ISSN: 2248-1079

Anuarul Universităţii „Petre Andrei" din Iaşi Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice

Year-Book of „Petre Andrei" University from Iasi
Fascicle: Law, Economic Science, Political Sciences

2016, Tomul 18, Decembrie, pp. 19-31

THE EUROPEAN CHARACTER OF THE VALUE ADDED TAX [CARACTERUL EUROPEAN AL TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ]

Roxana-Elena LAZĂR & Vlad-Nicolae NEDELCU

Covered in:

CEEOL, Index Copernicus,
Ideas RePEc, Econpapers, SocioNet

©2016 The Authors. Published by LUMEN Publishing House.
Selection and peer review under the responsibility of „Petre Andrei" University from Iasi.

How to cite: Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

The European Character of the Value Added Tax

[Caracterul european al Taxei pe Valoare Adăugată]

Roxana-Elena LAZĂR[1]
Vlad-Nicolae NEDELCU[2]

Abstract

Value added tax is clearly an European element in our tax law. Romania's accession to U.E. required substantial changes to the national tax legislation in order to harmonize it with European regulations in this area. Many existing regulations have required a real „facelift". The national Parliament introduced new regulations to support the development and harmonization of national legislation V.A.T. because existing legislation had more the character of a national legislation. V.A.T. is the main indirect tax in most states that regulate it. It is an important element of fiscal policy, with a key role in supporting structural reforms designed to lead to an actual and optimal functioning of a market economy. V.A.T., as part of its overall policy to taxes, is used to move the tax burden from producer to consumer; from this point of view, theis tax is an incentive for fiscal policy of a state. Deductibility of V.A.T. confers this duty modernity, by stimulating investment. Over time, we noticed in Romania too much inconsistency in setting V.A.T., many legislative changes in this field, issues that have only weaken public confidence in the V.A.T.

Keywords:

value added tax, deductibility, bussines

[1] Conferenţiar universitar doctor, Facultatea de Drept, Universitatea „Petre Andrei" din Iasi, *E-mail*: rxn_ele@yahoo.com.
[2] Asistent universitar doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Petre Andrei" din Iasi, *E-mail:* is88vld@yahoo.com.

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

Introducere

Prin Tratatul de aderare la U.E. România s-a obligat să adopte *acquis*-ul comunitar în materie de T.V.A. şi, totodată, deciziile Curţii Europene de Justiţie. Interpretările date de instanţa europeană trebuie avute în vedere în asigurarea unei uniforme şi corecte interpretări a legii, cât şi în elaborarea legislaţiei fiscale.

Practic, ideea de Uniune Europeană şi cea de taxă pe valoare adăugată sunt strâns legate şi, coincidenţă sau nu, ambele au aproape aceeaşi vechime, realizându-se în jurul anilor 1950.

Folosit pe toate continentele, T.V.A.-ul este, practic, o veritabilă „Mata Hari a impozitării la nivel mondial"[3].

1. Evoluţia reglementării taxei pe valoare adăugată în Uniunea Europeană

La nivelul U.E., statele membre au adoptat un sistem armonizat, respectând prevederile Directivelor I şi II ale Comisiei Europene, din 11 aprilie 1967.

Prin prima directivă privind T.V.A. din 1967, statele membre şi-au înlocuit impozitele indirecte printr-un sistem comun de taxe pe valoarea adăugată cu deducere în amonte. Este vorba despre Directiva 67/227/CEE a Consiliului.

A doua directivă privind T.V.A. (Directiva 67/228/CEE) a stabilit structura şi modalităţile de aplicare, lăsând totuşi un spaţiu de manevră destul de mare. Ambele directive au intrat în vigoare în anul 1970.

