

Cum pot persoanele impozabile
oneste să se protejeze împotriva
fraudei TVA?

Ruxandra Jianu, Consultant fiscal

Partener Taxe Biris Goran

Frauda de TVA - problemă majoră în UE

- Frauda TVA este o problemă majoră în Uniunea Europeană
 - în vizer în ultimii ani
 - frauda TVA nu preocupă doar autoritățile, este importantă pentru noi toți!
 - risc de contaminare pentru contribuabilii onești!
 - pierderi fiscale considerabile afectează bugetul public și influențează contribuabilii de bună credință
 - peste 110 mld Euro pierduți doar din frauda de tip carusel
 - în România randamentul colectării TVA este sub 55%

Frauda de TVA - problemă majoră în UE

➤ Reacția UE

- Mecanismul de Reacție Rapidă

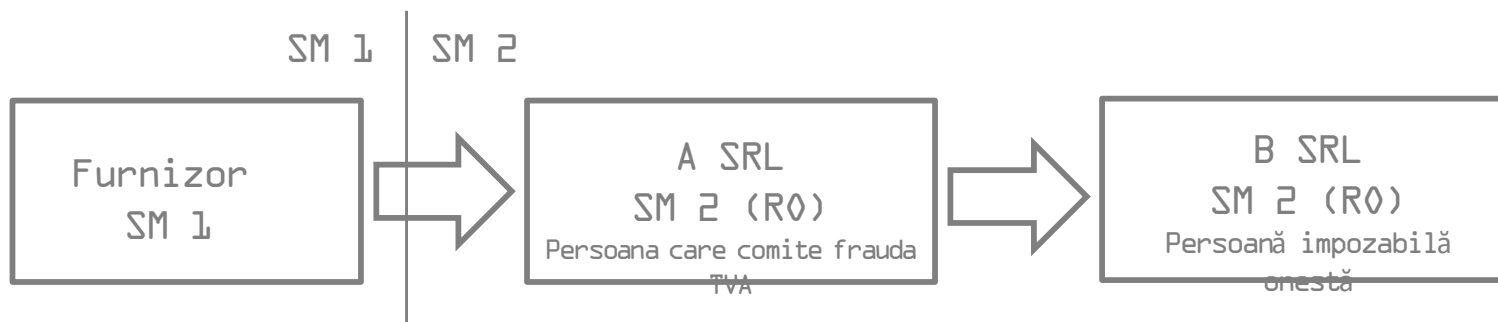
➤ Jurisprudența CJ

- Începută în 2006 cu Optigen și Kittel (dreptul de a deduce TVA deductibil)
- Continuată în 2007 cu Teleos și Collee (scutire fiscală pentru livrările iC)
- Rezolvată în 2010-2013 cu R, Mecsek-Gabona, David, Mahageben
- Persoana impozabilă care a știut sau ar fi putut ști, trebuie privită ca un participant la respectiva fraudă
- Completată în 2015 cu PPUH C-277/14

Trebuie persoanele impozabile oneste să plătească prețul pentru combaterea fraudei cu TVA?

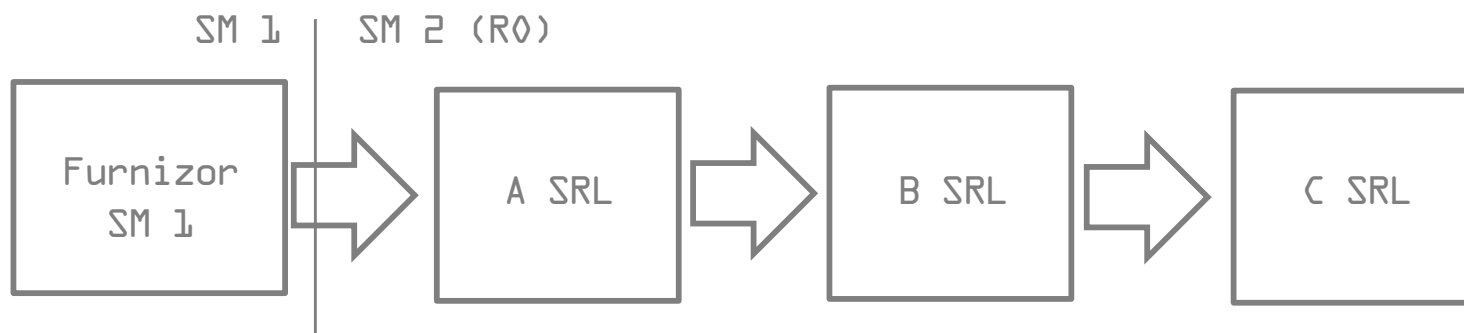
- Problema de abordare : cine ar trebui să suporte consecințele
 - Cei care comit fraudă sau persoanele impozabile?
- Responsabilitățile persoanelor impozabile: verificările cerute de lege
- In plus: să acționeze cu bună credință/să exercite atenția unor oameni de afaceri prudenți/eventual proceduri KYC
- Responsabilitățile organului fiscal: să evalueze starea de fapt fiscală și să ia în sarcina persoanelor impozabile măsuri rezonabile

