

**DEPARTAMENTUL DE STUDII PARLAMENTARE ȘI POLITICI UE
DIRECȚIA STUDII ȘI DOCUMENTARE LEGISLATIVĂ**

**COOPERAREA ÎNTRE STATELE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE
PRIVIND COMBATEREA FRAUDELOR ÎN MATERIE DE TVA**

Studiu documentar

IUNIE 2020

Documentare și sinteză: Bogdan Constantin Mrejeru, consilier parlamentar

Studiul documentar poate fi accesat direct pe Intranet la pagina Direcției studii și documentare legislativă. La realizarea acestui studiu au fost utilizate resurse internet precum: https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/resurse/revista/articol_nr_5_2018.pdf și Implicațiile Parchetului European prin prisma Directivei (UE) nr.2017/1371, articol accesibil la adresa: <https://www.juridice.ro/559963/implicatiile-parchetului-european-prin-prisma-directivei-ue-nr-2017-1371-partea-a-ii-a-aplicarea-directivei-ue-nr-2017-1371-prin-intermediul-eppo.html>

ABSTRACT

Anchetarea fraudelor legate de TVA este de competența statelor membre, Uniunea Europeană rezervându-și doar instrumentele de cercetare și intensificare a cooperării dintre statele membre prin OLAF, Europol și Eurofisc. Frauda în domeniul TVA este adesea legată de criminalitatea organizată. Câștigurile obținute în urma fraudei intracomunitare cu firme „fantomă” sunt de obicei reinvestite în alte activități infracționale. Se impune adoptarea unei abordări comune și multidisciplinare de combaterea fraudei intracomunitare în domeniul TVA. Conform reprezentanților Europol, se estimează că între 40 și 60 de miliarde de euro din pierderile anuale de venituri din TVA sunt cauzate de grupuri infracționale organizate și că 2% din aceste grupuri sunt responsabile pentru 80% din fraudă intracomunitară cu firme „fantomă”.

Consiliul European a subliniat adesea lipsa de cooperare între autoritățile administrative, judiciare și de aplicare a legii. Aceasta reprezintă o problemă pentru combaterea cu eficacitate a fraudei fiscale. Nu există nicio politică sau strategie integrată la nivelul UE în ceea ce privește investigarea și urmărirea penală a fraudelor. De multe ori, autoritățile de aplicare a legii și autoritățile judiciare lucrează în mod separat și, adesea, nu implică toate statele membre afectate.

Astfel, justificarea noilor reglementări privind fraudă legată de TVA a stat și la baza înființării Parchetului European, instituție prin care competența Uniunii crește de la acte de cercetare la acte de anchetă în materie penală, acestea urmând a fi realizate de către procurorii europeni delegați.

CUPRINS

1. CONSIDERAȚII GENERALE	5
2. REGLEMENTAREA COOPERĂRII ADMINISTRATIVE ÎNTRE STATELE UE ȘI COMBATerea FRAUDEI ÎN DOMENIUL TVA	7
3. SCHIMBUL DE INFORMAȚII ÎNTRE STATELE MEMBRE UE ÎN CADRUL COOPERĂRII ADMINISTRATIVE ÎN DOMENIUL TVA	11
4. ROLUL PARCHETULUI EUROPEAN ÎN COMBATerea FRAUDEI ÎN DOMENIUL TVA	16
5. CONCLUZII	19

1. CONSIDERAȚII GENERALE

Frauda fiscală și evaziunea fiscală care se extind dincolo de frontierele statelor membre UE conduc la pierderi bugetare și la încălcări ale principiului impozitării corecte.¹ Acestea pot provoca, de asemenea, denaturări ale circulației capitalurilor și ale condițiilor concurenței. În acest fel, ele afectează funcționarea pieței interne. Din acest motiv, la nivelul Uniunii Europene s-a apreciat că pentru combaterea evaziunii în domeniul TVA este necesară o cooperare strânsă între autoritățile competente din fiecare stat membru, responsabile pentru aplicarea dispozițiilor din acest domeniu.

De asemenea, măsurile de armonizare fiscală luate în vederea realizării pieței interne trebuie să includă instituirea unui sistem comun de cooperare între statele membre, în special în ceea ce privește schimbul de informații, prin care autoritățile competente ale statelor membre urmează să se sprijine reciproc și să coopereze cu Comisia Europeană pentru a asigura aplicarea corectă a TVA la livrările de bunuri și prestările de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul de bunuri. În vederea colectării taxei datorate, statele membre cooperează pentru a contribui la garantarea faptului că TVA este stabilită corect.

Prin urmare, statele membre trebuie nu numai să controleze aplicarea corectă a taxei datorate pe propriul teritoriu, ci trebuie, în egală măsură, să furnizeze asistență altor state membre pentru garantarea aplicării corecte a taxei datorate în alt stat membru ca urmare a unei activități desfășurate pe teritoriul propriu. Prin introducerea standardului privind schimbul automat de informații și, totodată, prin abolirea secretului bancar în scopuri fiscale la nivelul întregii Uniuni Europene, s-a impus statelor membre să schimbe între ele, în mod automat, o gamă largă de informații financiare, în concordanță cu noul standard global al OECD/G20 pentru schimbul automat de informații.

Astfel că s-a dorit ca schimbul automat obligatoriu de informații fără condiții preliminare să fie cea mai eficientă modalitate de îmbunătățire a evaluării corecte a taxelor și impozitelor în situații transfrontaliere și de combatere a fraudei. Ca urmare, noile reglementări² în domeniul schimbului automat de informații fiscale ar trebui să ducă la o cooperare mai extinsă între statele membre în privința problemelor legate de impozite și taxe și să descurajeze utilizarea frauduloasă a reglementărilor fiscale. În doctrină s-a apreciat că eficiența unui sistem fiscal se măsoară mai ales prin gradul de consimțire la

¹ https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/resurse/revista/articol_nr_5_2018.pdf

² Regulamentul (UE) nr.904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată publicat în JO L 268/12.10.2010)

impozit, care este invers proporțional cu gradul de rezistență a contribuabililor la impozite și cu evaziunea fiscală.³

Evaziunea fiscală constă în sustragerea contribuabililor prin orice mijloace, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și/sau oricăror altor sume datorate bugetului.

