

Cuvânt înainte

Prima parte a lucrării include textul integral al deciziilor CJUE relevante privind testul *Kittel*; dintre acestea, cele apărute în ultima perioadă și prezentate pe platforma online <http://eur-lex.europa.eu> sunt exclusiv în limba de origine (bulgară sau maghiară) și cea franceză.

Partea a doua prezintă un număr de șase cauze soluționate la instanțe din Marea Britanie având ca obiect principiul *Kittel*: persoana care solicită rambursarea TVA *știa sau ar fi trebuit să știe* de existența unei fraude pe lanțul de aprovizionare? Tema este cu atât mai actuală, cu cât, începând cu 1 ianuarie 2018, codul nostru fiscal a preluat elemente din *common law*.

În secțiunea dedicată legislației interne, sunt prezentate câteva decizii ale Curții Constituționale care subliniază apartenența expresiei **dincolo de orice îndoială rezonabilă** la jurisprudența CEDO și a sistemului de drept anglo-saxon.

Or, noutatea din codul nostru fiscal, are în vedere chiar acest subiect:

“Art. 297 (8) Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra **dincolo de orice îndoială** că persoana impozabilă *știa sau ar fi trebuit să știe* că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări.”

În Marea Britanie, alături de clasicele *Optigen* și *Kittel*, în doctrină este invocată cu aceeași forță probantă și decizia din cauza **Mobilx**. Aceasta din urmă, pronunțată în anul 2010, a analizat în detaliu cauza *Kittel*. Ea este invocată în toate deciziile ulterioare relevante. Am prezentat-o și noi, integral.

Prin respingerea sau amânarea soluționării cererilor privind rambursarea TVA, Marea Britanie a încercat să oprească sarabanda fraudelor *carousel* în materia TVA, care secătuiu bugetul Trezoreriei publice. Pronunțarea Curții Europene (CJUE) în cauza *Kittel* a avut efecte negative; Se aflau în așteptare peste 800 de apeluri în instanță, reprezentând rambursări de TVA, totalizând peste 2 mld. £. După publicarea deciziilor *Optigen* și *Kittel*, prin reexaminarea unor cereri de rambursare, în unele situații s-a stabilit că "*nu există dovezi solide care să susțină afirmația conform căreia contribuabilul știa sau avea mijloace de cunoaștere*" legate de o anumită fraudă.

În continuare, autoritatea fiscală refuză să ramburseze TVA către "exportator", la sfârșitul unui lanț suspect - "*defaulter chain*"^{*)}, din cauza comerciantului lipsă (*missing trader*). Fraudatorii perfecționează noi variante de fraudă. Nu se mai expun, nu mai ies în față cu cererile de rambursarea TVA. *Contra trading* - ca nouă formă de fraudă, presupune crearea unui lanț de aprovizionare *curat*, la capătul căruia se solicită rambursarea TVA aparent *curată*, uneori pentru cu totul alte mărfuri decât cele din lanțul murdar; firma din lanțul murdar, deși înregistrează sold negativ de TVA, renunță la a mai solicita rambursarea TVA, știind că cererea îi va fi respinsă. *Compensarea* și implicit legătura dintre cele două lanțuri este realizată prin intermediul unei firme comune celor două lanțuri. Mulți argumentează ca fiind o simplă coincidență, apropierea dintre cele două sume. Cu atât mai mult cu cât, veți vedea, se înceacă ținerea la distanță a protagoniștilor, pentru a nu ridica suspiciuni din partea organelor fiscale. Dacă pe lanț se interpun și firme *dispărute*, e greu de crezut că cineva va mai reface contabilitatea, sau va putea prezenta integral documentele solicitate. "În viața reală, problema este că nu există o legătură logică între lanțurile curate și cele murdare."

Si totuși: *știa, sau ar fi trebuit să știe*? Se poate demonstra, *dincolo de orice îndoială*, că *știa* dar a închis ochii, s-a uitat într-o parte?... În anul 1801, Nelson, scrutând orizontul, și-a pus intenționat luneta la ochiul orb, pentru a nu vedea corabia, după încetarea luptei? A te prefaca că nu știi nimic înseamnă că totuși ar fi ceva de văzut! Și câte alte ipostaze veți descoperi, căutând un răspuns la clasică dilemă fiscală "**știa, sau**

^{*)} lanț suspect numit și "*defaulter chain*" din cauza comerciantului lipsă (*missing trader*), care se sustrage de la plata obligațiilor fiscale.

ar ar fi trebuit sa stie”? Cu atât mai mult cu cât, **standardul probei dincolo de orice îndoială rezonabilă** este preluat în legislația românească din dreptul jurisprudențial (anglo-saxon) și din jurisprudența CEDO.