Decizia Consiliului din 21 aprilie 1970 privind înlocuirea contribuţiilor financiare ale statelor membre în Comunităţile europene cu resurse proprii ale Comunităţilor stipulează că bugetul Comunităţilor va fi finanţat în totalitate de Comunităţile europene independent de alte venituri[4]. Amintim în acest context faptul că, în prezent, bugetul U.E. este alcătuit din taxe vamale şi taxe agricole (12%), T.V.A. (11%) şi resursa bazată pe PIB (76%). Remarcăm faptul că T.V.A. are un rol foarte important în constituirea bugetului U.E.

Odată realizată piaţa unică, bazată pe cele patru libertăţi de mişcare - persoane, bunuri, capitaluri şi servicii - statele membre trebuiau să se

[3] Alan Tait, *Value Added Tax: International Practice and Problems,* Editura Fondului Monetar Internaţional, 1998, p. 4.

[4] Parlamentul European, *Progresele realizate până la actul unic european*, disponibil la http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_1.1.2.pdf (accesat la 15.05.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

asigure că propriile sisteme vizând T.V.A. nu discriminează între originea bunurilor şi serviciilor provenind din alte state membre U.E.

Deşi există diferenţe între cotele de T.V.A. aplicabile în diferitele state U.E., s-a cristalizat un numitor comun pentru toate sistemele T.V.A. din statele membre U.E., iar acest numitor comun îl reprezintă Directiva a VI-a a Comisiei Europene. Obiectivul principal al celei de-a şasea Directive privind T.V.A. a constat deci în introducerea în fiecare stat membru a unei „baze T.V.A." în mare parte identică.

În 1985, Comisia a publicat „Cartea albă privind piaţa unică", a cărei parte a III-a a vizat înlăturarea barierelor fiscale. Nevoia de acţiune în domeniul T.V.A. a fost determinată de „principiul destinaţiei" aplicat tranzacţiilor dintre statele membre. T.V.A.-ul şi taxele de consum se aplicau în ţara consumatorului final, aşa că toate veniturile ajungeau în trezoreria ţării respective. Această metodă necesita controale fizice la frontiere. În momentul în care bunurile comercializate părăseau o ţară, acestora le erau „eliminate impozitele" (se aplică o rată zero) fiind „reimpozitate" în momentul importării. Era necesară o documentaţie voluminoasă pentru bunurile aflate în tranzit. Potrivit raportului Cecchini, controalele la frontiere au provocat costuri de aproximativ 8 miliarde EUR sau 2% din cifra de afaceri a comercianţilor.

Prin Directiva 2006/112/CE se vizează armonizarea regulamentelor privind T.V.A. în jurul a două intervale de rate de impozitare. Această schimbare de sistem este necesară pentru piaţa internă, trecerea de la impozitarea tranzitorie în ţara de destinaţie la impozitarea în ţara de origine.

Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[5] se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deşi serviciul a fost prestat, se dovedeşte că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceştia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe şi de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiţia dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos şi să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de

[5] Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&from=RO (accesat la 01.04.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

autorităţile fiscale, că persoana impozabilă ştia sau ar fi trebuit să ştie că operaţiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanţei de trimitere să verifice. Atunci când instanţele naţionale au obligaţia sau posibilitatea să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept naţional, acestea trebuie să o facă în temeiul unei norme obligatorii de drept al Uniunii, precum cea care impune autorităţilor şi instanţelor naţionale să refuze acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă se stabileşte, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Revine acestor instanţe, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării acestui drept de deducere, sarcina să interpreteze dreptul naţional, în măsura posibilului, în lumina textului şi a finalităţii Directivei 2006/112, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ele să facă tot ce ţine de competenţa lor, luând în considerare ansamblul dispoziţiilor de drept intern şi aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea. Directiva 2006/112, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să ţină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea taxei pe valoarea adăugată şi controlarea aplicării taxei pe valoarea adăugată de către autorităţile fiscale, nu se opune ca statul membru în cauză să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privinţă ansamblul normelor naţionale de contabilitate conforme standardelor internaţionale de contabilitate, cu condiţia ca măsurile adoptate în acest sens să nu depăşească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării în mod corect a taxei şi prevenirea evaziunii. În această privinţă, Directiva 2006/112 se opune unei dispoziţii naţionale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea veniturilor obţinute din prestarea respectivă[6].

