TVA-ul românesc. Sau povestea unui impozit prost înțeles

În fiecare an, la cursul de Drept fiscal, deschid cursul dedicat taxei pe valoarea adăugată explicându-le studenților că legiuitorul român a dat dovadă de o cumplită lipsă de imaginație și înțelegere atunci când a definit taxa pe valoarea adăugată drept *un impozit indirect care se face venit la bugetul de stat*. Încerc să îi conving că acest impozit indirect poate fi mai ușor înțeles dacă ne raportăm la cele patru caractieristici esențiale ale taxei pe valoarea adăugată, așa cum au fost acestea decelate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, pentru că TVA-ul nu presupune memorarea unui șir de versete, ci înțelegerea unui mecanism fiscal complex.

La polul opus, majoritatea afacerilor românești care ajung în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene îmi întăresc ideea că judecătorii europeni înțeleg puține despre TVA-ul românesc și pronunță hotărâri interpretative în consecință, incluzând printre paragrafe gafe pe care Ben Terra și Peter Wattel le-ar numi *red herrings*.

Iată și câteva posibile explicații pentru acest lucru.

În Uniunea Europeană, toți actorii par să conștientizeze faptul că TVA-ul este într-adevăr un impozit complicat, care trebuie gestionat cu atenție. Tocmai de aceea particularii apelează de regulă la experți contabili, consultanți fiscali sau avocați specializați în materie de TVA pentru structurarea unei afaceri înainte de semnarea vreunui contract.

Pentru a putea oferi o consultanță de calitate, categoriile profesionale mai sus menționate dedică timp studiului și populează cursurile sau conferințele de specialitate. Funcționarii fiscului însuși se perfecționează atât pentru a

putea să explice contribuabilului cum anume se aplică în mod corect regulile sistemului comun de TVA, cât și pentru a putea descoperi și sancționa fraudele în materie de TVA.

În fine, magistrații lasă deoparte celelalte domenii ale dreptului public care ar putea ajunge în atenția unei instanțe de contencios administrativ și fiscal și se specializează în litigiile referitoare la TVA (cazul *London VAT* and *Duties Tribunal* este poate cel mai elocvent în acest sens). Per ansamblu, un sistem în care un număr semnificativ de participanți se vaccinează împotriva necunoscutelor TVA-ului crează acel *herd effect* pe care și-l dorește orice medic, pentru că doar așa este protejată într-o mare măsură întreaga populație de riscurile unei epidemii.

Într-un asemenea sistem, în care vaccinarea e oarecum obligatorie, principiile sunt corect înțelese, iar inspecțiile fiscale nu au drept unic scop privarea contribuabilului de dreptul de deducere a TVA-ului, de teama Parchetului care instrumentează un dosar penal, a Curții de Conturi care amenință cu represalii pe partea de evaluare a veniturilor sau a golului temporar de casă din bugetul public.

Într-un asemenea sistem, la o întrebare despre TVA contribuabilului nu i se răspunde în doi peri cu tradiționalul *Sunt mai multe opinii, lasă că te înțelegi dumneata cu inspecția fiscală dacă vine*. Într-un asemenea sistem, codurile de TVA nu se anulează pentru că un contribuabil nu și-a ridicat într-o zi corespondența și nu s-a prezentat cu *Sărut' mâna*, Declarația 088 completată și o ștampilă pe timbru la camera 4. Într-un asemenea sistem, nu este nevoie să virăm TVA-ul într-un cont separat, pentru că funcționarii fiscului își fac treaba pentru care sunt plătiți, fără a fi stresați că e închidere de lună și că au de depus declarații fiscale pentru contribuabilii gestionați de soție, care nu fac niciodată obiectul unei inspecții fiscale.

La polul opus este TVA-ul românesc. Cu decorul, umorul și

tragismul unui Polițist, adjectiv.

Din păcate, afacerile românești în materie de TVA ajunse în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene sunt privite într-o anumită manieră și soluționate în consecință pentru că sistemul românesc de TVA nu este nici analizat și nici înțeles corespunzător. Să începem cu mai vechea afacere *Fatorie*, în care Curtea de Justiție a decis simplist că un contribuabil trebuie să se informeze despre regulile TVA ce-i sunt aplicabile și că este dator să suporte sarcina TVA-ului dacă un control fiscal ulterior a descoperit că a aplicat eronat regulile privind taxarea inversă.

Totul bine până aici, cu o singură precizare: contribuabilul fusese informat chiar de către fisc asupra faptului că a aplicat corect regulile, plătind TVA în amonte și având siguranța exercitării dreptului de deducere; un an mai târziu, pentru că partenerul comercial intrase în insolvență fără a vira la buget ce încasase de la Fatorie, o altă echipă de inspecție fiscală din cadrul aceluiași organ fiscal a oferit interpretarea contrarie …

Cu ocazia dezbaterilor în afacerea *Salomie* și *Oltean*, judecătorii Curții se întrebau și ne întrebau sincer cum anume titularii a 133 operațiuni de vânzare n-au solicitat nicio interpretare de la fisc cu privire la existența obligației de înregistrare în scopuri de TVA. O întrebare care vine din incomprehensibilitatea unui sistem cu o atitudine *regretabilă* (ca să folosim eufemismul Curții) față de proprii cetățeni.

Mai recent, *Dumitru Marcu*. O altă afacere cu un pe cât de dezamăgitor, pe atât de simptomatic: într-un stat care nu a solicitat Comitetului de TVA o derogare de la regulile sistemului comun și nu a instituit legal taxarea inversă, nu poate exista o discuție despre taxarea inversă. Logic, absolut corect. Dar ce faci cu statul în care TVA-ul e o afacere locală, pe care juzii de Curte de Apel o tratează în echitate, fără aplicarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii

Europene, pe principiul *dacă nu e* (licență poetică, potrivită izului materiei) *bani la buget, de unde salarii*?

Chiar așa, să îndrăznesc oare formularea unei întrebări preliminare cu privire la posibilitatea României de a limita dreptul de deducere a TVA-ului pentru achizițiile de combustibil la 50%, în condițiile în care anterior O.U.G. nr. 34/2009 nu s-a obținut nicio derogare cu privire la posibilitatea restrângerii dreptului de deducere a TVA-ului?

Bottom line, TVA-ul continuă să fie în România un impozit prost înțeles și prost aplicat. Iar dacă ar fi să identific undeva o problemă, aceea ar fi în mod vădit la nivelul instanțelor de contencios fiscal. Oricât de prost transpusă ar fi legislația națională, ea poate fi corectată, oricât de proastă ar fi administrarea fiscală, deciziile în materie de TVA pot fi cenzurate. Singurul apt să facă acest lucru ar trebui să fie judecătorul de contencios fiscal, care ar trebui să aplice cu prioritate dreptul european. Pentru a vedea exact de unde ar trebui să pornească recuperarea decalajului, cităm din opera unui tânăr judecător de Curte de Apel: "***În prezenta cauză reclamanta nu a contestat lipsa elementelor obligatorii ale înscrisurilor prezentate cu titlu de documente justificative referitoare la tranzacțiile cu cele trei societăți (…). Or, din procesele-verbale și raportul de inspecție fiscală depuse la dosarul cauzei rezultă că acestea au un comportament fiscal fraudulos derulat pe o perioadă îndelungată de timp. Aceste elemente coroborate conduc la concluzia că sunt corecte concluziile organului fiscal referitoare la caracterul fictiv al tranzacțiilor prin raportare la care s-au stabilit TVA și impozit pe profit suplimentar*" …**

Editorialul lunii în Tax Magazine nr. 7/2017