La polul opus se situează fraudă fiscală care constă în conduita contribuabilului de încălcare flagrantă a legii cu scopul de a se sustrage de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și oricăror altor sume datorate bugetului de stat.

Frauda fiscală are consecințe grave asupra bugetelor statelor membre și asupra sistemului de resurse proprii al Uniunii Europene și conduce la încălcări ale principiului impozitării juste și transparente, denaturează concurența și, astfel, afectează semnificativ funcționarea pieței interne.⁴

Simplificarea sistemului de taxe și impozite este una dintre cele mai importante cerințe în scopul reducerii costurilor de conformare și a sarcinilor administrative pentru afacerile mici și mari deopotrivă, precum și pentru îmbunătățirea gradului de colectare concomitent cu diminuarea evaziunii fiscale.⁵ Taxa pe valoarea adăugată este una dintre cele mai substanțiale categorii de impozite care contribuie la consolidarea sistemului fiscal atât la nivel național, cât și la nivel comunitar. Aceasta a impus necesitatea armonizării sistemelor naționale privind taxarea indirectă astfel încât acestea să fie nu numai mutual compatibile, dar și să respecte obiectivele stabilite prin Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFEU), ceea ce a condus ulterior la adoptarea Directivei 2006/112/CE⁶ a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.⁶ De la instituire până în prezent, aplicarea în practică a sistemului comun al TVA a dus la necesitatea simplificării acestuia și continuă să fie un subiect de analiză.

Din punct de vedere terminologic, legislația UE împotriva fraudei face distincția între⁷:

- „nereguli nefrauduloase” (*abateri*), definite ca fiind orice încălcare a unei dispoziții de drept al UE, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate

³ Ardelean, N., C. – Armonizarea politicilor fiscale europene, Revista Studia Universitatis Vasile Goldiș, Arad - Seria Științe Economice nr. 3/2010, p. 522

⁴ POLITICI EUROPENE în Revista Finanțe publice si contabilitate - RFPC nr.5/2018 - <http://discutii.mfin...l nr 5 2018.pdf>

⁵ Gangu, C-tin – Regimul fiscal al TVA aplicabil transporturilor intracomunitare de bunuri, Revista română de drept al afacerilor nr. 3/2015, p. 62

⁶ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L-62 din 2 martie 2020, a fost publicată Directiva (UE) 2020/285 a Consiliului din 18 februarie 2020 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește regimul special pentru întreprinderile mici și a Regulamentului (UE) nr. 904/2010 în ceea ce privește cooperarea administrativă și schimbul de informații în scopul monitorizării aplicării corecte a regimului special pentru întreprinderile mici.

⁷ <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/fraud-in-cohesion-6-2019/ro/index.html#A1>

sau ar putea prejudicia bugetul general al UE sau bugetele gestionate de aceasta [...] din cauza unor cheltuieli nejustificate;

- „nereguli frauduloase” (sau „*fraudă*”), definite³ ca fiind orice acțiune sau omisiune intenționată cu privire la:
 - o *folosirea sau prezentarea unor declarații sau documente false, inexacte sau incomplete* care au ca efect perceperea sau reținerea pe nedrept a unor fonduri care provin din bugetul general al UE sau din bugetele gestionate de UE sau în numele acesteia;
 - o *necomunicarea unei informații* prin încălcarea unei obligații specifice, având același efect, sau
 - o *deturnarea* acestor fonduri în alte scopuri decât cele pentru care au fost acordate inițial.

De asemenea, **articolul 325 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE)** prevede că UE (reprezentată de Comisie) și statele membre au o responsabilitate comună în ceea ce privește combaterea fraudei și a oricăror alte activități ilegale care aduc atingere intereselor financiare ale UE. Această obligație se referă la toate veniturile și programele de cheltuieli ale **UE** și la toate domeniile de politică.

2. REGLEMENTAREA COOPERĂRII ADMINISTRATIVE ÎNTRE STATELE UE ȘI COMBATerea FRAUDEI ÎN DOMENIUL TVA

Cooperarea administrativă între state și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată la nivelul Uniunii Europene sunt prevăzute prin **Regulamentul (UE) nr.904/2010**. Regulamentul stabilește norme și proceduri privind cooperarea prin schimbul și stocarea de informații de către statele membre cu scopul de a stabili regimurile speciale prevăzute în **titlul XII capitolul 6 din Directiva CE 112/2006**.⁸

Taxa pe valoarea adăugată constituie o importantă sursă de venituri fiscale pentru statele membre. Statele suportă însă pierderi în acest domeniu din cauza fraudelor. În ceea ce privește TVA, fraudă fiscală transfrontalieră reprezintă una dintre problemele principale cu care se confruntă statele membre. Sistemul de impozitare a activităților comerciale dintre statele membre nu mai era capabil să țină pasul cu accelerarea economiei. În acest context, a venit propunerea Comisiei Europene de a se întări cooperarea dintre statele membre, pentru a le ajuta să combată mai ușor, mai rapid și mai eficient fraudă în materie de TVA și

⁸ Directiva CE /112/2006 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în JO L 347/11.12.2006

În consecință, **Regulamentul (UE) nr. 904/2010** a fost modificat prin **Regulamentul (UE) nr.2454/2017**⁹ și, ulterior, prin **Regulamentul (UE) nr.1541/2018**.¹⁰

Extinderea regimurilor speciale, de la 1 ianuarie 2021¹¹, pentru a include vânzările la distanță de alte bunuri și servicii în afara serviciilor de telecomunicații, a serviciilor de radiodifuziune și televiziune sau a serviciilor prestate pe cale electronică necesitau extinderea domeniului de aplicare a normelor din Regulamentul (UE) nr.904/2010 privind furnizarea de informații și transferul de bani între statul membru de identificare și statele membre de consum.