Au urmat Directiva 2008/8/CE privind locul de prestare a serviciilor[7] şi Directiva 2008/9/CE privind rambursările de T.V.A.[8]

[6] Hotărârea Curţii de Justiţie a U.E. în cauza C-18/13, Maks Pen Eood, disponibilă la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62013CJ0018:RO:HTML (accesat la 29.08.2016).

[7] Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce priveşte locul de prestare a serviciilor, disponibilă la http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32008L0008 (accesat la 22.04.2015).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

Aceste directive prevăd că taxa pe valoare adăugată pe serviciile prestate între întreprinderi va fi impozitată în principiu în ţara în care se prestează serviciul. De asemenea, se accelerează plata T.V.A. şi se introduce un număr unic de identificare T.V.A.

În 2010 Comisia a publicat „Cartea Verde privind viitorul taxei pe valoarea adăugată" (COM(2010) 695)[9], urmată de Comunicarea (COM(2011) 851). Scopul acesteia este punerea în discuţie a sistemului TVA existent, precum şi posibile măsuri de îmbunătăţire a coerenţei acestuia cu piaţa internă şi a performanţelor acestuia în calitate de sursă de venituri, în condiţiile reducerii concomitente a costurilor pentru asigurarea conformităţii. Pe lângă aceasta, Comisia publică periodic studii privind diferite aspecte ale taxei pe valoarea adăugată.

Sistemul comun al T.V.A. se aplică producerii şi distribuţiei de produse şi prestării de servicii destinate consumului, cumpărate şi vândute în Uniunea Europeană. Pentru a garanta neutralitatea fiscală, plătitorii de T.V.A. pot să deducă din contul lor de T.V.A. valoarea T.V.A.-ului pe care au achitat-o altor plătitori de T.V.A. În ultimă instanţă T.V.A.-ul este plătit de consumatorul final sub forma unui supliment reprezentând un procent din preţul final.

Tot în anul 2010, dar cu aplicare din anul 2012, a fost adoptat Regulamentul U.E. nr. 904/2010 al Consiliului Uniunii Europene[10], cu privire la cooperarea administrativă şi combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoare adăugată. Acesta a abrogat expres prevederile Regulamentului C.E. nr. 1798/2003.

Acest regulament stabileşte normele, dar şi procedurile pentru cooperarea şi, totodată, pentru schimburile de informaţii între autorităţile competente din statele membre ale Uniunii Europene, care sunt responsabile pentru aplicarea taxei pe valoarea adăugată, pentru:

- stabilirea corectă a T.V.A.;

---

[8] Directiva 2008/9/CE privind rambursările de T.V.A., disponibil la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:ro:PDF (accesat la 8.04.2015).

[9] Cartea Verde privind viitorul taxei pe valoarea adăugată, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF (accesat la 08.07.2016).

[10] Regulamentul U.E. nr. 904/2010 al Consiliului Uniunii Europene cu privire la cooperarea administrativă şi combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoare adăugată, disponibil la http://lege5.ro/Gratuit/gi4dgojwgi/regulamentul-nr-904-2010-privind-cooperarea-administrativa-si-combaterea-fraudei-in-domeniul-taxei-pe-valoarea-adaugata-reformare (accesat la 05.06.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

- controlul aplicării corecte a T.V.A.;
- combaterea fraudei în domeniul T.V.A.;
- protejarea veniturilor din T.V.A.