Studiu de caz 1 - Dreptul de a deduce TVA deductibil



- Furnizorul livrează bunuri către A SRL care revinde bunurile către B SRL
- Bunurile sunt transportate direct de la Furnizor către sediul B SRL în SM 2
- Furnizorul emite o factură fără TVA către A SRL (livrarea iC de bunuri)
- A SRL emite o factură cu TVA local către B SRL
- B SRL plătește întreaga sumă aferentă facturii inclusiv TVA către B SRL și deduce TVA
- În cursul unui control fiscal privind TVA se constată că A SRL nici nu a depus declarații de TVA către autoritățile fiscale locale, nici nu a plătit TVA-ul datorat pentru livrarea locală de bunuri către Consumatorul 2
- Dar, A SRL are cod de TVA valabil în RO

Studiu de caz 2 - Scutire fiscală pentru livrarea de bunuri transfrontalieră



- Furnizorul livrează marfa către depozitul A SRL
- A SRL revinde marfa către B SRL, care o revinde către C SRL
- Tranzacțiile sunt "on stock" (marfa în depozit)
- A SRL comite fraude
- A SRL și B SRL au coduri valabile de TVA
- Cum se protejează C SRL?

Ce prevede legislația/jurisprudența?

➤ Jurisprudența consacrată:

- Sistemul comun de TVA asigură neutralitatea impozitării tuturor activităților economice.
- Dreptul de a deduce este parte integrantă a sistemului de TVA.
- În principiu nu poate fi limitat.
- Dacă TVA plătibil la, înainte de sau după vânzările de bunuri vizate a fost plătit sau nu este irelevant.

Dar :

- Criteriile obiective care formează baza conceptelor de "livrare de bunuri efectuată de o persoană impozabilă care acționează ca atare" și "activitate economică" nu sunt îndeplinite în cazurile în care persoana impozabilă însăși se sustrage de la impozit.
- În același mod, o persoană impozabilă care ar fi trebuit să știe că ia parte la o tranzacție ce implică evaziunea frauduloasă de TVA trebuie privită ca participant la respectiva fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de revânzarea bunurilor.

Exemple din jurisprudență:

➤ Optigen (Cauza C-354/03):

- Cauza: Optigen a achiziționat procesoare; deducerea TVA-ului deductibil refuzată întrucât furnizorul nu a plătit TVA
- CEJ [p. 52]: „Dreptul de a deduce TVA deductibil al unei persoane impozabile care realizează respectivele tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de livrări din care respectivele tranzacții fac parte o altă tranzacție anterioară sau ulterioară este viciată de fraudă cu TVA, fără ca respectiva persoană impozabilă să știe sau să dispună de orice mijloc de cunoaștere”.

Sarcina probei:

- Bonik EODD (C-285/11), p. 43: “Întrucât refuzul dreptului la deducere este o excepție la aplicarea principiului fundamental constituit de respectivul drept, **revine autorităților fiscale competente sarcina de a stabili**, la standardul legal impus, devizele obiective necesare pentru a fundamenta concluzia că persoana impozabilă cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască faptul că [...]”.

