

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA

FACULTATEA DE DREPT

TEZĂ DE DOCTORAT

Rezumat

Conducător Științific

Prof. Univ. Dr. Radu Bufan

Doctorand

Vladimir D. Marinescu

Timișoara

2018

Neutralitatea și universalitatea TVA în viziunea CJUE.

O analiză prin prisma obligației de colectare a taxei și

locului operațiunilor impozabile

Rezumat

În anul 2012, când am început cercetarea mea doctorală, organele fiscale din România se aflau la limita termenului de prescripție în care puteau să verifice din punct de vedere a TVA operațiunile efectuate de către persoanele impozabile din România după momentul aderării la Uniunea Europeană. Momentul a fost, în accepțiune noastră, unul deosebit de important prin prisma principiilor de bază ale dreptului și mai ales a echității în condițiile în care un număr imens de contribuabili se găsea la momentul evaluării operațiunilor sale de către autorități fiscale care o perioadă lungă de timp au ignorat legislația europeană, au aplicat prevederi legale abrogate și au creat cu sprijinul executivului legislație secundară menită să le sprijine și să le justifice măsurile.

Totodată, datorită unui număr major de probleme provenite din viața economică de zi cu zi și semnalate de către profesioniștii dreptului fiscal, anul 2012 a fost anul în care instanțele din România au început cu adevărat să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene întrebări preliminare în materia TVA, fiind astfel trecută această adevărată blocadă a „lipsei necesității” interpretării dreptului Uniunii Europene în materia TVA pentru România. Cu toate acestea și în momentul de față abordarea autorităților fiscale din România și, din păcate, a unor instanțe de judecată, este disonantă față de interpretarea oficială data de CJUE, în ciuda curgerii unei perioade suficiente de timp de la data aderării României la Uniunea Europeană și a faptului că modificarea legislației fiscale din anul 2016 menționează expres obligativitatea respectării jurisprudenței sus-menționate.

La nivel European, anul 2012 a însemnat anul în care a început punerea în aplicare a viitoarei direcție a TVA European – un sistem care se dorește mai simplu, mai robust și mai rezistent la fraudă¹. În fapt, anul 1993 (anul instituirii pieței unice) a fost și anul în care au început demersurile la nivel european în ceea ce privește instituirea unui regim TVA ”definitiv”, care a intrat în vigoare în anul 1997. În aceeași perioadă, însă, au fost voci care s-au opus acestui sistem și care reclamau introducerea conceptului de „loc unic de declarare” și nu a „locului unic de impozitare”. Cu toate acestea, Comisia Europeană a refuzat aceste concepte, însă dificultățile din piață în ceea ce privește gradul de colectare al taxei și mai ales fraudă în domeniul TVA, alături de dezvoltarea fără precedent a comerțului pe cale electronică, au dus la schimbarea opticii doar 3 ani mai târziu, începând cu anul 2000 în care a fost adoptată Directiva 31 privind comerțul electronic.² De asemenea, poate că dovadă a valorii și corectitudinii acestor concepte, începând cu anul 2010, de la intrarea în vigoare a *VAT Package*³ legislația europeană în materie continuă turnura de la conceptul inițial, prefigurându-se noi direcții în ceea ce privește înțelegerea și transpunerea în practică a legislației în materia taxei. Reglementarea „definitivă” a locului impozitării și cristalizarea dispozițiilor legislației Europene în ceea ce privește colectarea și deducerea Taxei pe valoarea adăugată reprezintă în opinia noastră soluția pentru o adevărată Taxă cu valențe europene, în locul sistemului existent în ziua de astăzi – o juxtaponere a 28 de taxe pe valoarea adăugată administrate și monitorizate de 28 de administrații fiscale diferite.

