitate specifice, ca statele membre să aibă posibilitatea de a interveni în ceea ce privește baza de impozitare a livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii și a achizițiilor intracomunitare de bunuri<sup>12</sup>.

Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa<sup>13</sup>.

**Frauda fiscală — premisă a reglementării taxării inverse cu TVA.** În doctrină s-a apreciat că eficiența unui sistem fiscal se măsoară mai ales prin gradul de consimțire la impozit, care este invers proporțional cu gradul de rezistență a contribuabililor la impozite, și deci cu evaziunea fiscală. Evaziunea fiscală constă în sustragerea contribuabililor prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și/sau oricăror altor sume datorate bugetului. La polul opus se situează fraudă fiscală care constă în conduita contribuabilului de încălcare a legii cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și oricăror altor sume datorate bugetului de stat. Frauda fiscală are consecințe grave asupra bugetelor statelor membre și asupra sistemului de resurse proprii al Uniunii Europene: conduce

10 Andrei Pap <https://www.juridice.ro/480902/iccj-dezlegarea-unor-chestiuni-de-drept-dreptul-unitatii-administrativ-teritoriale-de-a-deduce-tva-aferinta-unor-lucrari.html>

11 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/LSU/?uri=celex%3A32006L0112>

12 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006, p. 26.

13 Art. 1, al. 2, ibidem.

la încălcări ale principiului impozitării juste și transparente, denaturează concurența și, astfel, afectează semnificativ funcționarea pieței interne<sup>14</sup>. Un alt autor aprecia că simplificarea sistemului de taxe și impozite este una dintre cele mai importante cerințe în scopul reducerii costurilor de conformare și a sarcinilor administrative pentru afacerile mici și mari deopotrivă, precum și pentru îmbunătățirea gradului de colectare concomitent cu diminuarea evaziunii fiscale<sup>15</sup>. Taxa pe valoarea adăugată este una dintre cele mai substanțiale categorii de impozite care contribuie la consolidarea sistemului fiscal atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.

Orice persoană ce efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă datorează TVA, în conformitate cu art. 200 al Directivei privind sistemul comun al TVA. La efectuarea operațiunii de import, TVA este datorată de orice persoană desemnată sau recunoscută ca persoană obligată la plata taxei de către statul membru de import. Iar grație unei simple reguli, regăsită anume în textul Directivei amintite, înțelegem de ce cotele fraudei TVA sunt atât de mari în Uniunea Europeană. Regula la care ne referim stipulează că TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură<sup>16</sup>. În același timp, statele membre pot adopta măsuri în temeiul cărora persoană obligată la plata TVA este un reprezentant fiscal numit de persoana impozabilă nestabilită în statul membru respectiv. Iar atare circumstanțe, deși absolut necesare și absolut temeinic fiind reglementate, tot ele creează anumite oportunități de fraudă pentru contribuabilii de rea-credință. În cele ce urmează ne vom referi la pierderile U.E. în ansamblu, dar și a fiecărui stat european în parte, precum și la mecanismele ce sunt acționate în fraudă cu TVA, așa-numita fraudă de tip carusel.

Pierderile UE drept urmare a fraudei TVA sunt estimate la sume exorbitante. Spre exemplu Comisia Europeană a anunțat un total de 137 miliarde Euro pierderi drept urmare a fraudei TVA în 2017<sup>17</sup>. Astfel, decalajul dintre TVA realmente perceput și cel contabilizat în statele europene este unul ce continuă să fie mare. Spre exemplu, acest decalaj a constituit în 2016 12.2 %, iar în 2017 11.2%. Între statele europene ce se remarcă a figura în rândul celor mai mari participanți la fraudă TVA se numără. România (cu un decalaj de 36%), Grecia (cu un decalaj de 34%), Lituania (25 %). Cât privește cota parte din valoarea absolută a sumei totale estimate a fraudei, pe primul loc se situa Italia în 2017, cu o sumă decalantă de 35.5 miliarde de Euro. La ziua de astăzi Parchetul European are deja în lucru 400 de dosare, cu prejudicii aduse intereselor financiare ale Uniunii în valoare de 5 miliarde de euro. Anchetele

14 Ardelean, N., C. — Armonizarea politicilor fiscale europene, Revista Studia Universitatis Vasile Goldiș, Arad — Seria Științe Economice nr. 3/2010, p. 522.

