

Black Friday, o mare păcăleală! Comercianții online nu respectă legislația

Comercianții online nu respectă legislația în domeniu, în cadrul campaniilor de reduceri, a constatat Consiliul Concurenței în urma unei anchete sectoriale privind comerțul electronic.

Astfel, în cadrul analizei, autoritatea de concurență a remarcat faptul că prețul la care se aplică reducerea (prețul de referință, care apare "tăiat"), afișat de comercianții online, este mai mare decât nivelul prevăzut de lege, pentru aproximativ 80% din produsele monitorizate.

Conform legislației (OG nr. 99/2000), orice comerciant care intenționează să facă o reducere de preț trebuie să o raporteze la un preț de referință, respectiv la cel mai mic preț practicat în același spațiu de vânzare în ultimele 30 de zile.

Mai mult, Consiliul Concurenței a constatat că în cazul a aproximativ 29% din produsele monitorizate, de Black Friday 2017, prețul tăiat a fost mai mare chiar decât prețul maxim practicat în ultimele 30 de zile. Acest fapt indică o creștere/menținere artificială a prețului de referință de Black Friday.

Astfel, din datele analizate de autoritatea de concurență, există un comportament generalizat de nerespectare a normelor legale privind campaniile de reduceri de prețuri. În aceste condiții, mecanismele de manifestare a concurenței prin preț în cadrul promoțiilor sunt distorsionate, percepția clienților cu privire la prețul real (prețul de referință) fiind deformată.

*“Această practică, de a crește sau de a menține artificial prețul de referință în cadrul promoțiilor (ex. Black Friday), creează consumatorilor impresia că beneficiază de o reducere mai mare decât este în realitate. De fapt, consumatorii plătesc un preț apropiat celui din afara campaniei, ceea ce poate constitui o încălcare a legislației în domeniu”, a declarat **Bogdan Chirițoiu, Președintele Consiliului Concurenței.***

Ancheta sectorială a reliefat faptul că, în general, mai mult de jumătate din volumul vânzărilor principalilor retaileri sunt la prețuri promoționale. Astfel, o mare parte din produsele comercializate de toate platformele online importante și care au fost monitorizate au avut prețuri reduse durate lungi de timp (chiar peste 75% din timp).

Astfel, prețurile practicate de de comercianții online cu ocazia campaniei Black Friday sunt comparabile cu cele din cadrul altor campanii. Ca urmare, Black Friday se individualizează mai degrabă ca o campanie de volum, decât de reducere a prețurilor.

Din datele analizate, reiese faptul că sursa principală a reducerilor de prețuri constă în negocierea unor discount-uri importante cu furnizorii. Acest lucru adâncește și mai mult barierele existente între retailerii mari și cei cu o poziție de piață nesemnificativă.

Sectorul comerțului electronic prezintă încă caracteristicile unei piețe naționale izolate (tranzacțiile transfrontaliere sunt încă reduse). De asemenea, piața românească este insuficient de matură (atât din perspectiva cererii, cât și a ofertei), existând, totuși, un potențial de dezvoltare și de diminuare a barierelor geografice.

În sectorul comerțului electronic activează un număr restrâns de jucători relevanți (liderul deține o poziție semnificativă pe anumite segmente, fiind detașat față de următorii

concurenți) și o categorie a comercianților ce dețin cote de piață ne semnificative, care întâmpină bariere de dezvoltare importante.

Ponderea comerțului electronic în totalul sectorului de retail a crescut de la an la an, în perioada 2012-2017. Astfel, dacă în anul 2012 comerțul electronic reprezenta 1,3% din totalul retail-ului, în anul 2017 acest indicator a ajuns la o valoare estimată de 5,6%. Comerțul electronic a crescut în anul 2017, față de 2016, cu 55%, până la 2,8 miliarde de euro. Vânzările realizate în cadrul principalei campanii promoționale – Black Friday – au ajuns, în anul 2017, la aproximativ 200 de milioane de euro, reprezentând aproximativ 7% din vânzările realizate în tot anul.

Deși în creștere în ultimii ani, ponderea utilizatorilor de internet din România care au apelat, în ultimele 12 luni, la comerțul online pentru achiziția de bunuri sau servicii era, în anul 2016, de doar 12%, ceea ce situa România pe ultima poziție în clasamentul realizat în funcție de acest criteriu la nivel comunitar.

Totuși, în anul 2017 s-a înregistrat o creștere semnificativă, față de anul anterior, de la 12% la 16% (Sursa: Gpec).

În urma anchetei sectoriale, autoritatea de concurență consideră necesară modificarea cadrului legal, astfel încât fiecare magazin online să aibă obligația de a afișa, pentru fiecare produs comercializat, informații privind evoluția prețului de referință și al prețului practicat în ultimele 30 de zile.

Consiliul Concurenței va colabora cu Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor în scopul îmbunătățirii cadrului legal în vederea restabilirii mecanismelor concurențiale în cadrul campaniilor promoționale.

Mai mult, pentru a elimina suspiciunile cu privire la veridicitatea reducerilor aplicate, Consiliul Concurenței

recomandă retailerilor online să pună la dispoziția clienților prin intermediul platformelor proprii un sistem prin care aceștia să poată verifica istoricul de preț, chiar și în afara unei obligații legale în acest sens.

Reamintim că în decembrie 2017, autoritatea de concurență a declanșat o investigație privind un posibil abuz de poziție dominantă pe piața serviciilor de intermediere prin platformele online din România.

Sursa: [Consiliul Concurenței](#)

42% dintre companiile din România au raportat că au fost victimele criminalității economice în ultimii doi ani

- Primele trei tipuri de infracțiuni economice raportate de companiile din România sunt fraudele comise de consumatori (44%), criminalitatea cibernetică (40%), și conduita neprofesională (36%);
- 20% dintre organizațiile din România au estimat daune de pe urma infracționalității economice cu sume cuprinse între 100.000 de dolari și 1 milion de dolari, în vreme ce 16% au raportat daune mai mari de 1 milion de dolari. La nivel global, impactul financiar este chiar mai mare;
- Ineficiența mecanismelor de control intern au făcut posibile mai mult de jumătate dintre infracțiunile economice comise la nivel global;
- Criminalitatea cibernetică va fi probabil tipul de

criminalitate economică cu impactul negativ cel mai mare în viitor, însă tehnologii precum "machine learning" și inteligența artificială ar putea fi critice în combaterea criminalității informatice în creștere.

Potrivit ediției de anul acesta a raportului *PwC Global Economic Crime and Fraud Survey*, 42% dintre organizațiile din România au raportat că au fost victimele criminalității economice în ultimii doi ani, un nivel ușor mai mic decât cel raportat la nivel global (49%), sau regional (47%). Cu toate acestea, nu toate companiile sunt pe deplin conștiente de riscurile de fraudă cu care se confruntă, sau de consecințele acestora, cum ar fi impactul financiar, prejudicierea reputației și răspunderea penală, individuală sau la nivel de companie.

"S-ar putea trage concluzia că infraționalitatea economică a atins un nivel record, nu doar în România, dar și la nivel global. Suntem însă de părere că o rată ridicată de raportare a incidentelor de infraționalitate economică este generată de gradul de conștientizare a riscurilor de fraudă, dar și de îmbunătățirea mecanismelor de prevenție și detectare a fraudelor. Acestea au contribuit la creșterea capacității organizațiilor de a gestiona acest subiect sensibil", a declarat **Ana Sebov, Liderul echipei de Servicii de Investigații și Asistență în Dispute din cadrul PwC România.**

20% din organizațiile din România care au participat la sondaj estimează daune ca urmare a criminalității economice cuprinse între 100.000 de dolari și 1 milion de dolari, în vreme ce 16% estimează daune mai mari de 1 milion de dolari. La nivel global, 19% dintre organizații au raportat pierderi de peste 1 milion de dolari – iar 1% daune mai mari de 100 de milioane de dolari în ultimii doi ani. Costurile intangibile asociate cu fraudă, așa cum sunt impactul negativ asupra moralului angajaților și relațiilor de afaceri, daunele ireversibile asupra reputației și a brandului pot duce la majorarea costurilor totale ale infraționalității economice.

Costurile legate de incidentele de fraudă pot fi semnificativ mai mari. Sumele cheltuite de 32% dintre organizațiile din România pentru investigații sau alte tipuri de analize, au fost similare sau chiar mai mari decât pierderile rezultate ca urmare a infraționalității economice.

Principalele tipuri de infracțiuni economice raportate de companiile din România sunt fraudă comisă de consumatori (44%), infraționalitatea cibernetică (44%) și conduita neprofesională (36%).

Criminalitatea informatică și rolul tehnologiei în combaterea fraudei

Respondenții din România au indicat infraționalitatea cibernetică ca având cel mai mare impact negativ asupra activităților economice în ultimii doi ani. Potrivit studiului PwC, două din trei organizații din România au fost ținta atacurilor informatice în ultimele 24 de luni. Cele mai frecvente mecanisme folosite de hackeri au fost cazurile de phishing și malware, menționate de 37% dintre companiile din România.

În contextul economic actual, în care cele mai multe infracțiuni economice au devenit, într-o oarecare măsură digitalizate, iar sofisticarea tehnologică a infractorilor devine tot mai ridicată, investițiile în tehnologii noi de combatere a fraudelor (de exemplu: inteligența artificială sau instrumente avansate de analiză de date) au devenit o necesitate.

"Cu toate acestea, fraudele au la bază o serie întreagă de motive și circumstanțe, din care doar unele pot fi prevenite cu ajutorul tehnologiei. Nu trebuie ignorate aspectele umane. Așa cum fraudele nu au o singură cauză, companiile trebuie să găsească formula potrivită pentru a combina factorul uman, tehnologii, proceduri și procese pentru a preveni, detecta și combate riscurile de fraudă", a declarat Ana Sebov.

Profilul infractorilor economici și industriile afectate

Sondajul de anul acesta a evidențiat o creștere semnificativă (+6%, până la 52%) a infracțiunilor economice comise de persoane din interiorul organizațiilor. Cu toate acestea, există diferențe importante la nivel regional. În Europa de Est, deși cea mai frecvent raportată infracțiune economică este cea comisă de persoane din interiorul companiilor (46%), diferența dintre infracțiunile comise de actorii interni și cei externi începe să se micșoreze. La nivel regional, 44% dintre incidentele de infracționalitate economică au fost comise de persoane din afara organizațiilor.