Fiecare stat membru U.E. desemnează un birou central, ca punct de contact pentru cooperarea cu celelalte state membre U.E. şi cu Comisia Europeană. Statele membre U.E. pot să desemneze departamente de legătură sau funcţionari pentru schimburile directe de informaţii. Departamentele de legătură şi funcţionarii respectivi informează biroul central de legătură cu privire la toate solicitările de asistenţă sau la toate răspunsurile la o astfel de solicitare, pe care acestea le formulează sau le primesc. Dacă o solicitare primită necesită o acţiune în afara zonei lor teritoriale sau operaţionale, ea este transferată biroului central de legătură.

Autoritatea solicitantă trimite autorităţii solicitate toate cererile de informaţii şi de anchete administrative, utilizând un formular standard. Autoritatea solicitată furnizează informaţiile fără întârziere şi nu mai târziu de trei luni de la data primirii cererii. Dacă autoritatea solicitată deţine informaţiile cerute, ea le transmite în termen de o lună de la data primirii cererii.

În lipsa unei cereri prealabile, autorităţile competente îşi comunică în mod automat anumite categorii de informaţii prin intermediul formularului standard, în următoarele cazuri:

- atunci când informaţiile furnizate de statul membru U.E. de origine sunt indispensabile sistemului de control din statul U.E. de destinaţie unde va avea loc impozitarea;
- atunci când există motive să se creadă că s-a comis sau că este posibil să se fi comis o încălcare a legislaţiei referitoare la T.V.A. în statul U.E. de destinaţie;
- atunci când există un risc de pierderi fiscale în statul U.E. de destinaţie.

Autorităţile competente ar trebui să comunice prin schimb spontan toate informaţiile necesare care nu au fost comunicate în baza schimbului automat. Ele pot cere, totodată, transmiterea unui feedback în legătură cu informaţiile schimbate la autoritatea solicitată.

Dacă informaţiile primite ar putea fi utile autorităţii competente dintr-un stat terţ, autoritatea solicitantă le poate transfera, cu condiţia informării în prealabil a autorităţii solicitate sau, dacă este cazul, a obţinerii autorizării din partea autorităţii solicitate.

Schimbul de informaţii se va realiza pe cale electronică.

Prin excepţie, în cazuri bine justificate, furnizarea de informaţii poate fi refuzată dacă:

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

- numărul şi natura cererilor de informaţii înaintate de către autoritatea solicitantă într-o anumită perioadă implică o sarcină administrativă disproporţionată;
- autoritatea solicitantă nu a epuizat sursele obişnuite de informaţii;
- legislaţia şi procedurile statului membru U.E. solicitat nu permit efectuarea unei anchete sau colectarea ori utilizarea informaţiilor;
- din motive juridice, statul membru U.E. solicitant nu poate furniza informaţii similare;
- furnizarea de informaţii ar conduce la divulgarea unui secret comercial, industrial sau profesional sau ar fi contrară ordinii publice.

În vederea schimbului de informaţii şi prin acordul dintre autoritatea solicitantă şi autoritatea solicitată, funcţionarii autorizaţi de către autoritatea solicitantă pot fi prezenţi în birourile autorităţii solicitate şi pot avea acces la copii ale documentelor care conţin informaţiile solicitate. De asemenea, aceşti funcţionari pot participa la anchetele administrative desfăşurate în statul membru U.E. solicitat; totuşi, ei nu pot exercita competenţele de control conferite funcţionarilor autorităţii solicitate.

De asemenea, mai multe state membre U.E. pot decide efectuarea de controale simultane, dacă această metodă se dovedeşte a fi mai eficientă decât controalele realizate de un singur stat membru U.E.

Regulamentul prevede dispoziţii specifice privind regimul special prevăzut pentru persoanele impozabile nestabilite care furnizează servicii electronice persoanelor neimpozabile.

Fiecare stat membru U.E. păstrează următoarele informaţii actualizate într-un sistem electronic, pe o durată minimă de cinci ani de la sfârşitul primului an calendaristic în care se acordă accesul la informaţii, prin mijloace automatizate, celorlalte state membre U.E.:

- informaţiile furnizate în declaraţiile recapitulative transmise de persoanele impozabile identificate în scopuri de T.V.A.;
- datele privind persoanele cărora statul membru U.E. le-a atribuit un număr de identificare în scopuri de T.V.A.;
- datele privind numerele de identificare în scopuri de T.V.A. care nu mai sunt valabile;
- informaţiile privind persoanele impozabile nestabilite.