Exemple din jurisprudență:

- Kittel și Recolta (Cauza C-349/04, C-440/04):
 - Cauza: Kittel a achiziționat vehicule de lux; deducerea TVA-ului deductibil refuzată întrucât furnizorul nu a plătit TVA
 - (EJ [p. 61]): „Prin contrast, acolo unde se constată, cu privire la factori obiectivi, că livrarea este efectuată către o persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe [...]”

Exemple din jurisprudență:

- Mahagebén și Dávid (Cauza C-80/11, C-142/11):
 - Cauza: Dávid s-a obligat să efectueze diverse lucrări de construcții; întrucât nu avea angajați proprii a utilizat un subcontractant; acest subcontractant nu avea nici el angajați și a utilizat un alt subcontractant; deducerea TVA-ului deductibil a fost refuzată întrucât cel de-al doilea subcontractant nu a plătit TVA
 - CEJ [p. 50]: „[...] fără ca respectiva autoritate să stabilească, pe bază de dovezi obiective, că persoana impozabilă vizată cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască că [...].”
 - CEJ, p. 66: „[Dreptul de a deduce nu poate fi refuzat] pe motiv că persoana impozabilă nu a determinat că emitentul facturii [...] avea statutul de persoană impozabilă, că se afla în posesia de bunuri [...] și că se afla în poziția de a le livra, și că și-a îndeplinit obligațiile cu privire la declararea și plata de TVA

Exemple din jurisprudență:

➤ Tóth (Cauza C-324/11):

- Cauza: Tóth și-a asumat lucrări de construcții utilizând un subcontractant care nu și-a declarat angajații la autoritatea fiscală și a cărui licență a fost revocată în final; deducerea TVA-ului deductibil a fost refuzată întrucât subcontractantul a încetat să fie persoană impozabilă
- CJ, [p. 45]: „[Faptul] că o persoană impozabilă nu a verificat dacă un raport juridic exista între muncitorii angajați pe un șantier de lucrări și emitentul facturii sau dacă acesta din urmă a declarat că respectivii muncitori nu constituie un factor obiectiv care demonstrează că destinatarul facturii cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască [...], în cazul în care destinatarul nu se afla în posesia niciunui material care justifica suspiciunea că au fost comise infracțiuni referitoare la fraudă în cadrul sferei de activitate a emitentului respectivii facturi”

Concluzii:

- Nicio definiție referitoare la „cunoștea sau ar fi trebuit să cunoască”
- Dovezi obiective necesare
- Cerințe de investigație în funcție de circumstanțe
- Întrebare test: Se află destinatarul facturii în posesia unui material care justifică suspiciunea că a fost comisă fraudă?

Exemple din jurisprudență:

➤ PPUH (Cauza C-277/14):

- Cauza: PPUH Stehcemp a efectuat mai multe achiziții de motorină, pe care a utilizat-o în cadrul activității sale economice. Autoritățile fiscale nu i-au recunoscut dreptul de deducere a TVA pentru motivul că facturile referitoare la achizițiile de carburant fuseseră emise de un operator inexistent (nu era înregistrat în scopuri de TVA, nu depunea declarații fiscale și nu plătea taxe)
- CJ, [p. 53]: „[...] dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, [...] pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente

Livrări de bunuri în interiorul UE

- C-273/11 Mecsek-Gabona Kft - cunoștințele vânzătorului despre fraudă fiscală
- Articolul 138(1) din Directiva 2006/112/CE urmează a fi interpretată ca a nu împiedica refuzul de a acorda unui vânzător dreptul la scutire de TVA pentru o livrare intra-comunitară, cu condiția să se fi stabilit, pe bază de dovezi obiective, că
 - (i) vânzătorul nu și-a îndeplinit obligațiile cu privire la dovezi,
 - SAU
 - (ii) că a știut sau ar fi trebuit să știe că tranzacția realizată făcea parte dintr-o fraudă fiscală comisă de către cumpărător,
 - ȘI
 - (iii) că nu a luat nicio măsură rezonabilă în puterea sa pentru a împiedica participarea sa la fraudă.

Livrări de bunuri în interiorul UE

C-354/03, Optigen - bună credință - sarcina probei de a acționa bona fide?