*"Potrivit concluziilor sondajului, majoritatea fraudatorilor din afara organizațiilor sunt de tip <<prieten-dușman>>, fiind agenți, furnizori de servicii, vânzători sau clienți ai companiilor. Este deci foarte important ca organizațiile să elaboreze proceduri care să prevină și să raporteze comportamentele frauduloase, dar și să deruleze periodic evaluări ale riscului de fraudă și controale de audit intern", a adăugat **Ana Sebov**.*

În edițiile trecute ale sondajului, sectorul serviciilor financiare a fost în mod tradițional cel mai expus riscurilor de infracționalitate economică. Potrivit concluziilor ediției de anul acesta, sectorul asigurărilor (62%), cel al agriculturii (59%), sectorul comunicațiilor (inclusiv telecom) (59%), serviciile financiare (58%), retailul și sectorul bunurilor de larg consum (56%) și sectorul imobiliar (56%) au fost printre sectoarele care au raportat cel mai ridicat nivel de fraudă.

Evaluarea riscului de fraudă în organizații

În ciuda unui nivel tot mai ridicat de înțelegere și de raportare a cazurilor de fraudă, există în continuare zone vulnerabile în interiorul organizațiilor. Una din zece organizații care au participat la sondaj au declarat că nu au

derulat niciodată o evaluare a riscurilor de fraudă. Chiar dacă rolul evaluărilor riscurilor de fraudă este în continuare subestimat, se observă o evoluție încurajatoare față de ultima ediție a studiului, când 24% dintre respondenți indicaseră că nu au efectuat niciodată o astfel de analiză de risc.

"Înțelegerea zonelor de risc este un prim pas esențial pentru combaterea fraudelor. Acestea diferă în funcție de piață, sectorul de activitate și de companie. Chiar dacă am văzut un grad sporit de atenție în ultimii ani pentru adresarea riscurilor de fraudă, există încă loc de îmbunătățire. Mai ales dacă luăm în calcul contextul economic și geopolitic actual în continuă schimbare precum și transformările în domeniul tehnologiei", a adăugat **Ana Sebov**.

Ediția de anul acesta a raportului arată că alocările bugetare pentru combaterea fraudei rămân mai degrabă conservatoare, doar unul din cinci respondenți din România a indicat că intenționează să crească bugetul pentru investigații și analize de conformitate cu cerințele de reglementare. Pentru a crește gradul de conștientizare al companiilor în ceea ce privește riscurile de fraudă cu care se confruntă și pentru a le ajuta să elaboreze un plan de gestionare a acestor riscuri, este nevoie de asistență de specialitate.

Măsurile pe care organizațiile ar trebui să le ia cât mai curând pentru a combate riscul de fraudă sunt:

1. Recunoașterea riscurilor de fraudă și identificarea fraudei atunci când aceasta se produce;
2. Adoptarea unei abordări dinamice și proactive pentru a fi cu un pas înaintea infractorilor economici;
3. Folosirea potențialului tehnologiei pentru a lupta împotriva fraudelor;
4. Investițiile în pregătirea oamenilor, nu doar în tehnologii. Nu uitați că oamenii, nu tehnologiile, sunt cei care comit fraudele.

"Sondajul nostru este menit să ofere o imagine mai clară asupra criminalității economice, ce anume constituie fraudă și a măsurilor care pot fi luate de organizațiile din România pentru a preveni și a detecta aceste riscuri. Nu lăsați identificarea fraudelor pe seama coincidențelor", a concluzionat **Ana Sebov**.

Despre raport

Sondajul *Global Economic Crime and Fraud Survey* este ce mai mare raport de acest gen derulat la nivel global, având peste 7.200 de respondenți din 123 de țări din întreaga lume. Sondajul este gândit nu doar ca să descrie imaginea actuală a infraționalității economice, dar și să identifice tendințele și percepțiile cu privire la riscurile viitoare. În România, 60 de companii din diverse domenii de activitate și-au împărtășit experiența și percepția asupra infraționalității economice, atât în privința activității lor din România, cât și din restul lumii.

Organizațiile participante la sondaj provin din diverse sectoare economice, printre care sectorul financiar, industria prelucrătoare, energie, utilități și minerit, tehnologie, automotive, retail și produse de larg consum, precum și industria farmaceutică.

Ediția pentru România a *Global Economic Crime and Fraud Survey* poate fi descărcată la adresa de internet: <https://www.pwc.ro/en/publications/pwc-romania-gecfs-2018.pdf>

Ediția globală a raportului poate fi descărcată la adresa <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/forensics/economic-crime-survey.html>

Despre PwC

Misiunea PwC este de a construi încredere în cadrul societății și de a contribui la rezolvarea unor probleme importante. Firmele din rețeaua PwC ajută oamenii și organizațiile să

creeze valoarea adăugată de care au nevoie. Suntem o rețea de firme prezentă în 158 de țări cu mai mult de 236.000 de profesioniști ce oferă servicii de calitate în domeniul auditului, consultanței fiscale și consultanței pentru afaceri. Spuneți-ne care sunt lucrurile importante pentru dumneavoastră și descoperiți mai multe informații despre noi vizitând site-ul www.pwc.ro.

Studiu Valoria: În 2018, 6 din 10 companii nu au la nivelul conducerei cunoștințele necesare pentru a dezvolta un model digital de afaceri

Conform studiului „Barometrul digitalizării 2018”, realizat de Valoria în colaborare cu Doingbusiness.ro, în aproape 6 din 10 companii (59%) nu există la nivelul conducerei de top suficiente cunoștințe și expertiză pentru ca managerii să evalueze și să dezvolte un model de afacere digital. În companiile puternic influențate de digitalizare procentul celor care consideră că managerii lor au această expertiză este de 55%, dar scade la 22%-23% în cazul celor mediu și puțin influențate de digitalizare.

„Pe măsură ce avansează tehnologia, implicațiile asupra companiilor sunt tot mai evidente: start-up-uri ce cunosc o creștere exponențială de dezvoltare devin liderii globali, consumul digital reconfigurează abordări tradiționale ale

consumatorului, apare un nou tip de angajat și piața muncii se transformă rapid. **Barometrul digitalizării** este studiul care arată efectul transformator al digitalizării asupra companiilor din România. Comparativ cu ediția 2017, rezultatele de anul acesta indică o accelerare a procesului de digitalizare în rândul companiilor din România. Clasificarea companiilor pe nivele de maturitate, identificarea obstacolelor cu care acestea se confruntă, produsele/serviciile digitale pe care plănuiesc să le adopte și măsurarea impactului digitalizării asupra cifrei de afaceri, profitului, numărului de angajați sau valorii companiei fac din Barometrul digitalizării un studiu de referință”, spune **Constantin Măgdalina, Expert Tendințe și Tehnologii Emergente, co-autor al cercetării.**

47% dintre companii spun că au fost foarte influențate de digitalizare

În România, 47% dintre companii în anul 2018 față de 35% cu un an înainte, spun că digitalizarea a avut deja o influență mare asupra lor și doar 2%, față de 7% în studiul anterior, spun că nu a avut nici o influență.

În 2018, 53% dintre companii, față de 31% în 2017, spun că sunt încrezătoare în legătură cu digitalizarea deoarece au cunoștințele necesare pentru a naviga acest proces. Pe de altă parte, 47% au dificultăți, în continuare, legate de transformarea digitală. Dintre acestea 28% sunt (oarecum) neîncrezătoare că vor valorifica această tendință. Numai 1% dintre companii spun că nu cred că digitalizarea este bună pentru companie.

Este de remarcat faptul că 81% dintre companiile puternic influențate de digitalizare sunt încrezătoare și consideră că au cunoștințele necesare pentru a parcurge acest proces. Pe de altă parte procentele celor oarecum încrezătoare că vor valorifica această tendință sunt în continuare cele mai mari (45%) în rândul companiilor care spun că au fost mediu

influențate de digitalizare, aproape la egalitate (44%) cu cele puțin influențate.

29% dintre companii spun că modelele digitale de afaceri le vor transforma industria în 1-3 ani

Dincolo de transformarea la nivelul tehnologiei și a proceselor, cel mai puternic efect transformator pe care îl are digitalizarea este cel la nivelul modelului de business. Astfel în 2018, 25% dintre companiile din România, față de 19% în 2017, consideră că modelele digitale de business au schimbat în foarte mare măsură industriile din care fac parte. De asemenea, procentul companiilor din România care consideră modele digitale de afaceri ca fiind o amenințare crește de la 12% în 2017 la 21% în 2018.

Dacă în anul 2017, 21% dintre companii se așteptau ca modelele digitale de afaceri să le transforme, în următorii 1-3 ani, în foarte mare măsură industria în care activează, în 2018 procentul acestora crește la 29%. La fel, 39% în 2018 vs. 38% în 2017 spun că modelele digitale de business le vor transforma în mare măsură industria, iar 23% vs. 27% cred că modelele digitale de afaceri le vor afecta doar într-o oarecare măsură industria în următorii 1-3 ani.

Doar 54% dintre companii au făcut digitalizarea partea centrală a strategiei de afaceri

Studiul Valoria relevă faptul că doar puțin peste jumătate din companii (54%) au făcut transformarea digitală partea centrală a strategiei lor de afaceri. Pentru companiile cele mai influențate de digitalizare procentul este de 73%, dar procentul scade la 44% în cazul celor mediu influențate și la 22% pentru cele puțin influențate de digitalizare. Concluzia: mai sunt multe de conștientizat și de făcut în firmele active din România pentru a beneficia de digitalizare.

Din păcate, în continuare 62% dintre companii în 2018, față de 67% în 2017, spun că nu au dat responsabilitatea unui lider

din conducerea de top a companiei pentru dezvoltarea digitală a afacerii. Consecințele pot consta în întârzieri în legătură cu deciziile strategice, insuficient suport în legătură cu implementarea strategiilor de transformare digitală și ineficiențe în realizarea integrării tehnologice la nivelul întregii companii.

Rezultatele cercetării arată că în 2018, în aproape 6 din 10 companii (59%) nu există la nivelul conducerii de top suficiente cunoștințe și expertiză pentru ca managerii să evalueze și să dezvolte un model de afacere digital. În companiile puternic influențate de digitalizare procentul celor care consideră că managerii lor au această expertiză este de 55% și scade la 22%-23% în cazul celor mediu și puțin influențate de digitalizare.