Acest regulament instituie o reţea de schimb rapid de informaţii specifice între ţările U.E. (Eurofisc) în vederea ameliorării cooperării multilaterale pentru combaterea fraudei în domeniul T.V.A. În acest

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

context, statele membre U.E. vor institui un mecanism multilateral de alertă precoce şi vor coordona activităţile funcţionarilor naţionali ai Eurofisc, care reacţionează la fiecare alertă primită.

În afara unor cazuri excepţionale, autoritatea competentă dintr-un stat membru U.E. transmite cererile de rambursare a T.V.A. pe care le primeşte de la persoanele impozabile stabilite într-un alt stat membru U.E. către autorităţile competente din statele membre U.E. vizate în vederea rambursării. Acest transfer se realizează pe cale electronică în termen de 15 zile de la primirea cererii. Autorităţile din statele membre U.E. de rambursare informează, pe cale electronică, autorităţile din alte ţări U.E. dacă acestea solicită informaţii electronice codificate suplimentare privind solicitanţii şi serviciile pe care aceştia le furnizează sau dacă ele cer solicitanţilor furnizarea unei descrieri a activităţilor lor, prin intermediul codurilor armonizate.

În măsura în care acordurile de asistenţă încheiate cu statele terţe permit, autoritatea competentă dintr-un stat membru U.E. poate transmite informaţiile, pe care le-a primit de la acest stat, ţărilor U.E. care depun o cerere în acest sens şi oricărui alt stat membru U.E. pentru care acestea ar putea prezenta un interes. Autorităţile competente din statele membre U.E. pot transmite statelor terţe informaţii, în următoarele condiţii:

- statul membru U.E. în care informaţiile îşi au originea îşi dă acordul;
- statul terţ în cauză s-a angajat să coopereze în vederea obţinerii de dovezi cu privire la caracterul neregulat al tranzacţiilor care par a contraveni legislaţiei referitoare la T.V.A.

În Propunerea de Rezoluţie a Parlamentului European nr. 2011/2082 privind viitorul taxei pe valoare adăugată[11] apare aserţiunea că sistemul actual al T.V.A. este actualmente unul provizoriu, urmând a fi înlocuit cu un alt sistem, având o cotă diminuată de T.V.A., recunoscând însă flexibilitate la nivelul statelor membre U.E. în a-şi stabili propriile cote de T.V.A. O astfel de măsură ar fi, indubitabil, o modalitate de constrângere a partidelor politice în programele lor de guvernare, dar şi a politicilor naţionale economice. Conform Rezoluţiei, noul sistem T.V.A. trebuie să fie cuprinzător, reducând costurile operaţionale ale utilizatorilor, dar şi atribuţiile autorităţilor publice, luptând totodată contra fraudei fiscale.

[11] Propunerea de Rezoluţie a Parlamentului European nr. 2011/2082 privind viitorul taxei pe valoare adăugată, disponibil la http://www.europarl.europa.eu /sides/ getDoc.do?type =REPORT&reference=A7-2011-0318&language=RO (accesat la 18.04.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

Această propunere este cu atât mai importantă cu cât surprinde realitatea imediat următoare crizei financiare începută în anul 2008. Reformarea sistemului T.V.A. este imperativă pornind de la realitatea practică a faptului că fragmentarea sistemului de T.V.A. comun al U.E. în 28 de sisteme de T.V.A. naţionale constituie principalul obstacol în calea unor schimburi comerciale eficiente în U.E. şi, prin urmare, împiedică cetăţenii europeni să se bucure de avantajele oferite de o piaţă unică autentică.