Extinderea regimurilor speciale la vânzările la distanță de bunuri importate din teritorii terțe sau țări terțe impune ca autoritatea vamală a statului membru de import să fie în măsură să identifice importurile de bunuri care fac parte din loturi mici și pentru care taxa pe valoarea adăugată trebuie plătită prin intermediul unuia dintre regimurile speciale.

Codul de înregistrare în baza căruia se achită TVA ar trebui, prin urmare, să fie comunicat în avans, pentru a permite autorităților vamale să verifice valabilitatea sa la momentul importului bunurilor.

Persoanele impozabile care utilizează aceste regimuri speciale pot face obiectul unor cereri de registre și al unor anchete administrative din partea statului membru de identificare și a tuturor statelor membre de consum în care sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Pentru a reduce sarcinile administrative și costurile de asigurare a conformității generate pentru întreprinderi și administrațiile fiscale de multiplele cereri de registre și anchete administrative și pentru a se evita suprapunerea eforturilor, aceste cereri și anchete ar trebui să fie, pe cât posibil, coordonate de statul membru de identificare. Pentru aceste considerente a fost realizată, în consecință, prima modificare a regulamentului prin Regulamentul (UE) nr.2017/2454, care a intrat în vigoare la 19 ianuarie 2018, dar se aplică de la 1 ianuarie 2021.

Ulterior, s-a apreciat că sistemul actual de impozitare a schimburilor comerciale între statele membre funcționează pe baza unui regim tranzitoriu introdus în anul 1993, care a devenit depășit și susceptibil de a fi afectat de fraudă în contextul unui sistem al taxei pe valoarea adăugată (TVA) extrem de complex.

⁹ Regulamentul (UE) nr.2017/2454 al Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Regulamentului (UE) nr.904/2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată, publicat în JO L 348/29.12.2017

¹⁰ Regulamentul (UE) nr.2018/1541 al Consiliului din 2 octombrie 2018 de modificare a Regulamentelor (UE) nr.904/2010 și (UE) 2017/2454 în ceea ce privește măsurile de consolidare a cooperării administrative în domeniul taxei pe valoarea adăugată, publicat în JO L 259/16.10.2018

¹¹ <https://www.juridice.ro/555888/modificarea-regulamentului-ue-nr-904-2010-privind-cooperarea-administrativa-si-combaterea-fraudei-in-domeniul-tva.html>

În octombrie 2017, Comisia a prezentat o propunere legislativă de stabilire a principiilor unui sistem definitiv de TVA pentru comerțul transfrontalier între întreprinderi între statele membre, care să fie bazat pe impozitarea livrărilor transfrontaliere de bunuri în statul membru de destinație. Dat fiind că implementarea integrală a sistemului definitiv de TVA pentru tranzacțiile comerciale în interiorul Uniunii ar putea dura mai mulți ani, sunt necesare măsuri pe termen scurt pentru a combate mai eficace și în timp util fraudele transfrontaliere în domeniul TVA.

Îmbunătățirea și simplificarea instrumentelor de cooperare administrativă, în special a **Eurofisc**¹², are de asemenea o importanță deosebită pentru lupta împotriva fraudei în domeniul TVA în general și pentru consolidarea încrederii între autoritățile fiscale înainte de introducerea regimului definitiv de TVA.

Astfel, ultima modificare realizată prin **Regulamentul (UE) nr.1541/2018**¹³ al Consiliului, în vigoare de la 4 noiembrie 2018, a avut în vedere faptul că *pentru a combate fraudă în domeniul TVA este necesară adesea realizarea unei anchete administrative*, în special atunci când persoana impozabilă nu este stabilită în statul membru în care se datorează impozitul. Ca urmare, pentru a asigura punerea în aplicare corectă a regulilor privind TVA și pentru a evita dublarea efortului și sarcina administrativă a autorităților fiscale și a întreprinderilor, atunci când cel puțin 2 state membre consideră că este necesară o anchetă administrativă cu privire la sumele declarate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul lor, dar este impozabilă pe teritoriul lor, statul membru în care este stabilită persoana impozabilă ar trebui să desfășoare ancheta, cu excepția cazului în care statul membru respectiv este în măsură să furnizeze informațiile solicitate.

Statele membre care au solicitat ancheta trebuie să fie pregătite să asiste statul membru de stabilire, participând în mod activ la anchetă.

În acest sens, Regulamentul sus-menționat arată în preambul că, întrucât funcționarii din statele membre solicitante a anchetei administrative ar putea cunoaște mai bine faptele și circumstanțele cazului și în cazul în care statul membru solicitat nu a cerut funcționari din statele membre solicitante, funcționarii din aceste state trebuie să poată fi prezenți în timpul anchetei administrative în măsura în care condițiile prevăzute în dreptul național al statului membru solicitat pentru o astfel de prezență sunt îndeplinite. Cu această ocazie, funcționarii din statele membre solicitante trebuie să aibă acces la aceleași sedii și documente ca funcționarii statului membru solicitat prin intermediul acestora. În cazul în care legislația statului membru solicitat conține astfel de condiții pentru asigurarea prezenței, ar

¹² https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/2011-02-07_eurofisc_pressrelease_en.pdf

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32018R1541>

trebui ca statul membru solicitat să ia măsurile necesare pentru a îndeplini respectivele condiții.

De asemenea, același Regulament UE dă posibilitatea funcționarilor din statele membre solicitante, atunci când aceștia consideră că este necesar, să fie prezenți pentru consultări cu privire la ancheta din statul membru solicitat, împreună cu funcționarii din respectivul stat membru solicitat, după informarea prealabilă a acestora din urmă. Scopul acestei consultări este schimbul de opinii și informații cu privire la evoluția anchetei, precum și propunerea și discutarea acțiunilor posibile.

Regulamentul (UE) nr.1541/2018 are în vedere și faptul că transmiterea informațiilor către autoritățile competente din alte state membre fără o solicitare prealabilă în conformitate cu Regulamentul (UE) nr.904/2010 al Consiliului trebuie să fie cât mai simplă și mai eficace cu putință. Prin urmare, permite autorităților competente să transmită informații prin alte mijloace decât formularele tip, atunci când acestea consideră că alte mijloace sigure sunt mai adecvate și convin să le utilizeze sau atunci când informațiile au fost primite de la o țară terță.