33% dintre companii spun că au competitori foarte afectați de digitalizare

Cele mai multe companii din România (33%) cred că firmele care le sunt competitori au fost afectate în mare măsură de digitalizare, 14% cred că au competitori afectați în foarte mare măsură, iar 9% că au competitori afectați în mică măsură de digitalizare. Numai 2% cred că cei care le sunt competitori nu au fost afectați deloc de acest fenomen.

În 2018, 71% vs. 67% cu un an înainte dintre companiile puternic influențate de digitalizare consideră că au competitori afectați și foarte afectați de acest proces. Procentul scade la 33% în 2018 vs. 37% în 2017 în cazul celor mediu influențate și la 17% vs. 15% în cazul celor puțin influențate de digitalizare.

Pe de altă parte, 60% dintre companiile respondente spun că au valorificat digitalizarea pentru a avea un avantaj competitiv. Procentul crește la 78% în cazul companiilor puternic influențate de digitalizare, scade la 52% în cazul celor mediu influențate și la 22% în cazul celor puțin influențate de

acest proces transformațional.

Obstacole în procesul de digitalizare

În continuare, principalul obstacol pe care îl văd companiile în calea transformării digitale este chiar percepția pe care o au în acest moment că nu au consumatori digitali (40% în 2018 vs. 55% în 2017). Aceasta indică nevoia pentru o mai bună înțelegere a mecanismelor interacțiunii digitale cu consumatorii, având în vedere că în medie 60% din procesul de cumpărare se derulează online. Pe locul al doilea, 40% dintre companii spun că principalul obstacol sunt costurile prea mari, iar pe locul al treilea 38% dintre companii recunosc chiar propria rezistență la schimbare ca obstacol în calea digitalizării.

În 2018, rezistența la schimbare este văzută ca obstacol de 17% dintre companiile puternic influențate de digitalizare, dar numai pentru 15% și respectiv 14% dintre cele mediu și puțin influențate de acest proces transformațional. Lipsa competențelor digitale în cadrul managementului are procente care variază de la 10% la companiile puternic influențate, la 12% la cele mediu influențate și apoi la 14% în cazul celor puțin influențate de digitalizare.

Beneficiile procesului de digitalizare

Cele mai importante beneficii cumulate ale integrării procesului de digitalizare în următorii 5 ani sunt: simplificarea proceselor (58% în 2018 vs. 46% în 2017), reducerea costurilor (48% vs. 46%), eficiența operațională crescută (48% vs. 35%), creșterea veniturilor (31% vs. 21%) și măsurarea mai bună a performanțelor companiei (28% vs. 34%). Pe ultimul loc se găsește facilitarea procesului de recrutare și retenție a angajaților (3%).

În 2018, 15% dintre companiile puternic influențate de digitalizare, 18% dintre cele mediu influențate și 16% din cele puțin influențate consideră că digitalizarea va contribui

la eficiența operațională a firmei. Companiile care au fost mediu influențate sunt cele care cred cel mai mult că digitalizarea le îmbunătățește procesul decizional cu ajutorul data analytics (10%). Companiile puțin influențate de digitalizare sunt cele care consideră că vor beneficia de simplificarea proceselor (13%), de avantajul competitiv (13%) și de produsele inovative (13%).

„Barometrul digitalizării este singurul studiu comparativ care arată evoluția adoptării digitalizării în rândul companiilor din România. Față de 2017, ediția de anul acesta arată o preocupare pentru creșterea nivelului de digitalizare. Analiza și interpretarea agregată a datelor colectate este completată, în anexă, și de analiza datelor relevante pentru 13 industrii. În cele peste 80 de pagini ale raportului sunt scanate cele mai importante aspecte ale digitalizării pentru orice lider de companie care vrea să afle nivelul digitalizării industriei sale și să tragă concluzii cu valoare de diagnostic referitoare la nivelul digitalizării companiei pe care o conduce”, spune Elena Badea, Managing Partner Valoria, co-autoarea studiului.

* * *

Despre studiu

[Studiul Valoria](#) sondează percepțiile managerilor și directorilor executivi cu privire la impactul digitalizării asupra companiilor din România. Chestionarul, la care s-au primit 369 de răspunsuri, a fost aplicat în perioada 15 martie – 30 aprilie 2018. În raport se face referire la digitalizare ca folosire a tehnologiei de stocare și procesare, căutare și regăsire a informațiilor între utilizatorii on-line. 5% dintre respondenți provin din companii cu cifra de afaceri mai mare de 100 de milioane EUR, 5% din companii cu cifră de afaceri între 50-100 milioane EUR, 22% din companii cu cifră de afaceri între 10-50 milioane EUR, 41% cu cifra de afaceri între 1-10 milioane EUR și 27% sub 1 milion de EUR cifră de afaceri. 31% dintre respondenți au funcția de CEO / Președinte

/ Director General, 6% au funcția de Vicepreședinte / Director Executiv, iar 29% sunt Manageri. Acest studiu a fost realizat în colaborare cu echipa Doingbusiness.ro.

Despre Valoria

Valoria Business Solutions este o companie de consultanță, training, și coaching. Misiunea companiei este aceea de a transforma în valoare potențialul echipelor și organizațiilor. Competența, încrederea, inovația și pasiunea sunt valorile pe care le susținem prin tot ceea ce facem. Credem în oameni și în aspirația lor de împlinire personală și profesională și în dorința lor de a-și accelera potențialul. Aflați mai multe despre noi pe: www.valoria.ro.



Povara contabilului – acest Sisif al vremurilor noastre

Profesia contabilă nu este ușoară și nici exuberantă, iar contabilul nu face lucruri mărețe și nici nu mută munții din loc. Nu construiește viitorul și nici nu salvează vieți omenești, dar munca tuturor contabililor este exemplu de consecvență și corectitudine.

Prin acest editorial, aş vrea să mulţumesc tuturor celor ce şi-au ales această profesie dificilă, grea şi complicată, pentru că lor rar le mulţumeşte cineva.

Ei sunt o forţă, chiar dacă uită acest lucru. Ei sunt o voce, chiar dacă sunt tăcuţi şi nu îşi exprimă nemulţumirile. Ei sunt importanţi, chiar dacă nu le spune nimeni. Ei sunt inocenţi, chiar dacă poartă vina tuturor greşelilor.

Prin faţa ochilor lor se derulează toţi banii acestei ţări şi au grijă să îi aşeze în coloane complicate, chiar dacă venitul lor este modest sau de multe ori jenant.

Contabilul este considerat un rău necesar, acea persoană care ia banii firmei şi îi dă fiscului. Mulţi antreprenori spun că un contabil nu aduce valoare firmei şi nu face altceva decât să proceseze documente şi să depună declaraţii la ANAF.

Contabilul vorbeşte într-o limbă ciudată, limba balanţei. Şi de fiecare dată aduce veşti proaste, niciodată veşti bune. Prezenţa sa este similară cu a Doamnei cu Coasa, că deh, de moarte şi de taxe nu scapă nimeni.

Contabilul trebuie să le ştie şi să le facă pe toate, de la contracte, administrare de personal, declaraţii către tot felul de instituţii, să ştie toate legile specifice pentru toate domeniile de activitate, să doarmă cu Codul fiscal sub cap, ca să îl înveţe pe dinafară, chiar dacă săptămâna viitoare se va schimba din nou.

Contabilul este acea persoană discretă, timidă, obedientă şi mereu pe grabă, pentru că mereu e 25 – Ziua Sfântului Fisc şi mereu are nişte hârtii de cerut.

Contabilul niciodată nu e fericit şi niciodată nu îi mulţumeşte nimeni pentru munca lui. Nu îşi vede rezultatul final al muncii sale, că doar nu aţi văzut un bilanţ înrămat într-un birou de antreprenor.

Contabilul în România poartă pe umerii lui o povară grea.

Poartă povara fiscală a întregii economii, prin mâinile lui magice trec mii de declarații într-un singur an, declarații care stau la baza întregii activități a fiscului. Dacă el nu le-ar depune cu cinste și corectitudine, fiscul ar bâjbâi pe întuneric.

Poartă povara antreprenorilor și managerilor pe care îi învață, îi formează și îi povățuiește la bine și la greu, cu tact și cu răbdare, fără să îi sperie sau să îi descurajeze.

Poartă povara miilor de pagini de legi fiscale, ordonanțe de urgență, ordine și hotărâri și le traduce din română în română, așa cum se pricepe el mai bine, chiar dacă sunt modificate peste noapte și de multe ori nu vede sensul sau logica acestor modificări, pentru că a jurat să respecte legea.

Poartă povara sutelor de ordine de plată pe care le întocmește lună de lună, cu mâna tremurândă și cu teamă în suflet, pentru că lui îi pasă de fiecare leuț în parte și pentru că de fiecare dată va trebui să se justifice în fața contribuabilului, dar și a fiscului.

Poartă povara muncii permanente și a fiecărui 25, fără să aibă dreptul să meargă în vacanță, să nască, să se îmbolnăvească sau chiar să moară înainte de 25.

Poartă povara fiecărei instituții la fiecare control în parte, pentru că, din păcate, avem cel puțin 60 organisme cu atribuții de control în această țară, iar el, cu emoție și temere, trebuie să justifice fiecare hârtiuță, declarație, acțiune și activitate pe care antreprenorul sau managerul a făcut-o.

Poartă povara băncilor, firmelor de leasing și a oricărei instituții financiare, pentru care trebuie să completeze zeci de formulare, să scaneze sute de pagini de documente și să

răspundă la întrebări nenumărate.

Și dacă despre antreprenori se spune că sunt motorul economiei, despre contabili aș putea spune că sunt roțile ei, fără de care această mașină complicată nu s-ar putea mișca din loc.

Tu când i-ai mulțumit ultima dată contabilului tău?