- Tranzacțiile care nu sunt viciate ele însele prin fraudă cu taxa pe valoare adăugată, constituie livrări de bunuri sau servicii realizate de către o persoană impozabilă care acționează ca atare și o activitate economică în sensul Directivei a Șasea, caz în care:
 - (i) îndeplinesc criteriile obiective pe care se bazează definițiile respectivelor termeni;
 - (ii) indiferent de intenția unui comerciant altul decât persoana impozabilă vizată implicată în același lanț de livrări și/sau;
 - (iii) posibila natură frauduloasă a unei alte tranzacții în lanț, înainte de sau după tranzacția efectuată de către respectiva persoană impozabilă, despre care respectiva persoană impozabilă nu avea cunoștință și nu dispunea de niciun mijloc de cunoaștere.
- Dreptul de a deduce taxa pe valoare adăugată deductibilă a unei persoane impozabile care efectuează respectivele tranzacții nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de livrare din care fac parte respectivele tranzacții o altă tranzacție anterioară sau ulterioară este viciată prin fraudă cu taxa pe valoare adăugată, fără ca

Ce spune Codul fiscal:

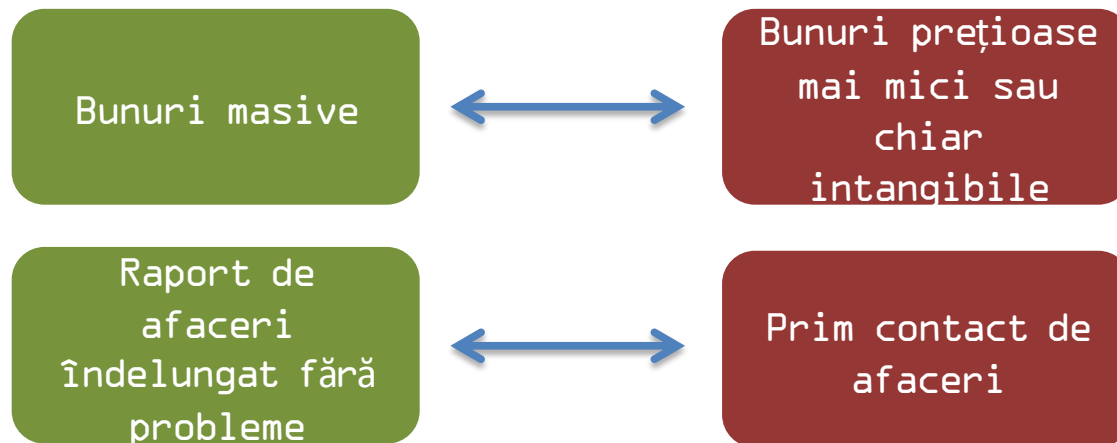
- Art. 11 (1²) - Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform Codului de procedură fiscală, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2006 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Obligațiile contribuabilului:

- Să verifice valabilitatea codului de TVA
- Să verifice dacă factura îndeplinește condițiile cerute de lege
- Să păstreze documentele de transport/procesele verbale de recepție a mărfii/note de cântar

Managementul riscurilor:

- Managementul riscurilor în funcție de:
- Tipul de activitate
 - Durata raportului de afaceri



Practici recente în controlul fiscal

- Controale încrucișate la furnizori, dar și la furnizorii furnizorilor
- S-a inventat un concept nou: “achiziții de la contribuabili cu comportament fiscal inadecvat” (!!)
- Consideră toate achizițiile de la astfel de companii ca fiind “fictive”, refuză dreptul la deducerea cheltuielii (TVA, impozit pe profit)
- “Caracter fictiv” - sesizarea organelor de urmărire penală - suspendarea soluționării contestației
- Faptul că furnizorul (sau furnizorul furnizorului) are/au/aveau la data tranzacțiilor cod de TVA valabil nu este relevant pentru inspecția fiscală

Riscuri

I. Pentru Contribuabil

- Costuri financiare semnificative
- Anchete penale, posibile condamnări pentru fapte de evaziune

II. Pentru Inspectorii fiscali

- Plângeri penale pentru abuz în serviciu
- Acțiuni civile pentru recuperarea prejudiciilor cauzate de încălcarea legii

Mulțumesc!

www.birisgoran.ro • rjianu@birisgoran.ro

Follow us :  /BirisGoran  / spar1-biris-goran