T.V.A. în U.E. trebuie să ţină cont de realitatea existentă: de faptul că există o piaţă unică, în care practic nu mai există frontiere şi nici controale la frontieră; reglementarea T.V.A. este în sarcina statelor membre, iar colectarea veniturilor din T.V.A. aparţine tot acestora; cotele standard de T.V.A. sunt cuprinse între 15% şi 27%[12].

Pe viitor se intenţionează renunţarea la unul dintre principiile actuale ale T.V.A., respectiv la principiul impozitării în locul de origine. Se urmăreşte elaborarea unor concepte alternative pentru un sistem de T.V.A. al U.E. cu o bună funcţionare, bazat pe impozitarea la destinaţie. Principiile directoare ale acestei noi reguli vor fi următoarele: în primul rând, desfăşurarea de activităţi pe teritoriul U.E. trebuie să fie la fel de simplă şi la fel de sigură ca implicarea în activităţi la nivel strict naţional şi, în al doilea rând, în cazul activităţilor desfăşurate în Europa, trebuie reduse costurile de respectare a legislaţiei în materie de T.V.A.

2. Cotele taxelor pe valoare adăugată în statele membre U.E.

În absenţa unei cote standard, unice, în statele membre U.E. întâlnim cote de T.V.A. dintre cele mai diferite:

Nr. Crt.	Stat Membru U.E.	Cota standard T.V.A	Cota/Cote reduse de T.V.A.
1.	Austria	20%	12% sau 10%
2.	Belgia	21%	12% sau 6%
3.	Bulgaria	20%	7%
4.	Cipru	15%	8% sau 5%
5.	Cehia	20%	10%
6.	Danemarca	25%	-
7.	Estonia	20%	9%

[12] Michael Aujean, „Towards a modern EU VAT system: associating VIVAT and electronic invoicing" în *EC Tax Review* nr. 5 din 2011, pp. 211-216.

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

8.	Finlanda	23%	13% sau 9%
9.	Franţa	19,6%	5,5% sau 2,1%
10.	Germania	19%	7%
11.	Grecia	23% 16% în Insulele Egee	13% sau 6,5% (hoteluri sau farmacii) 8% sau 4% în Insulele Egee
12.	Ungaria	27%	18% sau 5%
13.	Irlanda	21%	13,5% sau 9% sau 4,8% sau 0%
14.	Italia	21%	10% sau 6% sau 4%
15.	Letonia	22%	12% sau 0%
16.	Lituania	21%	9% sau 5%
17.	Luxemburg	15%	12% sau 9% sau 6% sau 3%
18.	Malta	18%	5%
19.	Olanda	19%	6% sau 0%
20.	Portugalia	23%	13% sau 6%
21.	Polonia	23%	8% sau 5% sau 0%
22.	România	20%	9% sau 5%
23.	Slovacia	20%	10% sau 6%
24.	Slovenia	20%	8,5%
25.	Spania	18% 5% în Insulele Canare	8% sau 4% 4% sau 2% în Insulele Canare
26.	Suedia	25%	12% sau 6%
27.	Marea Britanie	20%	5% sau 0%
28.	Croaţia	23%	10% sau 0%

Sursa: Prelucrare după http://ro.wikipedia.org/wiki/Taxa_pe_valoarea_ad%C4%83ugat%C4%83

Analizând cotele taxei pe valoare adăugată la nivel european, remarcăm că România se află între statele cu cote ridicate de T.V.A, fiind depăşită doar de Ungaria (27%), respectiv Suedia şi Danemarca (25%). Statele cu taxa pe valoare adăugată cea mai mică din U.E. sunt Spania şi Cipru, ambele remarcându-se printr-o cotă standard de T.V.A. de doar 15%.

Studiul cotelor de T.V.A. în statele membre U.E. evidenţiază că unele state au pentru unele produse cota 0% sau o cotă supraredusă. Precizăm aici că nu există echivalenţă între vânzările cu 0% T.V.A. şi vânzările scutite de T.V.A.