Pentru că se abuzează adesea de scutirea de TVA a importurilor de bunuri prevăzute la articolul 143 din Directiva CE nr.112/2006 ("procedurile vamale 42 și 63"), iar bunurile sunt redirecționate către piața neagră fără a se achita TVA, este esențial ca funcționarii vamali să aibă acces la registrul cu numere de identificare în scopuri de TVA și la declarațiile recapitulative atunci când verifică îndeplinirea cerințelor pentru aplicarea scutirii.

Mai mult decât atât, informațiile colectate de autoritățile vamale în cadrul acestei proceduri ar trebui puse, de asemenea, la dispoziția autorităților competente din statul membru în care ar trebui să aibă loc achiziția intracomunitară ulterioară. De asemenea, pentru a combate fraudă care decurge din regimul TVA dual aplicabil autovehiculelor, funcționarii de legătură Eurofisc ar trebui să poată avea acces automat la datele privind înmatricularea vehiculelor care să le permită să identifice rapid persoana care a desfășurat tranzacții frauduloase, precum și locul unde au avut loc tranzacțiile respective.

Pentru a asigura o monitorizare eficace și eficientă a TVA aferentă tranzacțiilor transfrontaliere, **Regulamentul (UE) nr.904/2010** prevede prezența funcționarilor în birourile administrative din alte state membre și pe durata anchetelor administrative realizate în alte state membre. Pentru a consolida capacitatea autorităților fiscale de a verifica livrările transfrontaliere, **Regulamentul (UE) nr.1541/2018** al Consiliului permite efectuarea de anchete administrative în comun, care permit funcționarilor din două sau mai multe state membre să formeze o singură echipă și să participe în mod activ la o anchetă administrativă efectuată în comun.

De asemenea, au fost consolidate sarcinile și funcționarea Eurofisc. Funcționarii de legătură Eurofisc au acum posibilitatea de a accesa, de a face schimb, de a prelucra și de

a analiza rapid toate informațiile necesare și de a coordona orice acțiune ulterioară. Pentru consolidarea luptei împotriva fraudei în domeniul TVA la nivelul Uniunii, se permite coordonatorilor pentru domeniile de lucru ale Eurofisc să solicite informații specifice din partea Agenției Uniunii Europene pentru Cooperare în Materie de Aplicare a Legii (Europol) și a Oficiului European de Luptă Antifraudă (OLAF). Prin urmare, pentru a primi în schimb informații relevante deținute de Europol și de OLAF, coordonatorii pentru domeniile de lucru ale Eurofisc au posibilitatea de a transmite oricât de multe informații este necesar către Europol și OLAF.

2. SCHIMBUL DE INFORMAȚII ÎNTRE STATELE MEMBRE UE ÎN CADRUL COOPERĂRII ADMINISTRATIVE ÎN DOMENIUL TVA

1. Scopul schimbului de informații

Regulamentul UE nr.904/2010 stabilește că datele obținute în urma schimburilor de informații între statele membre pot fi utilizate pentru stabilirea bazei de impozitare sau pentru perceperea sau controlul administrativ al impozitelor în scopul stabilirii bazei de impozitare. De asemenea, informațiile pot fi utilizate pentru evaluarea altor prelevări, drepturi și taxe reglementate de Directiva UE 24/2010.¹⁴

Aceleași informații pot fi folosite în legătură cu procedurile judiciare care pot implica sancțiuni, inițiate ca urmare a încălcării legislației fiscale, fără a aduce atingere normelor generale și dispozițiilor legale care reglementează drepturile acuzaților și martorilor în cadrul acestor proceduri. Prin derogare de la scopul general, autoritatea competentă a statului membru care furnizează informațiile poate permite utilizarea acestora în alte scopuri în statul membru al autorității solicitante în cazul în care, în temeiul legislației statului membru al autorității solicitate, informațiile pot fi utilizate în scopuri similare. În cazul în care autoritatea solicitantă consideră că informațiile pe care le-a primit de la autoritatea solicitată ar putea fi utile autorității competente a unui stat membru terț, ea le poate transmite acesteia din urmă. Aceasta trebuie să informeze autoritatea solicitată în prealabil cu privire la aceasta.

Autoritatea solicitată poate prevedea ca transmiterea informațiilor către un terț să facă obiectul acordului său prealabil.

2. Condițiile care reglementează schimbul de informații

¹⁴ Directiva UE nr.24/2010 a Consiliului din 16 martie 2010 privind asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de impozite, taxe și alte măsuri, publicată în **JO L 84/31.03.2010**

Fiecare stat membru UE desemnează un birou central, ca punct de contact pentru cooperarea cu celelalte state membre și cu Comisia Europeană. Statele membre pot să desemneze departamente de legătură sau funcționari pentru schimburile directe de informații.

La **capitolul XV din Regulamentul (UE) nr.904/2010**¹⁵ sunt prevăzute condițiile care trebuie să guverneze schimbul de informații, și anume: informațiile comunicate sunt furnizate, în măsura posibilului, prin mijloace electronice; în cazurile în care solicitarea nu a fost transmisă complet prin sistemul electronic, autoritatea solicitată trebuie să confirme primirea solicitării prin mijloace electronice, fără întârziere și, în orice caz, nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la primire; în cazurile în care autoritatea a primit o solicitare sau o informație fără să fie destinatarul avut în vedere, aceasta trebuie să transmită expeditorului un mesaj prin mijloace electronice, fără întârziere și, în orice caz, nu mai târziu de 5 zile lucrătoare de la primire; cererile de asistență, inclusiv cererile de notificare, și documentele anexate pot fi redactate în orice limbă aleasă de comun acord de autoritatea solicitată și autoritatea solicitantă.¹⁶

Aceste cereri trebuie însoțite de o traducere în limba oficială sau în una dintre limbile oficiale ale statului membru în care autoritatea solicitată își are sediul doar în cazuri speciale, atunci când autoritatea solicitată prezintă un motiv pentru solicitarea unei astfel de traduceri; autoritatea solicitată dintr-un stat membru furnizează unei autorități solicitante din alt stat membru informații, cu două condiții: numărul și natura cererilor de informații înaintate de autoritatea solicitantă într-o anumită perioadă să nu implice o sarcină administrativă disproporționată asupra autorității solicitate; autoritatea solicitantă să fi epuizat sursele obișnuite de informații pe care le-ar fi putut utiliza în condițiile respective pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pericliteze realizarea obiectivului urmărit.