15 Gangu, C-tin — Regimul fiscal al TVA aplicabil transporturilor intracomunitare de bunuri, Revista română de drept al afacerilor nr. 3/2015, p. 62.

16 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006. Art. 203

17 Fraude à la TVA : 137 milliards € en UE en 2017. <https://www.legifiscal.fr/actualites-fiscales/2215-fraude-tva-137-milliards-ue-2017.html>

vizează în principal fraudă cu TVA, dar și pe cea cu fonduri europene, indiferent din ce program, proiect sau „axă” de finanțare<sup>18</sup>.

Când ne referim la statele europene, la spațiul comun și la cel al fiecărui stat, teritoriul de manifestare a fraudei dobândește dimensiuni mai mari, spațiul de manevrare pentru cei implicați își extinde hotarele, iar în rezultat, amploarea fenomenului este mai mare. În spațiul internațional se operează cu noțiunea fraudei de tip carusel, ori de câte ori se face referire la aceasta, ea în mod neapărat are în vedere fraudă specifică cu TVA.

Frauda de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată (FTCTVA) reprezintă o formă particulară a fraudei fiscale, care aduce în fiecare an pierderi de miliarde de euro la bugetul UE. Deși valorile unei scheme FTCTVA nu sunt întotdeauna relativ mari, cazurile aplicării schemelor frauduloase sunt foarte frecvente și, ca urmare, sumele lor globale ajung la niveluri importante<sup>19</sup>.

Desigur că statele, reprezentate de autoritățile fiscale și ministerele de finanțe, caută să dezvolte diverse mecanisme care ar diminua impactul colossal al fraudei de tip carusel. De fapt în ultimul compartiment al prezentului capitol vom arăta cum anume se realizează cooperarea administrativă la nivelul statelor europene, și al U. E. Astfel, în opinia experților de la FATF (Financial Action Task Force), există patru elemente de bază pentru soluționarea problemei FTCTVA:

- Ridicarea gradului de informare cu privire la existența unor astfel de scheme la nivel global;
- Acordarea asistenței instituțiilor în identificarea, și, în cazul existenței posibilității, confiscării veniturilor obținute de la aplicarea FTCTVA;
- Asigurarea interacțiunii dintre sectorul reglementat, organele de drept, organele judiciare, organele internaționale competente (mai ales cu FATF);
- Aplicarea eficientă a procedurilor verificării clienților și de cunoaștere a clienților recomandate de FATF<sup>20</sup>.

Este oportun aici să menționăm că nu doar statele europene sunt implicate în lupta contra fraudei de tip carusel, de fapt lupta se dă la nivel mondial, întrucât pierderile statelor sunt enorme și s-a constatat că doar o colaborare intensă în acest sens poate da rezultatele necesare.

**Taxarea inversă cu TVA.** Desigur, este important să nu uităm de măsurile normative ce su fost și sunt în continuare luate de către state pentru a minimiza efectele eludării legislației în materie de TVA. În primul și în primul rând taxarea inversă cu TVA este cea mai larg aplicată măsură care împiedică (cel puțin astfel

18 Kövesi, șefa Parchetului European: Aveți încredere. Corupția poate fi învinsă. <https://romania.europalibera.org/a/interviu-kovesi-parchetul-european/31577103.html>

19 Ivan Luchian. Fenomenul fraudei de tip carusel privind taxa pe valoare adăugată. [https://ince.md/uploads/files/1455117232\\_25.luchian\\_3\\_2014.pdf](https://ince.md/uploads/files/1455117232_25.luchian_3_2014.pdf)

20 Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). Отмывание денег с использованием карусельной схемы уклонения от НДС. 2007, 23 февраля. [http://eurasiangroup.org/ru/news/typ\\_carousel.pdf](http://eurasiangroup.org/ru/news/typ_carousel.pdf)



se dorește) fraudarea în masă a TVA. Astfel, conform art. 199 al *Directivei privind sistemul comun al TVA*, statele membre pot prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă destinatară a următoarelor operațiuni:

- lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile, precum și livrarea de lucrări de construcții considerate ca o livrare de bunuri („livrare de bunuri“ înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.);
- punerea la dispoziție a personalului ce participă la activitățile menționate anterior;
- livrarea de bunuri imobile, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) literele (j) și (k), în cazul în care furnizorul a optat pentru impozitarea livrării în temeiul articolului 137;
- livrarea de materiale uzate, materiale uzate ce nu se pot reutiliza în aceeași stare, rebuturi, deșeuri industriale și neindustriale, deșeuri reciclabile, deșeuri transformate parțial și anumite bunuri și servicii, enumerate în anexa VI;
- livrarea de bunuri oferite în garanție de o persoană impozabilă altei persoane impozabile, în executarea respectivei garanții;
- livrarea de bunuri efectuată după cesionarea unui drept de rezervare de proprietate unui cesionar care exercită acest drept;
- livrarea unui bun imobil vândut de un debitor împotriva căruia s-a pronunțat o hotărâre în cadrul unei proceduri de vânzare silită.

În sensul impunerii inverse, a taxării inverse cu TVA, statele membre pot adopta următoarele măsuri:

1. să prevadă ca o persoană impozabilă care desfășoară și activități sau operațiuni care nu sunt considerate livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile să fie considerată persoană impozabilă pentru livrările primite în conformitate cu cele enunțate mai sus;
2. să prevadă ca un organism public neimpozabil să fie considerat persoană impozabilă pentru livrările calificate ca atare de lege.

Conform prevederilor Directivei, statele membre trebuiau să informeze comitetul TVA<sup>21</sup> cu privire la măsurile legislative naționale adoptate în vederea instituirii mecanismului de taxare inversă cu TVA, în măsura în care nu erau măsuri autorizate de Consiliu înainte de 13 august 2006 în conformitate cu articolul 27 alineatele (1)-(4) din Directiva 77/388/CEE și care au fost deja menținute în temeiul dispozițiilor Directivei.

În ceea ce ține de etapa actuală, până la 30 iunie 2022, statele membre pot să prevadă ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă beneficiară a următoarelor operațiuni:

21 Working group on Value Added Tax. <https://www.eca.europa.eu/sites/cc/ro/Pages/WorkingGrouponValueAddedtax.aspx>

- transferul de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, astfel cum sunt definite la articolul 3 din Directiva 2003/87/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de seră în cadrul Comunității, transferabile în conformitate cu articolul 12 din directivă;
- transferul altor unități care pot fi utilizate de operatori în conformitate cu aceeași directivă;
- furnizările de telefoane mobile, și anume dispozitive fabricate sau adaptate pentru utilizarea în conexiune cu o rețea autorizată și care funcționează pe anumite frecvențe, fie că au sau nu vreo altă utilizare;
- furnizările de dispozitive cu circuite integrate, cum ar fi microprocesoare și unități centrale de procesare, înainte de integrarea lor în produse destinate utilizatorului final;
- furnizările de gaze și electricitate către un comerciant persoană impozabilă, în anumite condiții specificate în Directivă;
- furnizările de certificate pentru gaze și energie electrică;
- furnizările de servicii de telecomunicații, astfel cum sunt definite expres la articolul 24 alineatul (2) din Directivă;
- furnizările de console de jocuri, tablete PC și laptopuri;
- furnizările de cereale și culturi industriale, inclusiv semințe oleaginoase și sfeclă de zahăr, care nu sunt în principiu destinate ca atare consumatorilor finali;
- furnizările de metale în stare brută sau semifinisată, inclusiv metale prețioase, în cazul în care acestea nu fac obiectul regimurilor speciale aplicabile bunurilor de ocazie (second-hand), operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților, sau al regimului special pentru aurul de investiții.

Tot cu referire la mecanismul de taxare inversă cu TVA, art. 199c al Directivei stipulează că până la 30 iunie 2022, un stat membru poate, introduce un mecanism generalizat de taxare inversă (GRCM) pentru livrările sau prestările fără caracter transfrontalier, cu condiția ca persoana responsabilă pentru plata TVA să fie persoana impozabilă căreia i se livrează sau i se prestează toate bunurile și serviciile care depășesc un prag de 17 500 EUR per tranzacție.