Cum se poate demonstra implicarea sau neimplicarea unui contribuabil într-un lanț fraudulos? • Este necesară transpunerea principiului Kittel în legislația internă? • Ce se înțelege prin **"ar fi trebuit să știe"**? • Care este nivelul de cunoștințe suficient pentru a se stabili că *știa*? • Care este **gradul de cunoaștere** a fraudei, al unui comerciant, pentru a fi considerat participant la fraudă • Este știut că fraudatorii folosesc de multe ori "oameni de paie" în prima linie, marionete care pot fi manipulate. **Neglijența** acestora poate fi considerată **rea-credință**? • principiul *Kittel*, ca un concept al dreptului UE, poate fi invocat pentru atragerea răspunderii penale • dacă un contribuabil **nu știe** de legătura cu fraudă, dar nu ia toate măsurile de precauție rezonabile, are drept de deducere? • se poate imputa legătura cu fraudă, dacă fraudatorul este situat la a 1ⁿ-a verigă depărtare (prin intercalarea tranzacțiilor în mai multe lanțuri de aprovizionare) de persoana care solicită deducerea TVA? • definiții privind evaziunea sau reaua-credință • prin solicitarea rambursării TVA la care nu avea dreptul, se consideră că s-a acționat cu reaua-credință? • recuperarea multiplă a TVA • Lanț de aprovizionare linear sau arborescent? • efecte aplicării dreptului la tăcere • cum folosesc **probele circumstanțiale** în lipsa probelor directe, etc.

Pentru a afla un răspuns la aceste întrebări și din alte considerente pe care le veți descoperi singuri, vă invit să lecturați deciziile prezentate în această lucrare - **prima încercare** de acest fel, **din țara noastră**. Pentru fiecare hotărâre în parte, sunt prezentate argumente și contra-argumente complexe, bine motivate, se face trimitere la multe citate din alte cauze, pentru a demonstra diferitele principii pe care părțile le prezintă în apărarea lor; sunt prezentate circumstanțele factuale, observațiile părților, și în final dezbaterile și decizia instanței; sunt analizate interferențele cu legislația CEDO sau Carta UE., etc.

Pentru cei interesați, într-una din cauze este prezentat un **ghid de bune practici**, Comunicarea 726 - valabilă însă numai în domeniul comerțului cu telefoane mobile. Comerțul cu telefoane mobile provoacă în Marea Britanie, o fraudă TVA de miliarde de euro, în special fraudă **intracomunitară** a comerciantului lipsă (MTIC fraud), ceea ce presupune și implicarea unor companii din alte state membre, **în condițiile în care Marea Britanie nu este producător** de astfel de bunuri! Există deci, un caracter **circular** al acestor bunuri, un **carousel** al intrărilor și ieșirilor în/din Marea Britanie, ca metodă organizată cu scopul fraudării trezoreriei publice.

"Tranzacțiile ar putea fi asemănătoare unui arbore, Softlink fiind rădăcina, Klick trunchiul, contra traders și buffer traders ramurile, iar exportatorii frunzele. Factorii enumerați mai sus trebuie să însemne că ramurile știau că făceau parte din arbore și acțiunile lor erau întreprinse pentru continuarea schemei. (Fonecamp, par. 208)

28. *În plus, nimic nu sugerează că, referindu-se la un lanț de aprovizionare, CJUE s-a gândit neapărat la un lanț strict linear. Lanțurile se pot intersecta sau pot avea ramificații, precum lanțurile muntoase. Deci, nu există niciun motiv pentru care lanțul de aprovizionare să nu fie legat de o ramificație a sa. Existența unei conexiuni necesare între tranzacțiile implicate, care face legătura între ele formează un lanț." (Fonecamp, par. 28, recurs)*

"a ști de legătura cu fraudă nu înseamnă a cunoaște detaliile fiecărei fraude în parte, ci înseamnă a ști (cunoașterea faptului - knowledge that) că prin achiziția sa contribuabilul ar participa la o anumită fraudă în materie de TVA."

"38. Începem prin a observa că în cauza Kittel CEJ nu se referă la cunoștințele relevante referitoare la o anumită fraudă: se vorbește despre cunoașterea faptului că contribuabilul "participa la o operațiune legată de evaziune frauduloasă". Testul propus în Kittel este dacă știa de legătura cu evaziunea frauduloasă și nu de legătura cu o anumită fraudă. (Fonecamp, par. 38, recurs)