Astfel, dacă vânzările cu 0% T.V.A. sunt vânzările scutite, dar care au drept de deducere, adică se aplică o cotă zero, dar se poate deduce T.V.A.-ul plătit pentru achiziţiile legate în mod direct de această vânzare (de exemplu, exporturi, anumite servicii financiare prestate pentru clienţi din afara U.E.), vânzările scutite de T.V.A. sunt scutite, dar sunt fără drept

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

de deducere, adică nu se poate deduce T.V.A.-ul plătit pentru achiziţiile legate de aceste vânzări.

Legislaţia U.E. prevede că libertatea de stabilire a T.V.A. pentru statele membre respectă trei reguli clare:

- Cota standard nu poate fi mai mică de 15%;
- Nu există o limită maximă prevăzută la nivelul legislaţiei U.E. pentru T.V.A.;
- Nicio cotă redusă de T.V.A. nu poate fi mai mică de 5% cu câteva excepţii, expres prevăzute.

La nivel internaţional, cotele de T.V.A. sunt dintre cele mai diverse. O analiză comparativă a T.V.A. la nivel global evidenţiază faptul că Ungaria are cea mai mare cotă de T.V.A., în timp ce cea mai mică cotă de T.V.A. o regăsim în Panama, unde aceasta nu depăşeşte 5%[13].

Structura actuală a ratelor T.V.A. reflectă, în esenţă, ratele T.V.A. efective predominante în statele membre la momentul iniţierii armonizării T.V.A. din 1993. Scopul propunerilor iniţiale ale Comisiei a fost apropierea în cadrul a două intervale cu o rată standard cuprinsă între 14% şi 20% şi o rată mai moderată cuprinsă între 5% şi 9%.

Directiva 92/77/CEE a prevăzut totuşi o rată normală minimă de 15% care trebuie verificată din doi în doi ani. Cu toate acestea, s-a constatat că nu au avut loc nici schimbări substanţiale ale modelelor de achiziţii transfrontaliere, nici distorsiuni notabile ale pieţei sau devieri ale fluxurilor comerciale din cauza ratelor diferite ale T.V.A.

Din acest motiv, în 1995 şi 1998 Comisia a propus (fără succes) nemodificarea ratei minime de 15%, ci o nouă rată maximă de 25%. În decembrie 2005, Consiliul a extins durata de aplicare a ratei minime standard T.V.A de 15% până în 2010, prelungind între timp acest termen încă o dată prin Directiva 2010/88/UE până la sfârşitul lui 2015. Cu toate acestea, sunt prevăzute anumite derogări (de exemplu, în cazul serviciilor care folosesc intensiv forţa de muncă). Totuşi, ratele reduse de T.V.A au fost de multe ori prilej de controverse între statele membre, întrucât aplicarea lor este determinată de preferinţe diferite (cu toate acestea, Directiva 2009/47/CE privind ratele reduse de T.V.A. în cazul serviciilor prestate la nivel local care folosesc intensiv forţa de muncă a fost adoptată). Alt motiv de controverse a fost aplicarea unei rate zero de T.V.A. la anumite bunuri şi servicii. Cu toate acestea, ratele zero aflate în

[13] Alan Tait, *op. cit.,* p. 40.

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

vigoare încă din 1975 au putut fi aplicate în continuare în anumite condiţii[14].

Concluzii

Introdusă în Franţa de către Maurice Laure, aproximativ în anul 1950, la distanţă de o jumătate de secol şi mai bine de la inventarea sa, taxa pe valoare adăugată este astăzi cel mai important impozit indirect ce stă la baza formării bugetelor naţionale, federale sau, după caz, al Uniunii Europene.

Deşi originar din Comunitatea Europeană, astăzi regăsim T.V.A. nu doar în Uniunea Europeană, ci pe toate continentele lumii şi, cu fiecare an, numărul statelor care reglementează acest tip de impozit indirect este tot mai mare. Am putea spune că T.V.A.-ul este un impozit la modă.