Autor: Valentina Saygo, Expert contabil, Ask for Accounting

Tax Magazine nr. 2 martie-aprilie 2018

- **Valentina Saygo**

Povara contabilului – acest Sisif al vremurilor noastre
Evoluții fiscale recente

- **Andrei Iancu**

Lumini și umbre – noul sistem de impozitare a veniturilor din activități independente conform O.U.G. nr. 18/2018

- **Ioana Gherghe, Daniel Jinga**

Evitarea dublei impuneri. Metoda creditului fiscal în contextul „Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”

- **Alexandru Mănuțu**

Mediul online rămâne o provocare pentru legislația fiscală. Cazul veniturilor din jocurilor de noroc

- **Daniela Constantin-Vorovenci**

CCTB și impactul implementării acesteia asupra bugetului României

- **Mihaela Hampu-Curcă**

Aspecte teoretice și practice privind stabilirea serviciilor principale și accesorii, servicii complexe, servicii multiple

- **Andrei Ștefănescu**

Răspunderea solidară a contribuabililor cu debitorul insolubil. Scurt examen jurisprudential. O sistematizare a reglementării

- **Mihai Nușcă, Sorin Biban**

Suspendarea soluționării contestației administrative. Câteva comentarii

- **Ionița Cochințu**

Respectarea principiului așezării juste a sarcinilor fiscale ca urmare a neînstituirii, prin normele legale, a unei „taxe la taxă”, a unei „duble impozitări” sau a unei „duble impuneri”

- **Jurisprudență fiscală națională**

Viorel Terzea – Sinteză de jurisprudență fiscală națională comentată privind angajarea răspunderii solidară în materie fiscală (partea I)

- **Jurisprudență fiscală a instanțelor europene**

Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în perioada 28 februarie – 27 aprilie 2018

Studiu EY: Amenzi de peste 11 miliarde de dolari nu reușesc să descurajeze corupția de la

nivel global

- 38% dintre executivii din 55 de țări declară că practicile legate de corupție sunt larg răspândite în mediul de afaceri
- România percepută cu un nivel mai scăzut al corupției față de anul trecut
- Nivelurile mitei și ale corupției pe piețele emergente sunt de două ori mai ridicate decât cele de pe piețele dezvoltate
- 20% dintre respondenții cu vârsta până în 35 de ani ar fi dispuși să ofere bani pentru a câștiga sau a păstra o afacere

Practicile legate de mită și corupție nu au mai înregistrat nicio ameliorare la nivel global încă din 2012, în ciuda intensificării, fără precedent, a activității de investigare și control și a introducerii unor noi legi privind răspunderea penală a companiilor în această perioadă, se arată în [EY Global Fraud Survey](#). Ajuns la a cinsprezecea ediție, studiul sondează percepțiile a 2.550 de directori executivi din 55 de țări.

38% dintre executivii de la nivel global consideră că mita și corupția au rămas prezente în mediul de afaceri, deși autoritățile de reglementare și agențiile de aplicare a legii au impus penalități de peste 11 miliarde de dolari din 2012 până în prezent.

Niveluri de percepție ale corupției mai ridicate pe piețele emergente. România soluționează unele probleme.

Diferența dintre nivelurile de percepție ale corupției dintre țări rămâne semnificativă, 20% dintre respondenții de pe piețele dezvoltate indică faptul că mita și corupția se produc pe scară largă în afaceri, comparativ cu mai mult de jumătate (52%) dintre cei de pe piețele emergente.

Conform rezultatelor sondajului, România este în prezent plasată sub media globală, cu 34%. Trebuie remarcat faptul că percepția a scăzut de la 36% cât înregistra în sondajul de anul trecut, dar rezultatul este încă departe de media scorului țărilor dezvoltate, de 20%. *“Sondajul care a captat răspunsul participanților români de-a lungul ultimilor 6 ani arată îmbunătățiri vizibile ale percepției privind corupția în țară. România este un studiu de caz important pentru UE cu privire la modul în care măsurile instituționale abordează corupția”,* subliniază **liderul Serviciului de Investigare a Fraudelor și al Disputelor (FIDS) din EY România, Kenan Burcin Atakan.**

Regiunile în care se consideră că riscurile de corupție sunt ridicate, cu valori mai mari decât media globală, sunt Europa Centrală și de Est (47%), Orientul Mijlociu (62%) și America Latină (74%), în ciuda îmbunătățirii legislației anticorupție și a intensificării acțiunilor de combatere a acesteia în anumite țări.

Există o discrepanță între intenție și performanță

Integritatea se află pe ordinea de zi a echipelor de conducere, iar 97% dintre respondenți recunosc importanța integrității organizației lor. Cu toate acestea, se observă o discordanță între intențiile organizațiilor și comportamentul real. 13% dintre respondenți spun că ar fi dispuși să ofere bani pentru a câștiga sau a păstra o afacere. Acest procent se ridică la 20% în rândul celor care au sub 35 de ani (1 din 5 respondenți, comparativ cu unul din opt respondenți cu vârsta peste 35 de ani).

În acest context, organizațiile trebuie, pe de o parte, să clarifice la nivel intern faptul că acționa corect intră în responsabilitatea fiecărui angajat, iar a implementa un program de responsabilizare, de sus în jos pe linie ierarhică, în care să implice angajații – intră în responsabilitatea managementului.

22% dintre respondenți consideră că a avea o conduită etică ține de fiecare individ, în timp ce 41% spun că intră în responsabilitatea conducerii companiei.

În privința gestionării abaterilor, 78% dintre respondenți au declarat că organizațiile lor sancționează aceste practici, însă, doar 57% au auzit de cazuri în care anumiți angajați au fost penalizați.

Un management eficient al implementării unor standarde etice trebuie să-i includă însă și pe terți – cei care acționează în numele organizației, potrivit raportului. În prezent, analizarea afacerii unei terțe părți nu pare să reprezinte o prioritate, doar 59% dintre respondenți spun că au o abordare bazată pe identificarea riscurilor și pe un proces de verificare a integrității în rândul terților.

Conformarea la prevederile GDPR

Noul Regulament al UE privind protecția generală a datelor (GDPR) are deja și va continua să aibă un impact semnificativ asupra oricărei organizații care colectează, procesează, folosește și stochează datele cu caracter personal ale cetățenilor UE, ca parte a activității lor zilnice. Ca atare, companiile ar trebui nu doar să fie conștiente de dispozițiile GDPR, ci să le înțeleagă profund, împreună cu noile drepturi pe care le va avea persoana vizată, urmând un model și o strategie holistică, concentrându-se asupra următoarelor domenii: conformitatea legislativă, mediul juridic domestic și internațional, precum și securitatea IT.

La întrebarea în ce măsură companiile lor cunosc prevederile GDPR, 38% dintre respondenții români au răspuns pozitiv. Acest nivel de conștientizare se apropie de media globală de 40%, dar este mai scăzut decât media țărilor dezvoltate și a celor din Europa Centrală și de Est, de 54%, respectiv 42%.

“Afacerile românești nu sunt încă pregătite să se conformeze cu prevederile GDPR. În timp ce instituțiile financiare și

companiile mari au luat măsuri pentru a se conforma noii legislații, întreprinderile locale ar trebui să își reconsidere punctul de vedere începând de astăzi, cu mai puțin de o lună înainte de punerea în aplicare”, susține Kenan Burcin Atakan, liderul FIDS România.

Ca urmare a digitalizării pieței și a dezvoltării tehnologice extrem de rapide, companiile continuă să se confrunte cu un număr tot mai mare de atacuri cibernetice, inițiate fie de atacatori individuali, fie de rețele de crimă organizată și de grupări teroriste. Atunci când se produc breșe de securitate, acestea pot avea un puternic impact asupra operațiunilor, ceea ce ar putea duce la pierderi operaționale mari și la generarea unor riscuri semnificative din perspectiva conformității cu prevederile GDPR.

Participanții la sondaj sunt de părere că atacurile cibernetice reprezintă al doilea cel mai mare risc pentru afaceri după mediul macroeconomic, cu 38% răspunsuri pozitive.

Kenan Burcin Atakan, liderul FIDS România evidențiază faptul că *”digitalizarea pieței, combinată cu investițiile scăzute în securitatea informatică, pot expune companiile la pierderi semnificative rezultate din activități frauduloase”.*

Despre studiu

În perioada octombrie 2017 – ianuarie 2018, agenția de cercetări globale de piață Ipsos MORI a desfășurat 2.550 de interviuri în 55 de țări, în limba locală a statelor respective. Eșantionul a fost conceput astfel încât să acopere punctele de vedere ale executivilor responsabili cu combaterea fraudei, în mod special directori financiari, manageri de conformitate, directorii departamentelor juridice și ai departamentelor de audit. În cadrul acestui raport, piețele emergente au inclus: Argentina, Bulgaria, Brazilia, Chile, China, Columbia, Croația, Cipru, Republica Cehă, Hong Kong,

Egipt, Estonia, Ungaria, India, Iordania, Israel, Kenya, Letonia, Lituania, Malaesia, Mexic, Nigeria, Oman, Polonia, România, Rusia, Arabia Saudită, Serbia, Singapore, Slovacia, Slovenia, Africa de Sud, Turcia, Emiratele Arabe Unite, Ucraina, Ungaria.

Piețele dezvoltate au fost considerate: Australia, Austria, Belgia, Canada, Danemarca, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Japonia, Luxemburg, Olanda, Norvegia, Noua Zeelandă, Portugalia, Spania, Suedia, Elveția și Marea Britanie și Statele Unite ale Americii.

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 250.000 de angajați în peste 700 de birouri din 150 de țări și venituri de aproximativ 31,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2017. Rețeaua noastră este cea mai integrată la nivel global iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienților servicii prin care să beneficieze de oportunitățile din întreaga lume. În România, EY este liderul de pe piața serviciilor profesionale încă de la înființare, în anul 1992. Cei 770 de angajați din România și Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistență fiscală, asistență în tranzacții și servicii de asistență în afaceri către companii multinaționale și locale. Avem birouri în București, Cluj-Napoca, Timișoara, Iași și Chișinău. EY România s-a afiliat în 2014 singurei competiții de nivel mondial dedicată antreprenoriatului, EY Entrepreneur Of The Year. Câștigătorul ediției locale reprezintă România în finala mondială ce are loc în fiecare an în luna iunie la Monte Carlo. În finala mondială se acordă titlul World Entrepreneur Of The Year. Pentru mai multe informații, vizitați pagina noastră de internet: www.ey.com

Transformarea companiilor se face prin oameni

În contextul transformărilor accelerate, liderii companiilor vorbesc nediferențiat despre agilitate, îmbunătățire, managementul schimbării. Se naște o contradicție între ceea ce spun și ceea ce fac. Pe de o parte nu mai au timp de nuanțe și subtilități pentru că trebuie să facă profit rapid, pe de altă parte vorbesc despre personalizare și personalizarea produselor/serviciilor. Așa apare neînțelegerea și aplicarea nestructurată a principiilor de management al schimbării care le aduce eșecul.