Scopul urmărit pe parcursul studiului și elaborării tezei de doctorat a fost acela de a evidenția, în detaliu, abordarea CJUE în domeniul unor aspecte funcționale în materia TVA – universalitatea și neutralitatea acesteia - și efectul direct pe care acestea le au în aplicarea legislației europene în materie. În acest sens, din punct de vedere teoretic, s-a urmărit prezentarea evolutivă a viziunii asupra legislației comunitare în ceea ce privește TVA, prin prezentarea în aceeași manieră a jurisprudenței CJUE în materie. De asemenea opinăm că realizarea unei atare lucrări

¹ În Decembrie 2010 Comisia Europeană a publicat un document numit “*Green Paper on the future of VAT - towards a simpler, more robust and efficient VAT system*”, document urmat în Octombrie 2011

² *Directiva 2000/31/CE A Parlamentului European și a Consiliului din 8 iunie 2000 privind anumite aspecte juridice ale serviciilor societății informaționale, în special ale comerțului electronic, pe piața internă (directiva privind comerțul electronic)*, publicată în OJ L nr. 178, 17.7.2000

³ Denumit astfel de Comisia Europeana in comunicarea de la Bruxelles nr.IP/08/208 din 12. Februarie 2008,

de cercetare aprofundate în vederea identificării aspectelor practice privind notiunile de universalitate și neutralitate a TVA prin prisma obligației de colectare a taxei și a locului impozitării operațiunilor aflate în sfera taxei își găsește justificarea și în diferențele de interpretare a unor situații de fapt similare sau identice, născute datorită transpunerii dreptului comunitar în materie în dreptul național

Primul capitol al tezei conferă un cadru general, menit să evidențieze evoluția TVA atât ca structură funcțională a impozitului cât și din punct de vedere legislativ. Astfel, primul capitol analizează evoluția mondială a impozitului a cărui origine este disputată Georg Wilhelm von Siemens⁴ și economistul american Thomas S. Adams⁵, făcând vorbire despre cele două faze de evoluție ale acestuia: prima, *faza experimentală*, regăsită în Europa vestică odată cu adoptarea de către Danemarca a unei adevărate taxe pe valoarea adăugată în anul 1967; și cea de-a doua începută în anul 1980 când forme ale TVA au fost introduse de către puteri economice mondiale precum Japonia, Canada, Australia și Elveția. Capitolul prim conține pe lângă abordarea sus-menționată și o analiză realizată în jurul definiției universal acceptate a TVA, aceea de „*impozit indirect, universal, aplicat asupra consumului*”, aceste trei elemente definitorii fiind tratate atât din punct de vedere juridic cât și economic. Totodată, în acest capitol se regăsește și o scurtă analiză a nașterii și evoluției acestui impozit în România, prin prisma unor repere economice și socio-politice de referință.

Cel de-al doilea capitol al tezei constă într-o analiză, prin prisma jurisprudenței CJUE a neutralității TVA – principiu de bază materializat prin eliminarea sarcinilor fiscale nejustificate și a costurilor disproporționate sau inadecvate de conformare pentru întreprinderi. Neutralitatea este, în fapt, unul dintre principiile care contribuie la asigurarea colectării sumei datorate „de drept” bugetelor de stat, putând fi sintetizată prin „...*punerea în aplicare și protejarea acelor soluții legale care asigură faptul că un contribuabil trebuie să fie în măsură să recupereze taxa aferentă intrărilor care rezultă din activitățile sale taxabile. Orice implicații ale*

⁴ Conform lui Richard W. Lindholm care în *The origin of the value added tax*, Journal of Corporation Tax Law 1980, nr. 1, p. 11-13. îl citează pe Georg Wilhelm von Siemens, în *Veredelte Umsatzsteuer*, Siemensstadt, 1919.

⁵ Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, Quarterly Journal of Economics, vol. 35, nr. 4, 1921, pag. 553.

conceptului de neutralitate fiscală, care sunt benefice pentru contribuabili, sunt tratate în doctrina dreptului comunitar ca un drept fundamental al contribuabilului și nu ca un privilegiu al acestuia."⁶ Diferite valențe ale acestui principiu – de la „transpunerea principiului general al egalității de tratament” la „un principiu de interpretare” sunt de asemenea analizate prin prisma evoluției jurisprudenței CJUE, așa cum este analizată și non-discriminarea- principiu de bază al dreptului european – dar derivat principiului neutralității în materia TVA.

În mod evident, analiza principiului neutralității taxei este realizată și prin prisma limitelor exercitării dreptului de deducere a acesteia, așa cum aceste limite au fost definite în cele mai relevante decizii ale instanței europene.

În fine, capitolul conține și o abordare detaliată a practicii organelor fiscale și a instanțelor române referitoare la deducerea TVA, atât în ceea ce privește stabilirea sau aplicarea de criterii formale (lipsa codului de TVA, existența unor facturi incomplete, tranzacții cu parteneri comerciali „inactivi” etc.) cât și în ceea ce privește uzanță greu de eliminat, de a judeca și a lega deductibilitatea TVA de regulile aplicabile impozitului pe profit.