Regulamentul nu impune nicio obligație de a dispune efectuarea de anchete sau de a furniza informații cu privire la un anumit caz, dacă legislația sau practica administrativă a statului membru care ar trebui să furnizeze informațiile nu autorizează statul membru să efectueze aceste anchete sau să culeagă ori să utilizeze aceste informații în interesele proprii ale statului membru în cauză.

O altă noutate introdusă prin Regulamentul (UE) nr.1541/2018 este aceea că în cazul în care autoritățile competente din cel puțin două state membre consideră că este necesară o anchetă administrativă privind sumele declarate sau sumele care ar fi trebuit să fie declarate de o persoană impozabilă stabilită în statul membru al autorității solicitate în legătură cu livrări de bunuri sau prestări de servicii care sunt efectuate de persoana impozabilă în cauză și care sunt impozabile în statul membru al autorității solicitante și

¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:0018:RO:PDF>

¹⁶ POLITICI EUROPENE în Revista Finanțe publice și contabilitate - RFPC nr.5/2018 - http://discutii.mfin...l_nr_5_2018.pdf

Înaintează o cerere motivată comună care conține precizări sau dovezi privind riscul de evaziune sau fraudă în materie de TVA, autoritatea solicitată nu poate refuza efectuarea acelei anchete decât pentru motivele prevăzute la articolul 54 alineatul (1) litera (b) sau alineatele (2), (3) sau (4), respectiv: autoritatea solicitantă nu a epuizat sursele obișnuite de informații pe care le-ar fi putut utiliza în condițiile respective pentru a obține informațiile solicitate, fără a risca să pericliteze realizarea obiectivului urmărit; - legislația sau practica administrativă a statului membru care ar trebui să furnizeze informațiile nu autorizează statul membru să efectueze aceste anchete sau să culeagă ori să utilizeze aceste informații în interesele proprii ale statului membru în cauză; - statul membru solicitant nu este în măsură, din motive juridice, să furnizeze informații similare. Comisia este informată cu privire la motivele refuzului de către statul membru solicitat; - furnizarea de informații ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau a unui procedeu comercial ori a unor informații a căror divulgare ar fi contrară ordinii publice.

La cererea statului membru solicitat, la ancheta administrativă iau parte funcționari autorizați de autoritățile solicitante. O astfel de anchetă administrativă se efectuează în comun și se desfășoară sub coordonarea statului membru solicitat și în conformitate cu legislația acestuia. Funcționarii autorităților solicitante au acces la aceleași clădiri și documente ca funcționarii autorității solicitate și, în măsura în care acest lucru este permis de legislația statului membru solicitat în legătură cu funcționarii săi, au capacitatea să chestioneze persoane impozabile.

Competențele de inspecție ale funcționarilor autorităților solicitante trebuie exercitate exclusiv în scopul desfășurării anchetei administrative. În cazul în care statul membru solicitat nu a cerut funcționari din statele membre solicitante, funcționarii din oricare dintre statele membre solicitante trebuie să poată fi prezenți pe durata anchetei administrative, exercitând competențele prevăzute la articolul 28 alineatul (2) din Regulament, în măsura în care condițiile prevăzute în dreptul național al statului membru solicitat pentru o astfel de prezență sunt îndeplinite. Astfel că, funcționarii autorității solicitante nu pot exercita competențele de control conferite funcționarilor autorității solicitate. Cu toate acestea, ei pot avea acces în aceleași clădiri și la aceleași documente ca și aceștia din urmă, prin intermediul funcționarilor autorității solicitate și numai în scopul efectuării anchetei administrative. Însă, funcționarii din statele membre solicitante respective trebuie să poată fi prezenți pentru consultare. În cazul în care funcționari din statele membre solicitante trebuie să participe sau trebuie să fie prezenți, ancheta administrativă se efectuează numai după ce această participare sau prezență în scopul anchetei administrative a fost asigurată.¹⁷

¹⁷ POLITICI EUROPENE în Revista Finanțe publice și contabilitate - RFPC nr.5/2018 - <http://discutii.mfin...l nr 5 2018.pdf>

Regulamentul UE nr.1541/2018 prevede expres la articolul 10 cu privire la termenul de furnizare a informațiilor, respectiv că autoritatea solicitată furnizează informațiile în cel mai scurt timp posibil și în termen de trei luni de la data primirii cererii. Cu toate acestea, în cazul în care autoritatea solicitată deține deja informațiile cerute, termenul se reduce la o perioadă de maximum o lună.

În anumite cazuri, care aparțin unor categorii speciale, autoritățile solicitate și solicitante pot conveni asupra unor termene diferite. În cazul în care autoritatea solicitată nu este în măsură să răspundă la cerere în termenul stabilit, aceasta este obligată să informeze de îndată în scris autoritatea solicitantă cu privire la motivele nerespectării termenului și cu privire la data la care consideră că ar fi în măsură să ofere un răspuns.