Ca să fie relevantă pentru client, îmbunătățirea produselor sau serviciilor unei companii poate presupune uneori schimbări radicale. De asemenea, conduce la modificarea semnificativă a anumitor procese și produce discontinuități la nivelul infrastructurii tehnice și organizaționale care le susține. Motivul pentru care cele mai multe companii eșuează cu aceste eforturi îl reprezintă eșecul aplicării principiilor de bază ale managementului schimbării.

Alinierea, cuvântul cheie în managementul schimbării

Dacă scopul managementul schimbării este să ajute compania să accepte, să adapteze și să integreze schimbările pentru creșterea performanței, atunci alinierea culturii și personalului companiei cu modificările strategiilor de business, structurii organizaționale și sistemelor, devine vitală.

Pentru ca o schimbare să aibă succes, suportul angajaților este esențial. Cei responsabili cu implementarea pot proiecta și instala cele mai avansate soluții tehnice, dar dacă oamenii

și sistemele companiei nu susțin schimbările, iar cultura muncii nu consolidează învățarea și inovația, atunci schimbările nu vor avea loc.

- Nu mai puțin de 70% dintre inițiativele de schimbare eșuează din cauza nealinierei culturii și personalului companiei cu modificările strategiei de business și structurii organizaționale.

Impactul schimbării, determinat de calitatea emoțiilor

Dincolo de elementele cheie pentru o schimbare de succes precum responsabilitate, adaptabilitate, comunicare, scop, viziune, implicare, conducere, măsurarea progresului, indicatori, rezultate și altele asemenea, companiile trebuie să vadă și impactul de la nivelul oamenilor dacă vor că schimbarea dorită să aibă succes.

În primul rând impactul este mult mai mare pentru schimbare atunci când reacția este emoțională. Cu cât schimbările dorite sunt formulate în termeni abstracți care se referă la companie și nu la oameni cu atât oamenii se vor simți mai puțin implicați.

În al doilea rând, inerentul stres al schimbării are loc când angajatul are de-a face cu mai multe schimbări decât poate corela cu productivitatea. Semnele?! Furie, boală indusă de stres, reducerea lucrului în echipă, scăderea încrederii, nivel crescut de zvonuri. Consecințe?! Stres personal, moral scăzut, focalizare pe problemele interne și nu pe client.

- Din momentul în care un angajat începe doar să se gândească să-și schimbe slujba, productivitatea acestuia scade cu, atenție, 70%.
- Cu un procent de 63%, satisfacția clienților este văzută de către top management drept cel mai important indicator al succesului implementării schimbării potrivit PMI.

Rezistență la schimbare, gestionată prin comunicare

În al treilea rând, rezistența la schimbare poate fi colorată pozitiv sau negativ. Pozitiv prin testarea schimbării din partea angajaților: adresarea de întrebări, găsirea de soluții alternative, provocarea viziunii. Negativ prin sabotaj: neprezentarea la ședințe, neparticiparea la training, sustragerea oamenilor importanți din workshop-uri, false inițiative.

Ca să gestioneze mai bine acceptanța schimbării de către oameni, companiile trebuie să știe că atunci când oamenii percep schimbarea ca dăunătoare prima lor reacție este de șoc, urmată de negare, furie, depresie, negociere și acceptare.

- Pentru 48% dintre manageri indicatorul de moral și retenție al angajaților este criteriul în funcție de care sunt evaluate rezultatele schimbării.

Soluția este corelarea angajamentului personal cu cel organizațional

Companiile vor gestiona cu succes schimbarea atunci când vor gestiona relația cu angajații. De aceea soluția este corelarea angajamentului organizațional cu cel personal. Experiența ne arată că disponibilitatea de schimbare este mai mare atunci când măsurarea și recompensa sunt aliniate cu beneficiile personale, iar anularea rezistenței este posibilă atunci când sunt oferite modele, training-uri și suport pentru comportamentele dorite.

- Potrivit McKinsey, cultura organizațională care să adopte schimbarea (59%) și managementul angajaților în procesul schimbării (58%) sunt cei doi factori decisivi pentru managementul schimbării.

Autor: Constantin Măgdălina, Expert, Tendințe și tehnologii emergente

Hotărârea CJUE în cauza Zabrus Siret SRL împotriva DGRFP Iași din 26 aprilie 2018 – termen de prescripție pentru corectarea declarațiilor privind TVA – împiedicare exercitare drept de deducere

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)
26 aprilie 2018

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Dreptul la rambursarea TVA-ului – Operațiuni aferente unei perioade fiscale care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate – Legislație națională – Posibilitatea persoanei impozabile de a corecta declarațiile fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții fiscale – Excludere – Principiul efectivității – Neutralitate fiscală – Securitate juridică”

În cauza C-81/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Suceava (România), prin decizia din 23 ianuarie 2017, primită de Curte la 14 februarie 2017, în procedura

Zabrus Siret SRL

împotriva

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,**

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Vajda, președinte de cameră, domnul E. Juhász (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de R. Radu, de C. M. Florescu și de R. Mangu, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Radu Bouyon, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității fiscale, efectivității și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Zabrus Siret SRL (denumită în continuare „Zabrus”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (România) (denumită în continuare „Direcția Generală”), pe de altă parte, în legătură cu posibilitatea persoanei impozabile de a corecta deconturile de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA-ului.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

4 Articolul 168 din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

5 Potrivit articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, „[p]ersoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA-ului datorat pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA-ului pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178”.

6 Articolul 180 din această directivă are următorul cuprins:

„Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179.”

7 Potrivit articolului 182 din Directiva TVA, „[s]tatele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

8 Articolul 183 din Directiva TVA prevede:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA-ului datorat, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.”

9 Articolul 250 din această directivă prevede:

„(1) Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.

(2) Statele membre permit și pot solicita depunerea declarației privind TVA prevăzute la alineatul (1) prin mijloace electronice, în condițiile pe care le stabilesc.”

10 Articolul 252 din directiva menționată prevede:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul

respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

Dreptul român

11 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 863 din 26 septembrie 2005), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Codul de procedură fiscală”), prevede la articolul 84, intitulat „Corectarea declarațiilor fiscale”:

„(1) Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, pe perioada termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) Declarațiile fiscale pot fi corectate ori de câte ori contribuabilul constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei declarații rectificative.

(3) În cazul [TVA-ului], corectarea erorilor din deconturile de taxă se realizează potrivit prevederilor Codului fiscal. Erorile materiale din decontul de [TVA] se corectează potrivit procedurii aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală [(ANAF)].

(4) Declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a

impozitului aferent.

(5) Prin erori, în sensul prezentului articol, se înțelege erori cu privire la cuantumul impozitelor, taxelor și contribuțiilor, bunurile și veniturile impozabile, precum și alte elemente ale bazei de impunere.

(6) În situația în care în timpul inspecției fiscale contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal.”

12 Articolul 105 din Codul de procedură fiscală, care conține „Reguli[le] privind inspecția fiscală”, prevede:

„[...]

(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

[...]

(5) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

[...]

(8) La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspecția fiscală.

(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de

inspecție fiscală.”

13 Articolul 1051 din acest cod, referitor la „Reguli privind reverificarea”, are următorul cuprins:

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

14 Articolul 106 din codul menționat, intitulat „Obligația de colaborare a contribuabilului”, prevede la alineatul (1) că contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

15 Anexa 1 la Ordinul nr. 179 din 14 mai 2007 pentru

aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Ordinul nr. 179/2007”) prevede la punctele 1, 3.1, 4.1 și 4.2:

„1. Deconturile de [TVA] depuse de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de [TVA] pot fi corectate din punctul de vedere al erorilor materiale de către organul fiscal competent, la inițiativa acestuia sau la solicitarea persoanei impozabile.

[...]

3.1. Corectarea erorilor materiale din decontul de [TVA] se poate face în cadrul termenului de prescripție de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a fost depus decontul supus corectării.

[...]

4.1. Corectarea decontului de [TVA], potrivit prezentelor instrucțiuni, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală.

4.2. Prin excepție de la pct. 4.1, corectarea erorilor materiale din decontul de [TVA] se poate realiza în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală. În acest caz, cererea de corectare a erorii materiale, depusă de persoana impozabilă, va fi însoțită de dispoziția de măsuri, în copie și original.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 Zabus a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014. Această verificare s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 26 ianuarie 2015.

17 La 25 mai 2015, Zabus a depus un decont de TVA

aferent lunii aprilie a anului 2015, cu opțiune la rambursare a acestei taxe. Cu această ocazie, Zabrus a solicitat în special rambursarea a două sume de 39 637 de lei românești (RON) și, respectiv, de 26 627 RON. Prima sumă a fost consemnată în acest decont prin efectuarea unei corectări, după finalizarea inspecției fiscale sus-menționate, a unei note contabile de compensare TVA din luna iulie a anului 2014. A doua sumă rezultă din corectări efectuate în luna februarie a anului 2015 cu privire la tranzacții aferente anului 2014, referitor la care Zabrus a identificat în contabilitatea sa documentele justificative relevante numai după inspecția fiscală menționată.

18 Ulterior, Zabrus a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între 1 decembrie 2014 și 30 aprilie 2015. Această inspecție fiscală s-a finalizat prin întocmirea unui raport la 9 iulie 2015.

19 Refuzul de rambursare a TVA-ului pentru sumele de 39 637 RON și de 26 627 RON a fost justificat de organele fiscale pe considerentul că sumele pretinse privesc operațiuni efectuate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei de verificare, care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale precedente pe linie TVA, finalizată la 26 ianuarie 2015. Organele fiscale au arătat că, față de reglementarea națională aplicabilă, principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA, iar organele de control nu emisese vreă dispoziție de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus.

20 Zabrus a încercat, fără succes, pe diferite căi administrative, să își exercite dreptul la rambursarea TVA-ului. În special, atât cererea sa de reverificare fiscală a perioadei cuprinse între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, cât și cererea sa de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor mai-octombrie ale anului 2014

au fost respinse.