La nivelul U.E. este nevoie de o reformare a sistemului T.V.A. Această reformă este imperativă din perspectiva nevoii de creştere economic europeană, dar şi a unei funcţionări mai bune a pieţei unice, mai ales din perspectiva libertăţii de mişcare a bunurilor şi serviciilor. T.V.A.-ul reprezintă o sursă clară şi eficientă de venituri, dar stă şi la baza competitivităţii în U.E.

Noul T.V.A. ar trebui să se bazeze pe regulile: simplităţii, neutralităţii, eficienţei şi robusteţii, dar şi a rezistenţei la fraudă. Normele privind T.V.A. la nivelul U.E. ar trebui să îmbrace forma unui veritabil cod. Astfel, o persoană impozabilă care îşi desfăşoară activitatea în Uniunea Europeană ar trebui să se confrunte şi să cunoască, totodată, un singur pachet de norme privind T.V.A., clare şi simple. Dreptul de deducere trebuie reglementat în mod expres şi prevăzut pentru situaţii limitativ prevăzute în legislaţia europeană.

Ţinând cont de situaţiile concrete din cele 28 de state membre U.E., reformarea sistemului T.V.A. va reprezenta, de fapt, un compromis între statele membre, între resursele bugetare pe care le colectează din T.V.A., în condiţiile în care lupta pentru prevenirea şi combaterea infracţiunilor de evaziune fiscală privind T.V.A. este o prioritate.

[14] *Impozitarea indirectă: taxe de tip T.V.A., Fişe tehnice U.E. 2015,* p. 3, disponibil la http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_5.11.4.pdf (accesat la 17.03.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.

Bibliografie

Aujean, Michael, 2011, "Towards a modern EU VAT system: associating VIVAT and electronic invoicing" în *EC Tax Review* nr. 5 din 2011.

Tait, Alan, 1998,*Value Added Tax: International Practice and Problems,* Editura Fondului Monetar Internaţional.

Cartea Verde privind viitorul taxei pe valoarea adăugată, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF (accesat la 08.07.2016).

Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20130815&from=RO (accesat la 01.04.2016).

Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce priveşte locul de prestare a serviciilor, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32008L0008 (accesat la 22.04.2015).

Directiva 2008/9/CE privind rambursările de T.V.A., disponibil la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:ro:PDF (accesat la 8.04.2015).

Hotărârea Curţii de Justiţie a U.E. în cauza C-18/13, Maks Pen Eood, disponibil la http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62013CJ0018:RO:HTML (accesat la 29.08.2016).

Impozitarea indirectă: taxe de tip T.V.A., Fişe tehnice U.E. 2015, p. 3, disponibil la http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_5.11.4.pdf (accesat la 17.03.2016).

Parlamentul European, *Progresele realizate până la actul unic european*, disponibil la http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/ro/FTU_1.1.2.pdf (accesat la 15.05.2016).

Propunerea de Rezoluţie a Parlamentului European nr. 2011/2082 privind viitorul taxei pe valoare adăugată, disponibil la http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2011-0318&language=RO (accesat la 18.04.2016).

Regulamentul U.E. nr. 904/2010 al Consiliului Uniunii Europene cu privire la cooperarea administrativă şi combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoare adăugată, disponibil la http://lege5.ro/Gratuit/gi4dgojwgi/regulamentul-nr-904-2010-privind-cooperarea-administrativa-si-combaterea-fraudei-in-domeniul-taxei-pe-valoarea-adaugata-reformare (accesat la 5.06.2016).

Lazar, R-E & Nedelcu, V-N. (2016). The European Character of the Value Added Tax [Caracterul European al Taxei pe Valoare Adaugata]. Anuarul Universitatii „Petre Andrei" din Iasi, Fascicula: Drept, Stiinte Economice, Stiinte Politice, Tomul 18, 19-31.