Schimbul de informații fără cerere prealabilă

În vederea combaterii fraudei în mod eficient, a fost necesar să se prevadă la nivelul Uniunii un schimb de informații fără solicitare prealabilă, specificându-se în cadrul Regulamentului categoriile pentru care este necesară stabilirea unui schimb automat. Astfel, Regulamentul prevede că autoritatea competentă a fiecărui stat membru transmite autorității competente a oricărui alt stat membru în cauză, fără cerere prealabilă, orice informații care ar putea ajuta la efectuarea unei determinări corecte a TVA, la controlul aplicării corecte a TVA, mai ales în cazul tranzacțiilor intracomunitare, și la combaterea fraudei în domeniul TVA, în următoarele cazuri:

1. *când se consideră că impozitarea are loc în statul membru de destinație, iar informațiile furnizate de statul membru de origine sunt necesare pentru eficacitatea sistemului de control al statului membru de destinație;*

2. *când un stat membru are motive să creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislației referitoare la TVA în celălalt stat membru;*

3. *când există un risc de pierderi fiscale în celălalt stat membru. Schimbul de informații fără cerere prealabilă se face fie automat, în conformitate cu articolul 14 din Regulament, fie spontan, în conformitate cu articolul 15.*

Pentru a ajuta statele membre să-și îmbunătățească schimburile de informații, au fost elaborate și introduse formulare electronice noi, iar Comisia speră că ele vor ajuta administrațiile fiscale să prelucreză solicitările într-un timp mai scurt. În plus, posibilitatea nou introdusă ca autoritățile competente ale statelor membre să acceseze automat anumite tipuri de informații disponibile în bazele de date ale altor state membre ar trebui să reducă substanțial numărul solicitărilor de informații “standard”, să faciliteze și să accelereze cooperarea administrativă, obținând astfel timp și resurse pentru cercetări mai amănunțite necesare pentru solicitările mai complexe.

EUROFISC

*Eurofisc a fost reglementat de **Regulamentul (UE) nr.904/2010**, la **articolul 33**, care prevede înființarea unei entități denumite "Eurofisc", ca fiind o rețea pentru schimburi rapide, prelucrare și analiză de informații specifice privind fraudă transfrontalieră între statele membre și pentru coordonarea oricărei acțiuni ulterioare.*

Astfel că, rețeaua Eurofisc este un mecanism de cooperare rapidă creat pentru a combate schemele noi de fraudare și pe cele la scară largă. Prin **Regulamentul (UE) nr.1541/2018** au fost consolidate sarcinile și funcționarea Eurofisc, funcționarilor de legătură Eurofisc reglementându-li-se posibilitatea de a accesa, de a face schimb, de a prelucra și de a analiza rapid toate informațiile necesare și de a coordona orice acțiune ulterioară.¹⁸

În cadrul Eurofisc, statele membre UE desfășoară următoarele acțiuni:

- *institue un mecanism multilateral de avertizare timpurie pentru combaterea fraudei în domeniul TVA;*
- *realizează și coordonează schimbul rapid și multilateral și prelucrarea și analiza în comun de informații specifice privind fraudă transfrontalieră în domeniile în care operează Eurofisc;*
- *coordonează activitatea funcționarilor de legătură Eurofisc din statele membre participante, în ceea ce privește acționarea pe baza avertizărilor și informațiilor primite;*
- *coordonează anchetele administrative ale statelor membre participante în legătură cu fraude identificate de funcționarii de legătură Eurofisc fără competența de a solicita statelor membre să desfășoare anchete administrative.*

Statele membre UE participă în cadrul domeniilor de lucru ale Eurofisc pe care le aleg și pot decide să își înceteze participarea la acestea. Regulamentul prevede că statele membre care au ales să participe în cadrul unui domeniu de lucru al Eurofisc vor participa în mod activ la schimbul multilateral și la prelucrarea și analiza în comun de informații specifice privind fraudă transfrontalieră între toate statele membre participante și la coordonarea oricărei acțiuni ulterioare.

Autoritățile competente ale fiecărui stat membru trebuie să desemneze cel puțin un funcționar de legătură Eurofisc, care răspunde doar în fața administrațiilor naționale proprii. Funcționarii de legătură ai statelor membre au următoarele atribuții: "convin asupra stabilirii și încetării domeniilor de lucru Eurofisc; "examinează orice aspect legat de funcționarea operațională a Eurofisc; "evaluează, cel puțin o dată pe an, eficacitatea și eficiența activităților Eurofisc; "aprobă raportul anual privind activitățile tuturor domeniilor de lucru Comitetului permanent pentru cooperare administrativă. Funcționarii de legătură ai statelor

¹⁸ POLITICI EUROPENE în Revista Finanțe publice și contabilitate - RFPC nr.5/2018 - http://discutii.mfin...l_nr_5_2018.pdf

membre desemnează un președinte Eurofisc și un coordonator pentru domeniul de lucru al Eurofisc dintre funcționarii de legătură Eurofisc, pentru o perioadă de timp limitată.

4. ROLUL PARCHETULUI EUROPEAN ÎN COMBATerea FRAUDEI ÎN DOMENIUL TVA

Directiva (UE) nr.1371/2017 are ca scop stabilirea instrumentelor de combatere a fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii Europene prin reglementări de drept penal. Aceasta prevede norme minime privind definirea infracțiunilor ce aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene, precum și *sanctiunile*, respectiv *termenele de prescripție*¹⁹.

Situațiile reglementate de Directiva (UE) nr.1371/2017 definesc competența materială a procurorului european. Aceasta se va concretiza în investigarea și urmărirea penală a fraudelor în materie de TVA săvârșite pe teritoriul a cel puțin două state membre UE, cu condiția ca prejudiciul total să depășească 10 milioane de euro.

Combaterea fraudei fiscale (a evaziunii fiscale în sensul legislației române)²⁰ la nivel european și coborând spre legislația națională se bazează pe 3 acte normative principale: **Convenția privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene**, din anul 1995, denumită în continuare *Convenția sau Convenția PIF*; **Legea nr.78/2000 pentru prevenirea, descoperirea și sancționarea faptelor de corupție** și **Directiva (UE) nr.2017/1371** privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii prin mijloace de drept penal.²¹

Prin Directiva PIF, legiuitorul european a înțeles să introducă și aspecte privitoare la termenele de prescripție, prin art. 12. Acest fapt este necesar de semnalizat prin prisma faptului că, anterior, Convenția PIF nu prevedea noțiuni legate de prescriptibilitatea fraudei la TVA. Ori, având în vedere clasică fraudă de tip „carusel” ce implică un șir de societăți „paravan” ce desfășoară activități pe teritoriul mai multor state membre, cu un număr generos de participanți la comiterea actului infracțional, devine sesizabil faptul că măsurile investigative vor necesita, de asemenea, o perioadă îndelungată. Dificultatea anchetelor este justificată de necesitățile cooperării judiciare internaționale, la care pot fi amintite expertizele contabile necesare, audieri, confruntări.