21 La 22 octombrie 2015, Zabrus a introdus la Tribunalul Suceava (România), o acțiune în anularea deciziei Direcției Generale de refuz al rambursării TVA-ului în sumele menționate. În cererea sa de chemare în judecată, Zabrus a subliniat că deducerea TVA-ului este un drept al contribuabilului care nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă sunt omise. A mai arătat că refuzul organelor fiscale de verificare a TVA-ului în considerarea principiului unicității inspecției fiscale echivalează cu anularea dreptului de deducere prin impunerea de condiții suplimentare de fond și formă incompatibile cu dreptul Uniunii, fiind vorba despre o măsură disproporționată și excesiv de împovărătoare pentru contribuabil.

22 Direcția Generală a susținut că, potrivit dispozițiilor cuprinse în Codul de procedură fiscală și în Ordinul nr. 179/2007, operațiunile care privesc o perioadă supusă anterior inspecției fiscale nu pot fi corectate sau reverificate decât la inițiativa organului fiscal, atunci când află informații noi pe baza cooperării cu alte instituții sau atunci când există o dispoziție de măsuri luată cu prilejul inspecției anterioare. Cu toate acestea, situația din speță nu s-ar încadra în astfel de ipoteze.

23 Prin sentința din 31 martie 2016, Tribunalul Suceava a respins acțiunea Zabrus ca neîntemeiată, motivând că reverificarea unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale impune identificarea unor date suplimentare față de cele investigate, necunoscute autorităților la data primei verificări și a căror prezentare tardivă să nu fie cauzată de culpa persoanei impozabile supuse controlului sau de culpa organului fiscal.

24 Această instanță a considerat că principiul unicității inspecției fiscale și principiul securității raporturilor

juridice ar fi încălcate dacă ar fi posibil ca, ulterior controlului, să fie depuse documente justificative sau să fie luate în considerare erori de înregistrare care să modifice suma de rambursat, în alte condiții decât cele restrictiv prevăzute de legiuitor în această materie. Aceasta a mai precizat că pierderea dreptului de deducere nu este disproporționată în condițiile în care eroarea de înregistrare, precum și descoperirea ulterioară a documentelor justificative sunt cauzate de culpa Zabrus.

25 În plus, instanța menționată a subliniat că eroarea de înregistrare a TVA-ului de rambursat în sumă de 39 637 RON și descoperirea ulterioară de documente justificative pentru a deconta TVA-ul în sumă de 26 627 RON nu reprezintă date suplimentare în accepțiunea reglementării naționale, ci erori materiale în deconturile de TVA, care nu mai pot fi corectate din moment ce inspecția fiscală pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, finalizată prin întocmirea raportului din 26 ianuarie 2015, în lipsa constatării unor deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA-ului, nu a fost urmată de emiterea unei dispoziții de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus care să facă posibilă corectarea.

26 La 31 martie 2016, Zabrus a declarat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Suceava și a susținut că dreptul la rambursarea TVA-ului nu poate fi înlăturat prin impunerea de condiții suplimentare de fond sau formă, astfel cum sunt condițiile prevăzute în reglementarea națională, de corectare a erorilor materiale sau de reverificare a unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale. Invocând principiile neutralității fiscale și proporționalității, Zabrus a arătat că soluția excesivă adoptată de organele fiscale și confirmată de instanța de fond anulează dreptul său de deducere a TVA-ului pentru motive contrare Directivei TVA.

27 Instanța de trimitere consideră că Zabrus nu se poate

întemeia pe jurisprudența Curții în materia neutralității fiscale, din moment ce acesteia nu i s-a opus refuzul dreptului de deducere a TVA-ului din cauza neîndeplinirii unei cerințe de formă a dreptului de deducere, ci din cauza principiului unicității inspecției fiscale, care rezultă din principiul securității juridice, acesta din urmă fiind recunoscut și ocrotit de dreptul Uniunii și de jurisprudența Curții.

28 Potrivit instanței de trimitere, trebuie să se aibă în vedere și posibilitatea recunoscută de reglementarea națională de reverificare a unei perioade care a mai făcut obiectul inspecției fiscale, însă această posibilitate este deschisă numai organelor fiscale, pentru informații suplimentare obținute ulterior pe baza cooperării dintre instituțiile statului, dispoziție considerată compatibilă cu dreptul Uniunii de Curte în Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).

29 Instanța de trimitere consideră că în speță principiile neutralității, proporționalității și securității juridice trebuie apreciate de asemenea nu doar din perspectiva lipsei de diligență a Zabrus, ci și a împrăjării că notele de compensare și de restituire au fost emise de un serviciu fiscal municipal.

30 În aceste condiții, Curtea de Apel Suceava a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Directiva [TVA], precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei practici administrative și/sau interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică verificarea și acordarea dreptului de rambursare a TVA-ului provenit din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare și care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în

urma căreia organele fiscale nu au constatat deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA-ului, deși aceleași dispoziții se interpretează în sensul că organele fiscale pot proceda la reverificarea unei perioade supuse anterior inspecției fiscale în temeiul unor date și informații suplimentare obținute ulterior în baza cooperării dintre autoritățile și instituțiile statului[?]

2) Directiva [TVA], precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se interpretează că se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unor reglementări naționale cu caracter normativ care împiedică posibilitatea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale afară de cazul în care corectarea se realizează în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală cu prilejul controlului anterior[?]

Cu privire la întrebările preliminare

31 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva TVA, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind TVA-ul, împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

32 În ceea ce privește dreptul de deducere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl

datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile care le-au fost furnizate în amonte constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legiuitorul Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 37, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 35).

33 Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 38, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36).

34 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea printre altele Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, EU:C:2012:373, punctul 39, precum și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37).

35 Deși dreptul de deducere a TVA-ului este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară reiese că îndoielile instanței de trimitere rezultă doar din faptul că

dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA-ul întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate.

36 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă.

37 Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din directiva menționată, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 46 și jurisprudența citată).

38 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. În consecință, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA-ului aferent intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității) (a se vedea

în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctele 48 și 49, precum și jurisprudența citată).

39 În speță, din reglementarea națională, citată în decizia de trimitere, reiese că dreptul de deducere a TVA-ului este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani. Cu toate acestea, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere mai scurt în caz de inspecție fiscală. Prin urmare, în principiu, nu ar mai fi posibil să se efectueze corectarea declarațiilor privind TVA-ul de către persoana impozabilă pentru perioadele fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții din partea organelor fiscale. Astfel, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă nu își poate corecta declarațiile privind TVA-ul. Guvernul român arată că această limitare decurge din principiul unicității inspecției fiscale și că principiul securității juridice impune caracterul unic al unei asemenea inspecții.

40 Dacă din elementele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în materie de TVA, un regim diferit de cel prevăzut în alte materii fiscale ale dreptului intern, principiul efectivității se opune, în schimb, unei astfel de reglementări în măsura în care aceasta poate, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, să priveze o persoană impozabilă de posibilitatea de a-și corecta declarațiile privind TVA-ul atunci când această persoană impozabilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind perioada fiscală vizată de corectarea menționată, chiar dacă termenul de decădere de cinci ani stabilit de reglementarea menționată nu s-a împlinit încă.

41 Astfel, atunci când, la fel ca în împrejurările în discuție în litigiul principal, inspecția fiscală este declanșată imediat după depunerea unei declarații fiscale sau

la scurt timp după aceasta, persoana impozabilă este privată, potrivit reglementării menționate, de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA-ul, astfel încât exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului de către persoana impozabilă devine în practică imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă.

42 Prin urmare, privarea printr-o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, a persoanei impozabile de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA-ul prin scurtarea termenului pe care îl avea la dispoziție în acest scop este incompatibilă cu principiul efectivității.

43 În plus, de asemenea, principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal.

44 Principiul neutralității TVA-ului impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca deducerea acestei taxe în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

45 Totuși, în cauza principală, tocmai omiterea anumitor cerințe de formă prevăzute de reglementarea națională în cauză a avut drept consecință refuzul deducerii TVA-ului opus Zabrus, deși aceasta a solicitat o corectare a declarațiilor sale pentru a demonstra că erau întrunite condițiile de fond necesare pentru a putea beneficia de deducerea celor două sume în cauză.

46 Nerespectarea cerințelor de formă care pot fi remediate nu este de natură să repună în discuție buna funcționare a sistemului TVA-ului.

47 Astfel, prin aplicarea unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, o parte din

sarcina TVA-ului va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței citate la punctul 34 din prezenta hotărâre.

48 În ceea ce privește principiul proporționalității, desigur, legiuitorul național are posibilitatea de a însoți obligațiile de formă ale persoanelor impozabile de sancțiuni de natură să le incite pe acestea din urmă să respecte obligațiile menționate, pentru a asigura o bună funcționare a sistemului TVA-ului.

49 Astfel, o sancțiune administrativă pecuniară ar putea în special să fie aplicată împotriva unei persoane impozabile neglijente, care își corectează declarația privind TVA-ul bazându-se pe documente care justifică dreptul său de deducere a TVA-ului în a căror posesie se afla la momentul depunerii declarației sale privind această taxă sau după descoperirea unei erori de înregistrare care modifică cuantumul TVA-ului care trebuie rambursat.

50 Cu toate acestea, statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA-ului (Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, punctul 23).

51 Așadar, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, ținând seama de locul important pe care îl ocupă dreptul de deducere în sistemul comun al TVA-ului, o sancțiune care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 70, precum și jurisprudența citată).

52 Or, niciun element din dosarul prezentat Curții nu indică un risc de fraudă sau de atingere adusă bugetului statului.

53 În sfârșit, trebuie înlăturat argumentul guvernului român potrivit căruia reglementarea în discuție în litigiul principal, justificată de principiul unicității inspecției fiscale, ar decurge din principiul securității juridice.

54 Un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA-ul, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale.

55 Nicio altă concluzie nu poate fi dedusă din Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). Astfel, din această hotărâre rezultă, desigur, că o persoană impozabilă nu poate invoca, în termenul de decădere, principiul securității juridice pentru a se opune revocării de către organele fiscale a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA-ului, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctul 51). În schimb, din aceeași hotărâre nu rezultă că autoritățile fiscale pot invoca, în termenul de decădere, același principiu pentru a se opune corectării de către persoana impozabilă a unei declarații privind TVA-ul aferente unei perioade care a făcut deja obiectul unei

inspecții fiscale.

