

Testul *Kittel* și dreptul de deducere a TVA - lecturi obligatorii

“*dincolo de orice îndoială*” este o simplă locuțiune adverbială sau exprimă rigoarea unui standard de probă, condiția de îndeplinit, introdusă de curând în legislația noastră fiscală, pentru a demonstra valabilitatea afirmației “*știa sau ar fi trebui să știe*” de legătura cu fraudă (v. pag. 222 din carte)?

■
Sintagma este sinonimă cu ceea ce, în *common law*, se înțelege prin *balance of probabilities*: într-o dispută juridică, are câștig de cauză persoana ale cărei argumente sunt mai credibile (v. pag. 307 din carte).

■
“*Dincolo de orice îndoială*” constituie un **standard de probă specific sistemului anglo-saxon**, care are în vedere capacitate probelor de a demonstra vinovăția celui acuzat, dincolo de orice îndoială rezonabilă. Această nouă orientare privind sarcina probei, respectiv trecerea de la dreptul continental la dreptul anglo-saxon și jurisprudența CEDO, este inclusă atât în noul cod penal (din 2014), dar și în codul fiscal, începând cu 1 ianuarie 2018. (v. pag. 213 – 221 din carte)

■
În *Mobilx*, Curtea de Apel este chemată să soluționeze trei recursuri, două introduse de contribuabil și unul de către autoritatea fiscală, al căror obiect îl constituie “refuzul acordării dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor, pe baza faptului că acei comercianți *știau sau ar fi trebuit să știe* că tranzacțiile în care erau implicați erau legate de fraudă, sau erau susceptibile de acest lucru.” Este primul caz judecat de Curtea de Apel din Marea Britanie, după pronunțarea hotărârii **Curții Europene de Justiție** în cauzele conexe C-439/04 și C-440/04 [2006] *Axel Kittel / Belgia și Belgia v. Recolta Recycling*.

■
Mobilx devine astfel, o **lectură obligatorie**, pentru cristalizarea și aprofundarea acestei teme. În Marea Britanie, cauza *Mobilx* este invocată în toate cauzele care au ca obiect, ceea ce este cunoscut, după hotărârea CJUE cu același nume, ca fiind testul *Kittel*.

■
Având în vedere noutatea din sistemul nostru probator, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, *importată* din dreptul anglo-saxon, după lecturarea acestei cărți, vom putea stabili singuri dacă, de exemplu, cunoașterea riscului că o tranzacție este mai probabil legată de o fraudă, este suficientă pentru a justifica refuzul dreptului de deducere.

Cartea umple golul resimțit de lipsa materialelor de studiu în acest domeniu. Oferă multe cunoștințe teoretice care aprofundează dreptul de deducere a TVA în relație directă cu “*știa sau ar fi trebui să știe...*”.

În plus, în partea I a cărții sunt prezentate, **în exclusivitate în limba română**, toate deciziile CJUE privind acest subiect, invocate în jurisprudența recentă a C.J.U.E. (de exemplu, C-563/11 Forwards, C-33/13 Marcin Jagiełło, C-123/14 „Itales” OOD, C-446/15, Signum Alfa Sped Kft.)

Fragmente (Nu sunt incluse mențiunile sau notele de subsol)

(pag. 261 – 263)

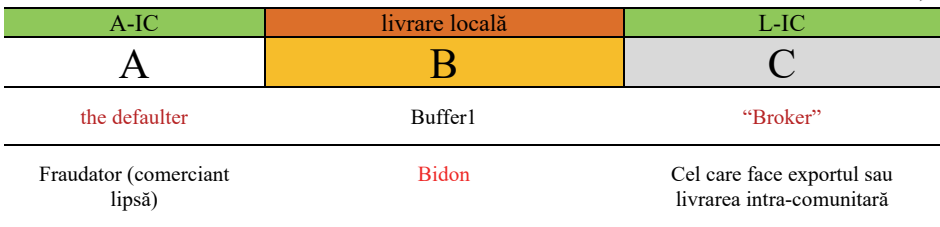
în legătură cu cele trei presupuse tranzacții **contra-trading**

4. Într-o schemă **contra-trading** există, în forma (teoretică) cea mai simplă, două lanțuri de operațiuni.

Mai întâi, "**lanțul murdar**", în care există un comerciant lipsă format din A (comerciantul lipsă) - *importatorul* de bunuri în Regatul Unit, care le vinde lui B (the buffer company), care le vinde lui C, care *exportă* bunurile și, prin urmare, se află în poziția de a solicita rambursarea TVA.