Iar aici intervine reglementarea condițiilor pe care trebuie să le întrunească cumulativ un stat membru care dorește să introducă GRCM:

(a) să fi avut în 2014, în conformitate cu metoda și cifrele stabilite în raportul final pentru 2016 din 23 august 2016 privind deficitul de TVA publicat de Comisie, un deficit de TVA, exprimat ca procent din datoria fiscală totală în materie de TVA, cu cel puțin 5 puncte procentuale peste media comunitară a deficitului de TVA;

(b) să aibă, pe baza evaluării impactului care a însoțit propunerea legislativă referitoare la acest mecanism, o pondere a fraudei de tip carusel în cadrul deficitului total de TVA de peste 25 %;

(c) să stabilească că aplicarea altor măsuri de control nu este suficientă pentru a combate fraudă de tip carusel pe teritoriul său, în special prin specificarea

măsurilor de control aplicate și a motivelor pentru care acestea nu au avut efect, precum și a motivelor pentru care cooperarea administrativă în domeniul TVA s-a dovedit insuficientă;

(d) să stabilească faptul că nivelul estimat de creștere a veniturilor prin asigurarea respectării obligațiilor fiscale și a colectării prevăzut ca urmare a introducerii GRM compensează nivelul global previzionat de sarcini suplimentare pentru întreprinderi și autoritățile fiscale cu cel puțin 25 %; și

(e) să stabilească faptul că întreprinderile și administrațiile fiscale nu vor suporta, ca urmare a introducerii GRM, costuri mai mari decât cele suportate ca urmare a punerii în aplicare a altor măsuri de control<sup>22</sup>.

Cadrul legal european, indică clar că statele membre care aplică GRM stabilesc obligații adecvate și eficiente în materie de raportare electronică pentru toate persoanele impozabile și, în special, pentru persoanele impozabile care livrează sau prestează sau care primesc bunurile și serviciile care fac obiectul GRM, astfel încât să asigure funcționarea și monitorizarea eficiente a aplicării GRM.

Desigur că urmează o procedură ce trebuie parcursă pentru atingerea scopului la care ne referim de către oricare dintre statele membre. Or, îndeplinirea condițiilor tocmai enunțate de noi nu asigură posibilitatea statului de a aplica mecanismul generalizat de taxare inversă. Respectiv, statele membre care doresc să aplice GRM transmit Comisiei o cerere în acest sens și furnizează următoarele informații:

- (a) o justificare detaliată a îndeplinirii condițiilor menționate;
- (b) data de începere a aplicării GRM și perioada în care urmează să fie aplicat GRM;
- (c) măsurile care urmează a fi luate pentru a informa persoanele impozabile cu privire la introducerea aplicării GRM; și
- (d) o descriere amănunțită a măsurilor de însoțire.

De menționat că orice mecanism neordinar declanșat în materie de TVA, este ulterior atent și îndeaproape monitorizat. Or, impactul TVA în bugetul statelor europene, impactul TVA în bugetul U.E. și în bugetele oricăror alte state, după cum am reușit să vedem, este unul semnificativ. În plus, acesta este semnificativ și în raport cu evoluția economică și financiară per ansamblu. Iar în rezultat, o monitorizare strictă este extrem de necesară, pentru a evita eventuale pierderi de fonduri drept rezultata al acestor măsuri speciale. Respectiv, conform reglementării din Directivă, în cazul stabilirii unui impact negativ considerabil asupra pieței interne în termen de cel mult trei luni de la primirea tuturor informațiilor necesare, Comisia propune abrogarea tuturor deciziilor de punere în aplicare a mecanismului generalizat de taxare inversă, cel mai devreme după șase luni de la intrarea în vigoare a primei decizii de punere în aplicare prin care un stat membru este autorizat să aplice GRM. Desigur că trebuie să înțelegem și ce prezumă acest impact negativ considerabil. Legislația comunitară specializată stipulează expres întrunirea căror condiții, presupune un impact negativ considerabil.

<sup>22</sup> Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006, art. 199c.

(a) cel puțin un stat membru care nu aplică GRM informează Comisia cu privire la o creștere a nivelului fraudei în domeniul TVA pe teritoriul său din cauza aplicării GRM; și

(b) Comisia stabilește, inclusiv pe baza informațiilor furnizate de statele membre menționate la litera (a) de la prezentul paragraf, că creșterea nivelului fraudei în domeniul TVA pe teritoriul său are legătură cu aplicarea GRM într-unul sau în mai multe state membre<sup>23</sup>.