56 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva TVA, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind TVA-ul, împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a noua) declară:

Articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal,

o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Hotărârea CJUE în cauza Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius împotriva Ministerului Finanțelor Publice din 7 martie 2018 – nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

7 martie 2018

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Anularea înregistrării în scopuri de TVA – Obligație de plată a TVA-ului colectat în perioada în care numărul de identificare în scopuri de TVA este anulat – Nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate în această perioadă”

În cauza C-159/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Constanța

(România), prin decizia din 10 martie 2017, primită de Curte la 29 martie 2017, în procedura

Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius

împotriva

**Ministerului Finanțelor Publice – A.N.A.F. – D.G.R.F.P. Galați
– Serviciul Soluționare Contestații,**

**A.N.A.F – D.G.R.F.P. Galați – A.J.F.P. Constanța – Serviciul
Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul E. Levits (raportor), președinte, și domnii
A. Borg Barthet și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de C.-M. Florescu și de E. Gane, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de G.-D. Balan, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii,
luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea

articolelor 167-169 și 179, a articolului 213 alineatul (1), a articolului 214 alineatul (1) litera (a) și a articolului 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată, în ceea ce privește normele privind facturarea, prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius (denumită în continuare „Dobre”), pe de o parte, și Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Serviciul Soluționare Contestații și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța (denumite în continuare, împreună, „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente achizițiilor efectuate de Dobre în perioada în care înregistrarea sa în scopuri de TVA era anulată.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 167 din Directiva 2006/112 prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

4 Articolul 168 din directiva menționată, care figurează în titlul X din aceasta, denumit „Deduceri”, este redactat în termenii următori:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în

scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]"

5 În conformitate cu articolul 178 litera (a) din directiva menționată, pentru exercitarea dreptului de deducere, în ceea ce privește livrările de bunuri sau prestările de servicii, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească, printre altele, următoarea condiție:

„[...] de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6.”

6 În temeiul articolului 179 primul paragraf din aceeași directivă:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorată pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.”

7 Articolul 213 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă.

[...]"

8 Articolul 214 din această directivă precizează că:

„(1) Statele membre adoptă măsurile necesare pentru a se asigura că următoarele persoane sunt identificate printr-un număr individual:

(a) orice persoană impozabilă, cu excepția celor prevăzute la articolul 9 alineatul (2), care desfășoară, pe teritoriul statului respectiv, livrări de bunuri sau prestări de servicii care dau drept de deducere a taxei, altele decât livrările de bunuri sau prestările de servicii pentru care se plătește TVA exclusiv de clientul sau de persoana căreia îi sunt destinate bunurile sau serviciile, în conformitate cu articolele 194-197 și articolul 199;

[...]”

9 Potrivit articolului 250 alineatul (1) din directiva menționată:

„Fiecare persoană impozabilă depune o declarație privind TVA în care se menționează toate informațiile necesare pentru a calcula taxa exigibilă și deducerile de efectuat, inclusiv, în măsura în care acest lucru este necesar pentru stabilirea bazei impozabile, valoarea totală a operațiunilor referitoare la această taxă și la aceste deduceri, precum și valoarea operațiunilor scutite.”

10 Articolul 252 din aceeași directivă precizează:

„(1) Declarația privind TVA se depune până la un termen ce este necesar să fie stabilit de statele membre. Termenul respectiv nu se poate fixa la mai mult de două luni de la încheierea fiecărei perioade fiscale.

(2) Fiecare stat membru stabilește perioada fiscală la o lună, două luni sau trei luni.

Cu toate acestea, statele membre pot stabili diferite perioade fiscale, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească un an.”

11 Articolul 273 din Directiva 2006/112 este redactat după cum urmează:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

[...]”

Dreptul român

12 Potrivit articolului 11 alineatul (13) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003):

„Contribuabilii, persoane impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor articolului 153 alineatul (9) literele b)-e) și h) nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferent operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau de servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA care dau drept de deducere potrivit titlului VI, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la articolul 1562 depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate,

constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;

b) activelor corporale fixe, inclusiv bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării. În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la momentul înregistrării. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile articolului 149;

c) achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform articolului 1342 alineatul (2) literele a) și b) înainte de data înregistrării și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.”

13 Articolul 153 alineatul (9) litera d) din această lege precizează:

„[o]rganele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:

[...]

d) dacă nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la articolul 1562, dar nu este în situația prevăzută la litera a) sau b), din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Aceste prevederi se aplică numai în cazul persoanelor pentru care perioada fiscală este luna sau trimestrul. Începând cu decontul aferent lunii iulie 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală luna calendaristică, respectiv începând cu decontul aferent trimestrului III al anului 2012, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane

impozabile în scopuri de TVA dacă nu a depus niciun decont de taxă prevăzut la articolul 1562 pentru 6 luni consecutive, în cazul persoanei care are perioada fiscală luna calendaristică, și pentru două trimestre calendaristice consecutive, în cazul persoanei impozabile care are perioada fiscală trimestrul calendaristic, dar nu este în situația prevăzută la litera a) ori b), din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al șaselea decont de taxă în prima situație și, respectiv, din prima zi a lunii următoare celei în care a intervenit termenul de depunere al celui de-al doilea decont de taxă în a doua situație;”

14 Articolul 153 alineatul (91) din legea menționată prevede:

„Procedura de anulare a înregistrării în scopuri de TVA este stabilită prin normele procedurale în vigoare. După anularea înregistrării în scopuri de TVA conform alineatului (9) literele a)-e) și h), organele fiscale competente înregistrează persoanele impozabile în scopuri de TVA aplicând prevederile alineatului (71) astfel:

[...]

c) la solicitarea persoanei impozabile, în situația prevăzută la alineatul (9) litera d), de la data comunicării deciziei de înregistrare în scopuri de TVA, pe baza următoarelor informații/documente furnizate de persoana impozabilă:

1. prezentarea deconturilor de taxă nedepuse la termen;
2. prezentarea unei cereri motivate din care să rezulte că se angajează să depună la termenele prevăzute de lege deconturile de taxă;

[...]”

15 Potrivit articolului 1563 alineatul (10) din aceeași

lege:

„Persoanele impozabile al căror cod de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat potrivit prevederilor articolului 153 alineatul (9) literele a)-e) trebuie să depună o declarație privind taxa colectată care trebuie plătită, în conformitate cu prevederile articolului 11 alineatele (11) și (13), până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri/prestări de servicii efectuate și/sau pentru achiziții de bunuri și/sau servicii pentru care sunt persoane obligate la plata taxei, efectuate în perioada în care persoana impozabilă nu are un cod valabil de TVA [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

16 Dobre era înregistrată în scopuri de TVA în România pentru perioada cuprinsă între 13 iulie 2011 și 31 iulie 2012.

17 Dobre a omis să depună la administrația fiscală deconturile de TVA aferente celui de al patrulea trimestru al anului 2011 și primului trimestru al anului 2012, ceea ce a condus la anularea înregistrării sale în scopuri de TVA începând de la 1 august 2012.

18 De la 1 august 2012 până la 31 iulie 2013, Dobre a continuat să emită facturi care includeau TVA-ul, fără a depune deconturile de TVA aferente.

19 La 30 ianuarie 2014, Dobre a depus deconturile de TVA referitoare la al patrulea trimestru al anului 2011, precum și la primul și la al doilea trimestru ale anului 2012.

20 În urma unui inspecții fiscale efectuate între 1 iulie și 4 august 2015, administrația fiscală a emis o decizie de impunere prin care Dobre era obligată, printre altele, la plata sumei de 183 301 lei românești (RON) (aproximativ 39 982

de euro) care corespundea TVA-ului pe care aceasta l-a colectat în perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA (denumită în continuare „decizia de impunere”).

21 Dobre a solicitat o deducere de 123 266 RON (aproximativ 26 887 de euro) din suma reclamată cu titlu de TVA plătit pentru bunurile și serviciile la care a recurs în vederea prestării către persoane juridice a serviciilor care corespund obiectului său de activitate în perioada în care nu era înregistrată în scopuri de TVA, ceea ce administrația fiscală a refuzat.

22 Dobre a formulat o contestație împotriva deciziei de impunere și a respingerii cererii sale de deducere, care a fost respinsă.

23 Dobre a sesizat Tribunalul Constanța (România) cu o acțiune îndreptată, printre altele, împotriva deciziei de impunere, care a fost de asemenea respinsă.

24 Dobre a declarat recurs împotriva hotărârii Tribunalului Constanța în fața instanței de trimitere, Curtea de Apel Constanța (România).

25 Instanța de trimitere arată că refuzul opus unei persoane impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte pentru realizarea activităților sale și, în același timp, obligația care îi este impusă de a plăti TVA-ul colectat în legătură cu serviciile pe care le-a prestat, chiar dacă nu mai era înregistrată în scopuri de TVA, urmărește, în conformitate cu articolul 273 din Directiva 2006/112, combaterea evaziunii fiscale. Ea are însă îndoieli cu privire la conformitatea unei asemenea norme cu principiul fundamental al dreptului de deducere.

26 În aceste împrejurări, Curtea de Apel Constanța a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile articolului 167, ale articolului 168, ale articolului 169, ale articolului 179, ale articolului 213 alineatul (1), ale articolului 214 alineatul (1) litera (a) și ale articolului 273 din Directiva [2006/112] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, în împrejurări precum cele din litigiul principal, obligă contribuabilul, persoană impozabilă căreia i s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, să achite către stat TVA colectată în perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA era anulat, însă nu îi recunoaște acestuia dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate în aceeași perioadă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

27 Prin intermediul întrebării preliminare formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA-ul atunci când înregistrarea sa în scopuri de TVA a fost anulată pentru motivul că a omis să depună declarațiile de TVA în termenul legal pentru o anumită perioadă.

28 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii Europene (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 35 și jurisprudența citată).

29 După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special,

acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 36 și jurisprudența citată).

30 Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 37 și jurisprudența citată).

31 Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 45).