Sub aceste aspecte devin incidente și prevederile art.47 CDFUE și ale art.6 paragraful 1 din CEDO, privitoare la necesitatea îndeplinirii exigențelor corespunzătoare

¹⁹ https://www.juridice.ro/559963/implicatiile-parchetului-european-prin-prisma-directivei-ue-nr-2017-1371-parte-a-ii-a-aplicarea-directivei-ue-nr-2017-1371-prin-intermediul-eppo.html#_edn1

²⁰ <https://www.juridice.ro/680403/frauda-in-materia-tva-conturarea-unor-elemente-obiective-care-permit-dovedirea-vinovatiei.html>

²¹ https://www.juridice.ro/559963/implicatiile-parchetului-european-prin-prisma-directivei-ue-nr-2017-1371-parte-a-ii-a-aplicarea-directivei-ue-nr-2017-1371-prin-intermediul-eppo.html#_edn2

unui termen rezonabil pe care trebuie să îl aibă procesul. Sub aspectul celor amintite, reglementarea termenelor de prescripție aduce un plus de claritate în anchetele privitoare la fraudele fiscale în materie de TVA²².

Determinarea competenței materiale a Parchetului European (EPPO) prin dispozițiile Directivei UE nr.1371/2017 ce reglementează fraudă la TVA

Dificultățile întâmpinate de state în privința combaterii fraudei la TVA, precum și interesul ridicat al Uniunii Europene de a-și reduce pierderile cauzate din erodarea veniturilor din TVA au avut ca și consecință asumarea de către Uniune a anchetelor privitoare la fraudă la TVA, în limita competențelor stabilite.

*Caracterul de noutate adus de Directiva PIF (Directiva nr.1371/2017) prin incriminarea fraudei la TVA și totodată stabilirea competenței materiale a EPPO este dat de prevederile din cuprinsul **art.3 alin. (2) lit. d)**.*

Astfel, în vederea stabilirii competențelor de anchetă în privința infracțiunilor ce aduc atingere intereselor Uniunii Europene Directiva PIF a stabilit un regim de competențe partajate între organismele Uniunii și instituțiile statelor membre.

Prevederile de referință sunt art.11 alin.(1) și art.15 alin.(1) din Directivă. În primul caz se stabilește că statele membre trebuie să ia măsurile necesare pentru a-și stabili competența în privința infracțiunilor ce aduc atingere intereselor financiare ale Uniunii Europene, în timp ce în al doilea caz se reglementează competența Eurojust, EPPO și a Comisiei de a coopera, în limitele competențelor lor, în vederea protejării intereselor financiare ale Uniunii.

Delimitarea dintre cele 2 *sfere de competență* se face în principal prin **art.2 alin.(2) din Directivă și art.22 alin.(1) din Regulamentul nr.904/2010** de fundamentare a Parchetului European. Cele două prevederi au o abordare similară, în sine stabilind competența Parchetului European în cazul fraudei la TVA dacă *acțiunile sau inacțiunile intenționate definite în dispoziția respectivă sunt legate de teritoriul a două sau mai multe state membre și implică un prejudiciu total de cel puțin 10 milioane EUR*.

Per a contrario, există 3 cazuri de necompetență: dacă fapta constând în fraudă la TVA se desfășoară pe teritoriul unui singur stat membru ori pe teritoriul unui stat membru și a unuia sau mai multor state care nu sunt membre ale Uniunii, indiferent de prejudiciu, ori se comite pe teritoriul a două sau mai multe state membre și prejudiciul este mai mic de 10 milioane de EUR, competența va fi a parchetelor naționale. De asemenea, *EPPO nu este competent pentru infracțiuni privind impozitele naționale directe, inclusiv infracțiuni legate în mod indisolubil de acestea*.

²² https://www.juridice.ro/559963/implicatiile-parchetului-european-prin-prisma-directivei-ue-nr-2017-1371-parte-a-ii-a-aplicarea-directivei-ue-nr-2017-1371-prin-intermediul-eppo.html#_edn8

Obiectul juridic al infracțiunii prevăzute la art.3 alin.(2) lit.d) din Directiva PIF este reprezentat de acele relații sociale privitoare la protejarea intereselor financiare ale Uniunii, inclusiv cele privind corecta colectare a resurselor bugetare privind TVA.

Infracțiunea nu are obiect material. Asemenea infracțiunilor prevăzute la art.18¹ – 18³ din Legea nr.78/2000, sumele reprezentând TVA fraudată constituie produsul infracțiunii, deoarece valoarea socială protejată nu este materializată în suma efectiv datorată, ci în corecta colectare a sumelor datorate la bugetul Uniunii.

Subiect activ al infracțiunii este persoana ce are calitatea de contribuabil înregistrat în scop de TVA conform art.316 din Codul fiscal. Considerăm că sunt posibile toate formele de participare.

Subiectul pasiv este în toate cazurile Uniunea Europeană, prin afectarea bugetul general, indiferent dacă este administrat de aceasta ori în numele ei.

Latura obiectivă. Elementul material al infracțiunii constă într-o faptă comisivă corespunzătoare prevederilor de la art.3 alin.(2) lit. d) punctul (i) și (iii), ori într-o faptă omisivă corespunzătoare prevederilor de la art.3 alin.(2) lit. d) punctul (ii). Pentru analiza formelor de comitere facem trimitere la analiza prevederilor art. 18¹ din Legea nr.78/2000, infracțiunea din Directivă fiind doar o variantă aplicată pe TVA a reglementării din norma națională la care am făcut trimitere.

Urmarea imediată constă în diminuarea în mod ilegal bugetului Uniunii. Sub acest aspect infracțiunea este una de rezultat. Raportul de cauzalitate este necesar să existe.