Iar în vederea informării corecte a tuturor părților interesate, aici părți interesate fiind toate statele membre și U.E. ca entitate supranațională, statele membre care aplică GRM asigură pe ceilalți interesați în mod constant în format electronic despre următoarele:

(a) numele persoanelor care, în cele 12 luni care preced data începerii aplicării GRM, au fost supuse unor proceduri penale sau administrative pentru fraudă în materie de TVA; și

(b) numele persoanelor, inclusiv, în cazul persoanelor juridice, numele directorilor acestora, a căror înregistrare în scopuri de TVA în statul membru respectiv se încheie după introducerea GRM; și

(c) numele persoanelor, inclusiv, în cazul persoanelor juridice, numele directorilor acestora, care nu au transmis o declarație de TVA pentru două perioade fiscale consecutive după introducerea GRM<sup>24</sup>.

Pe lângă faptul că acest lucru este necesar pentru monitorizarea situației în raport cu măsurile de taxare inversă generalizată aplicată de statul european, , acest lucru este absolut în interesul fiecărui stat european, întrucât de cele mai multe ori este vorba de circulație de bunuri/mărfuri/servicii intracomunitare, iar combaterea fraudei este un fenomen în care sunt antrenate toate statele. Iar această circulație intracomunitară de bunuri/mărfuri/servicii, se poate derula oricând pe teritoriul oricărui stat comunitar, ceea ce și reprezintă motivația reală a fiecăruia de a fi aproape statului care aplică măsurile speciale și de a observa în comun evoluția efectelor mecanismului aplicat.

Legislația U.E. în materie de drept financiar și fiscal mai reglementează o noțiune interesantă care se numește MRR — Mecanism de Reacția Rapidă. Acesta se declanșează de către statele europene atunci când există riscuri considerabile de suportare a pierderilor financiare drept rezultat al unor fraude ce nu puteau fi prevăzute. Acest mecanism, reglementat de legislația Uniunii Europene, se poate declanșa în anumite condiții legale foarte clare. În primul rând, trebuie să existe situații de mare urgență financiară, iar această urgență este generată de un risc ce nu ar fi putut fi prevăzut anterior. În plus, acest mecanism se va declanșa strict în condițiile agreeate de U.E. de comun acord cu statele membre.

<sup>23</sup> Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006.

<sup>24</sup> Ibidem.

Fiind definită la art. 199b, MRR, reprezintă un set de măsuri corespunzătoare de control de către statul membru cu privire la persoanele impozabile care livrează bunurile sau prestează serviciile cărora li se aplică măsura respectivă și este valabilă pe o durată de maximum nouă luni<sup>25</sup>.

Or, aici vedem esența acestei MRR, dar în același timp legea ne arată că aplicarea respectivului mecanism este limitată în timp. Înțelegem că de fapt este o garanție a excluderii abuzului eventual din partea autorităților fiscale ale statului, întrucât o necesitate de a prelungi aplicarea mecanismului va putea fi satisfăcută doar în cazul în care se vor parcurge repetat pașii pentru declanșarea MRR, exact ca și cum ar fi prima dată.

Este oportună și mențiunea referitoare la măsurile destinate simplificării procedurii de colectare a TVA, care, pot viza inclusiv inversarea taxării cu TVA. De menționat este că ele nu pot influența, decât în mică măsură, valoarea globală a încasărilor din impozite ale statelor membre, colectate în stadiul consumului final.

Desigur că fenomenul fraudei cu TVA este unul considerabil atât din perspectivele cifrelor ce reflectă pierderile statelor drept rezultat al comiterii acesteia, cât și din perspectivele eforturilor imense ce sunt necesare pentru a combate o fraudă cu rădăcini și extindere foarte largă din punct de vedere teritorial dar și din punct de vedere al categoriei subiectelor și numărului de subiecte implicate. Mecanismele enumerate de noi și reglementate de legislația U.E. au drept scop diminuarea impactului acestei fraude și crearea de obstacole în calea subiectelor ce practică această „activitate“. Deși rezultatele existente indică anumite progrese, cu siguranță este necesar ca eforturile, atât normative, cât și cele de implementare a cadrului legal ce se referă la combaterea fraudei cu TVA, să fie suplimentate de către toți actorii implicați.

---

25 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. OJ L 347, 11.12.2006, art. 199b.