32 În special, identificarea în scopuri de TVA prevăzută la articolul 214 din Directiva 2006/112, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când își încetează activitățile prevăzută la articolul 213 din această directivă nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 60).

33 Prin urmare, o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu ar fi identificată în scopuri de TVA

înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctul 51).

34 În plus, Curtea a statuat că faptul de a sancționa nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării (Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 63).

35 Situația ar putea fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 46 și jurisprudența citată). Refuzul dreptului de deducere este legat astfel mai curând de lipsa datelor necesare pentru a stabili că cerințele de fond sunt întrunite decât de nerespectarea unei cerințe de formă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punctele 44 și 45).

36 De asemenea, dreptul de deducere poate fi refuzat dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 43).

37 În speță, pe de o parte, din decizia de trimitere reiese că anularea înregistrării în scopuri de TVA a întreprinderii Dobre a intervenit, în conformitate cu articolul 153 alineatul (9) litera (d) din Legea nr. 571/2003, pentru motivul că această persoană impozabilă nu a depus, în

termenul legal prevăzut, deconturile sale de TVA referitoare la al patrulea trimestru al anului 2011 și la primul și la al doilea trimestru ale anului 2012. Pe de altă parte, persoana impozabilă menționată nu a furnizat asemenea deconturi din luna august a anului 2012 până în luna iulie a anului 2013, chiar dacă a continuat să emită facturi care includeau TVA-ul, astfel încât autoritățile fiscale nu i-au recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului pentru această perioadă.

38 Având în vedere considerațiile amintite la punctul 35 din prezenta hotărâre, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă administrația fiscală dispunea de datele necesare pentru a stabili că sunt întrunite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte de Dobre, în pofida neîndeplinirii obligațiilor privind condițiile de formă care îi este reproșată.

39 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul respectivei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 28, și Hotărârea din 19 octombrie 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punctul 39).

40 În orice caz, Curtea a statuat că, chiar dacă neîndeplinirea obligațiilor de formă nu împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului aferent intrărilor sunt întrunite, asemenea împrejurări pot dovedi existența celui mai simplu caz de fraudă fiscală, în care persoana impozabilă omite în mod deliberat să îndeplinească obligațiile de formă care îi revin

în scopul de a se sustrage de la plata taxei (Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 55).

41 În special, nedeplinirea unei declarații de TVA, care ar permite aplicarea TVA-ului și controlul său de către administrația fiscală, este de natură să împiedice colectarea în mod corect a taxei și, în consecință, să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să considere că astfel de neîndepliniri ale obligațiilor reprezintă o fraudă fiscală și să refuze, într-un asemenea caz, beneficiul dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 56).

42 Având în vedere aceste considerații, articolele 167-169 și 179, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează acesteia din urmă, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte de persoana impozabilă menționată sau că aceasta din urmă a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Articolele 167-169 și 179, articolul 213 alineatul (1), articolul 214 alineatul (1) și articolul 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care permite administrației fiscale să îi refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată atunci când se stabilește că, din cauza neîndeplinirii obligațiilor care i se reproșează acesteia din urmă, administrația fiscală nu a putut să dispună de datele necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite cerințele de fond care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte de persoana impozabilă menționată sau că aceasta din urmă a acționat în mod fraudulos pentru a putea beneficia de dreptul respectiv, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

Studiu EY: 90% dintre companii întâmpină dificultăți în calculul contribuțiilor către Fondul de Mediu

Conform legislației în vigoare, operatorii economici care introduc pe piață ambalaje și produse ambalate sunt responsabili să asigure gestionarea ambalajelor devenite

deșeuri pe teritoriul național. Însă, procesul continuu de modificare și actualizare a cadrului legislativ generează o serie de dificultăți în activitatea operațională a companiilor – de la determinarea cantităților de ambalaje, la valorificarea cantităților obligatorii prin lege.

Studiul derulat de EY România, realizat în rândul a 260 de companii din diverse domenii din România, arată că peste 90% dintre firmele chestionate spun că se confruntă cu dificultatea de a determina corect baza de calcul pentru contribuțiile datorate Fondului de Mediu. Mai mult, această problemă riscă să se agraveze prin intrarea în vigoare a contribuțiilor către Administrația Fondului pentru Mediu (AFM), aferente obligațiilor de valorificare a echipamentelor electrice și electronice, a bateriilor și acumulatorilor.

„Observăm că 90% dintre companii sunt într-o situație de risc financiar ridicat sau chiar sever datorat modului în care își administrează obligația privind valorificarea deșeurilor provenite de la ambalajele puse pe piață din România. Acest lucru înseamnă că această activitate este în continuare generatoare de costuri semnificative și încărcare administrativă”, a declarat **Raul Pop, senior manager al Serviciului de sustenabilitate și schimbări climatice din cadrul EY România.**

Studiul *Ambalajele – riscuri și oportunități* sintetizează principalele provocări pe care companiile active în România le întâmpină în procesul de administrare a obligațiilor către AFM, aferente ambalajelor. Toate aspectele urmărite sunt reprezentative pentru definirea îndatoririlor legale ale companiilor care fac obiectul legislației privind valorificarea ambalajelor, echipamentelor electrice, bateriilor și acumulatorilor.

„Procesul de determinare și calculare a obligațiilor față de Fondul de mediu este unul riguros, are natură fiscală și este standardizabil. În același timp, este specific fiecărei

companii și presupune un demers complex de colectare a informațiilor din mai multe departamente, de la marketing, achiziții, recepție, administrativ, mediu, calitate, vânzări, distribuție, raportare, contabilitate și de la cel financiar”, spune Raul Pop.

Rezultatele studiului arată că niciunul dintre domeniile sondate nu înregistrează performanțe notabile și toate se află în zona de risc mediu în ceea ce privește rezultatele unui potențial audit fiscal dedicat contribuțiilor aferente Fondului de Mediu.

Comaniile din sectorul auto și transporturi întâmpină dificultăți majore în înțelegerea obligațiilor aferente gestionării ambalajelor produselor finite și a determinării cantitative a echipamentelor electrice puse pe piață. Prin raportare la standardul optim de operare – acela de conformitate completă față de prevederile legale și practica de control fiscal – cea mai bună performanță se observă în gestionarea paleților de lemn și a ambalajelor materiilor prime, ambele normate în detaliu în relația cu furnizorii.

Comaniile din domeniul “producției industriale” întâmpină dificultăți majore în determinarea gestionării bateriilor aferente echipamentelor pe care le pun pe piață, urmate de lipsa unei abordări consecvente în ceea ce privește managementul costurilor corespunzătoare sumelor de plată către Fondul de Mediu. În ceea ce privește conformitatea față de prevederile legale și practica de control fiscal, cea mai bună performanță se observă în determinarea modului de gestionare a ambalajelor materiilor prime și a ambalajului terțiar (folie și paleți de lemn).

Comaniile din domeniul farmaceutic întâmpină dificultăți în colectarea informației și cuantificarea corectă a ambalajului terțiar (folie și paleți de lemn), aspect rămas nereglementat în legislația din domeniul sănătății, urmat de materiile prime. Însă, produsele finite, echipamentele electrice și

bateriile acestora sunt, în general, mai bine cunoscute și administrate decât în cazul altor domenii de activitate. Standardizarea specifică acestei industrii facilitează tranziția spre o conformitate completă la obligațiile fiscale de mediu.

Comaniile din domeniul bunurilor de larg consum și comerț – deși au o abordare echilibrată a întregului proces privind determinarea obligațiilor către Administrația Fondului pentru mediu, în privința gestionării produselor și ambalajelor pe care le pun pe piață, întâmpină în continuare unele dificultăți în procesul de conformare. Se remarcă, însă, o bună înțelegere a modului de determinare a cantităților de echipamente electrice puse pe piață și a bateriilor care le însoțesc.

„Majoritatea activităților pe care le presupune demersul de calcul al contribuțiilor pot fi automatizate, cu condiția implicării top managementului companiei în determinarea tuturor departamentelor companiei de a-și asuma un rol concret în cadrul acestui proces. Derularea unui audit de sistem pentru determinarea și procedurarea modului de tratare a excepțiilor și distribuirea clară a responsabilităților între departamentele “producătoare” de date sunt esențiale în atingerea unui nivel de conformitate completă față de obligațiile fiscale de mediu”, a concluzionat Raul Pop.

* * *

Despre studiu

Studiul a fost realizat de EY România, cu sprijinul Ipsos, în perioada 29 ianuarie – 2 martie 2018, pe un esantion de 262 de companii din România, din diverse sectoare de activitate, cum ar fi auto și transporturi (52 firme), bunuri de larg consum și comerț (119), producție industrială (60), industria farmaceutica (31). 22 dintre acestea au o cifră de afaceri de peste 1 000 000 euro, 24 au o cifră de afaceri situată între

500 000 și 999 000 euro, 156 între 50 000 și 499 000 euro, iar 60 de firme sub 50 000 euro. Pentru colectarea datelor s-a folosit metodologia CATI (computer assisted telephone interview). Din cadrul fiecărei companii a fost interviuată persoana responsabilă de raportarea către Fondul de Mediu.

* * *

Despre EY România

EY este una dintre cele mai mari firme de servicii profesionale la nivel global, cu 190.000 de angajați în peste 700 de birouri din 150 de țări și venituri de aproximativ 27,4 miliarde de USD în anul fiscal încheiat la 30 iunie 2014. Rețeaua noastră este cea mai integrată la nivel global iar resursele din cadrul acesteia ne ajută să le oferim clienților servicii prin care să beneficieze de oportunitățile din întreaga lume. În România, EY este unul dintre liderii de pe piața serviciilor profesionale încă de la înființare, în anul 1992. Cei peste 500 angajați din România și Republica Moldova furnizează servicii integrate de audit, asistență fiscală, asistență în tranzacții și servicii de asistență în afaceri către companii multinaționale și locale. Avem birouri în București, Cluj-Napoca, Timișoara, Iași și Chișinău. EY România s-a afiliat în 2014 singurei competiții de nivel mondial dedicată antreprenoriatului, EY Entrepreneur Of The Year. Câștigătorul ediției locale reprezintă România în finala mondială ce are loc în fiecare an în luna iunie la Monte Carlo. În finala mondială se acordă titlul World Entrepreneur Of The Year. Pentru mai multe informații, vizitați pagina noastră de internet: www.ey.com.