Sub aspectul *laturii subiective* infracțiunea privind fraudă la TVA se poate comite atât cu intenție directă, cât și cu intenție indirectă. Actele de pregătire sunt posibile în toate cazurile. Tentativa se pedepsește conform art. 5 alin. (2) din Directiva PIF.

Consumarea infracțiunilor are loc în momentul în care se produce rezultatul urmărit de făptuitor – fraudarea bugetului general al UE sau bugetele administrate de aceasta ori în numele ei. Infracțiunile se pot prelungi în timp, fiind susceptibile de formă continuată.

5. CONCLUZII

Prin prezentarea principalelor prevederi ale **Regulamentului UE nr.904/2010**²³, așa cum a fost modificat și completat până în prezent, precum și a **Regulamentului UE**

²³<https://www.juridice.ro/614204/modificarea-regulamentelor-ue-nr-904-2010-si-ue-2017-2454-ref-masurile-de-consolidare-a-cooperarii-administrative-in-domeniul-tva-2.html>

nr.1541/2018²⁴, au fost evidențiate evoluțiile reglementărilor europene în materia cooperării administrative și combaterii fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată și contribuția acestora la eficientizarea luptei pentru combaterea acestui flagel.²⁵

Cooperarea administrativă în domeniul TVA între statele UE reprezintă un mecanism eficient în combaterea evaziunii și fraudei fiscale și totodată poate constitui un alt mijloc de a suplimenta semnificativ veniturile la bugetul de stat.²⁶ În contextul globalizării și dezvoltării societăților multinaționale, prin simplificarea și raționalizarea procedurilor utilizate în cadrul cooperării administrative în domeniul TVA și implicit prin introducerea schimbului de informații fără cerere prealabilă cu cele două forme ale sale, automat și spontan, precum și prin înlesnirea participării active a funcționarilor dintr-un stat membru la anchetele administrative pe teritoriul altui stat membru, s-au creat la nivelul Uniunii Europene instrumentele necesare pentru combaterea fraudei și evaziunii fiscale.

Astfel că, prin noile măsuri dispuse prin **Regulamentul UE 1541/2018**, în ideea promovării cooperării internaționale în materie fiscală, autoritățile fiscale ale statelor membre sunt obligate și în același timp au dreptul să facă schimb de informații fiscale, cu scopul de a combate evaziunea fiscală.

În acest sens, cooperarea administrativă în domeniul TVA a fost îmbunătățită în sensul creării unui echilibru mai bun între interesele și responsabilitățile autorităților solicitante și ale celor solicitate. Astfel, drepturile autorităților solicitate sunt mai bine luate în considerare, fără însă a submina capacitatea autorităților solicitante de a iniția anchete administrative. De asemenea, au fost simplificate modalitățile de care dispun statele membre UE pentru a trata datoriile fiscale în materie de TVA.

BIBLIOGRAFIE

Resurse Internet:

http://www.antifrauda.gov.ro/new/wp-content/uploads/2015/01/pif_report_2018_ro.pdf

²⁴În *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, seria L 259/1 din 16 octombrie 2018 a fost publicat *Regulamentul (UE) 2018/1541 al Consiliului din 2 octombrie 2018 de modificare a Regulamentelor (UE) nr. 904/2010 și (UE) 2017/2454 în ceea ce privește măsurile de consolidare a cooperării administrative în domeniul taxei pe valoarea adăugată*.

²⁵ https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/resurse/revista/articol_nr_5_2018.pdf

²⁶ Stana, G., B. – Cooperarea administrativă în domeniul tva și efectele acesteia în combaterea fraudei fiscale, publicație online, 15.01.2015, <https://www.cabinetexpert.ro/2015-01-14/cooperarea-administrativa-in-domeniul-tva-si-efectele-acesteia-in-combaterea-fraudei-fiscale.html>

https://ec.europa.eu/romania/news/20191108_sistemul_tva_ue_mai_bine echipat_ro

<https://infotva.manager.ro/articole/infotva/analiza-frauda-masiva-de-tva-la-nivelul-ue-costarile-pana-la-60-de-miliarde-de-euro-anual-20372.html>

<https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/tax/articles/reguli-noi-de-tva-in-ue-schimbare-drastica-de-sistem-exemple-si-potential-impact-pentru-companii.html>

<https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/fraud-in-cohesion-6-2019/ro/index.html>

<https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tva-tendinte-curente-si-viitoare-in-legislatia-fiscala-europeana-in-comertul-electronic-e-commerce-a6147/>

<https://blog.pwc.ro/2020/02/03/post-brexit-implicatii-si-recomandari-pentru-operatorii-economici-cetatenii-romani-si-britanici/>

http://www.cdep.ro/afaceri_europene/CE/2018/COM_2018_821_RO_ACTE_f.docx

<https://www.juridice.ro/682738/tratamentul-de-tva-aferent-tranzactiilor-intracomunitare-cu-bunuri-in-contextul-remediilor-rapide-aplicabile-din-2020.html>

<https://www.juridice.ro/674688/in-directiva-privind-sistemul-comun-al-tva-au-fost-introduse-noi-cerinte-pentru-prestatorii-de-servicii-de-plata.html>

<https://www.juridice.ro/673478/consiliul-ue-a-adoptat-norme-simplificate-in-materie-de-tva-aplicabile-intreprinderilor-mici.html>

<https://www.juridice.ro/654530/romania-ramane-fruntasa-in-ue-la-neincasarea-tva-pentru-al-5-lea-an-consecutiv-alte-state-au-gasit-remedii-rapide.html>

<https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/tva-tendinte-curente-si-viitoare-in-legislatia-fiscala-europeana-in-comertul-electronic-e-commerce-a6147/>

<https://www.juridice.ro/583490/masuri-finale-ref-crearea-unui-sistem-tva-rezistent-in-fata-fraudei-i-propunere.html>

<https://www.juridice.ro/641242/sondaj-pwc-masurile-de-combatere-a-fraudei-de-tva-afecteaza-mai-mult-companiile-de-buna-credinta-decat-pe-cele-frauduloase.html>

<https://dezbateri.juridice.ro/11372/fraudarea-tva-intre-parchetul-national-si-parchetul-european>