Capitolul cu numărul trei tratează implicațiile conceptului de taxare universală în materia taxei pe valoarea adăugată. O primă modalitate de analiză a acestui concept este realizată prin prisma obligației de colectare a taxei. Astfel, din jurisprudența analizată rezultă fără putință de tăgadă că aceeași persoană impozabilă ce efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii va fi obligată la colectarea TVA (și plata acesteia către bugetele de stat) atât ca efect al activităților desfășurate cât și dacă a aplicat în mod greșit o scutire, dacă a considerat în mod greșit că operațiunea este în afara scopului taxei, dacă și-a dedus în mod eronat TVA atât direct cât și prin intermediul ajustărilor.

Analiza conceptului de taxare universală în materia TVA este realizată totodată și prin studierea limitelor acesteia reprezentate de transferul unei afaceri. În fapt, întrucât, în conformitate cu principiile de bază ale TVA, transferul separat al fiecărui

⁶ K. Sachs, *VI VAT Directive. Commentary on the Directive of the European Union Council on the common system of value added tax*, Ed. CH Beck, Varșovia 2004, p. 418 și urm.

activ ar fi considerat impozabil, transferul unei afaceri este considerat a fi o activitate din afara sferei de aplicare a taxei. Cu toate acestea însă, deși în mare parte conceptul este ușor de înțeles, instanțele statelor membre ale Uniunii Europene s-au lovit de o serie de situații dificile prin intermediul cărora CJUE a detaliat și aprofundat definiția acestui concept.

Cel de-al patrulea capitol al tezei pornește cu o analiză detaliată a noțiunii de operațiuni impozabile, atât în ceea ce privește reglementarea comunitară cât și în ceea ce privește reglementarea națională. Totodată, întrucât practica a arătat că dinamica tranzacțiilor economice din ultima perioadă naște unele operațiuni greu de delimitat și încadrat în legislația europeană și mai ales română specifică, am apreciat ca indiscutabilă necesitatea detalierei și analizei jurisprudenței CJUE în materie. Conceptul de taxare universală și principiul neutralității taxei sunt de asemenea abordate în cuprinsul acestui capitol prin analiza legislației și jurisprudenței naționale și comunitare legate locul operațiunilor impozabile și legătura acestora cu problematica sediului fix în materia Taxei. Finalul secțiunii conține o privire detaliată asupra dificultăților pe care aceste noțiuni le nasc în practică alături de analiza opțiunilor legislative dezbătute public la nivel comunitar.

Piața digitală și a comerțului electronic – sectoare ce implică tranzacții a căror urmă poate fi lesne pierdută – continuă să crească și să-și modifice forma cu o viteză uluitoare, implicând atât tranzacții ”clasice” în sensul transferului fizic al bunurilor între diferite state membre în urma plăților efectuate de cele mai multe ori tot pe cale electronică – așa numitele ”vânzări la distanță” -, cât și tranzacții de servicii furnizate și folosite exclusiv în mediul digital. Ultimul capitol tratează regimul TVA al acestui tip de activitate, fiind abordate probleme esențiale reprezentate de diferențele de cotă a taxei între statele membre, diferențele de cotă pentru serviciile/bunurile furnizate în mod clasic și cele furnizate în mediul electronic și nu în ultimul rând diferențele provenite din regimul furnizorului/prestatorului.

Motivul principal pentru care am realizat această analiză în materia TVA îl constituie, așa cum menționam anterior, necesitatea alinierii practicii autorităților fiscale române și a instanțelor de judecată cu legislația comunitară și interpretarea oficială și obligatorie a acesteia realizată de către CJUE. Pe de altă parte, am apreciat

necesar a observa evoluția noțiunilor de neutralitate și universalitate a acestei taxe în viziunea CJUE, în condițiile în care TVA europeană se află la o răscruce întrucât sistemul de TVA al UE nu pare a mai fi potrivit scopului pentru care acesta a fost creat și în consonanță cu ipotezele pe care a fost construit iar Curtea a jucat în mod tradițional un rol principal în adaptarea legislației UE în materie de TVA la evoluția situației economice.