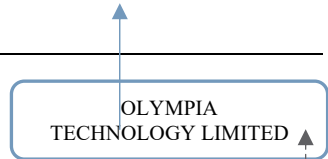
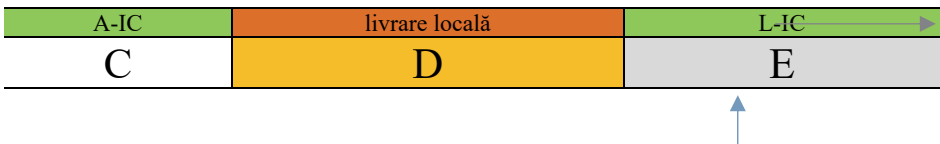
(Pentru simplitate, vom folosi expresiile import și export pentru comerțul intracomunitar, știind că acestea nu sunt denumirile corecte.)

lanțul murdar:



A-IC = achiziție intra-comunitară
L-IC = livrare intra-comunitară

lanțul curat:



(recurenta în acest recurs se află în poziția lui E în legătură cu cele trei presupuse tranzacții **contra-trading**).

În al doilea rând, "**lanțul curat**" [1], în care nu există comercianți lipsă (*defaulter*), format din C, care este de data asta importatorul bunurilor, care le vinde lui D, care la rândul său le vinde lui E, exportatorul (recurenta în acest recurs este în poziția lui E în legătură cu cele trei presupuse tranzacții **contra-trading**).

Efectul lanțului curat este că taxa netă aferentă intrărilor a lui C din lanțul murdar este anulată de TVA aferentă ieșirilor din lanțul curat. Nu există un beneficiu financiar direct pentru C, deoarece C a plătit taxa aferentă intrărilor către B și, prin

urmare, C ar putea fi *complice* cu comerciantul lipsă, sau ar putea fi un **comerciant controlat** (eventual, fără a ști acest lucru) de o "**marionetă** să intre în tranzacțiile care se anulează reciproc, pentru a ascunde implicarea lui A într-o fraudă sau un comerciant care întâmplător a efectuat atât operațiuni de import, cât și operațiuni de export, fără legătură cu fraudă. **Efectul contra-trading** este că C nu atrage atenția fiscalului, deoarece nu solicită nicio rambursare; neplata taxei de către A este mai puțin vizibilă, deoarece dacă nu solicită rambursarea TVA, autoritățile fiscale nu știu cât de mare este valoarea taxei datorată (înregistrată) de A. Taxa aferentă intrărilor de la C din lanțul murdar s-a mutat la E, aflată la sfârșitul lanțului curat. Singura modalitate prin care autoritățile pot refuza rambursarea taxei aferente intrărilor a lui E, este să demonstreze că E **știa sau ar fi trebuit să știe** despre fraudă a lui A dintr-un lanț complet diferit și despre implicarea lui C în fraudă.

5. Deși în exemplul descris mai sus **natura contra-trading** este ușor de stabilit, dificultatea în viața reală constă în faptul că **nu există o legătură logică între lanțul curat și cel fraudulos (dirty)**. În primul rând, perioadele fiscale de raportare a TVA pentru C și E nu vor coincide; E poate avea perioada fiscală lunară, potrivit regulii valabile în cazul persoanelor care efectuează achiziții intracomunitare, dar C poate declara o perioadă fiscală trimestrială; în această situație, C are la dispoziție o perioadă de trei luni pentru a aranja ca taxa netă să fie zero, efectuând operațiuni (chiar) după tranzacțiile efectuate de E. **În al doilea rând, bunurile** comercializate **pot fi diferite** în cele două lanțuri. **În al treilea rând**, pentru un anumit C, pot exista multe companii diferite echivalente ale lui A și E, iar pentru un anumit E pot exista multe echivalente de C, fiecare cu mai mult de un echivalent al lui A. **În al patrulea rând**, C nu poate efectua cu bună știință un import (A-IC) în lanțul curat, cu scopul de a anula achiziția din lanțul murdar; cel mult, C ar putea fi, simultan, și importator și exportator, ceea ce ar conduce la anularea taxei colectate ca urmare a livrării la intern a bunurilor obținute în urma unei A-IC, cu taxa deductibilă aferentă bunurilor care au fost "exportate" (L-IC sau export) . **În al cincilea rând**, ar putea exista mulți intermediari B și D între importator și exportatori.

6. Prin fraudă simplă MTIC comerciantul lipsă întotdeauna intenționează să se sustragă de la plata taxei. El dispăre după data la care operațiunile din lanț au avut loc, deoarece nu achită taxa datorată pentru perioada în care au loc acele operațiuni. Una dintre probleme este că C, exportatorul dintr-o fraudă simplă MTIC, este întotdeauna separat de importatorul lipsă (*defaulting*) prin una sau mai multe companii B și poate să nu știe de existența lui A. **Dacă C intră într-o afacere prea bună pentru a fi adevărată, se poate spune că C ar trebui să știe de fraudă, chiar dacă nu cunoaște identitatea lui A.** Într-o schemă contra-trading, **întrebarea este dacă** E știe sau ar fi trebuit să știe că C a intrat în tranzacțiile din lanțul curat pentru a acoperi intenția lui A de a dispărea, de a nu își respecta obligațiile fiscale. Din nou, problema este că E poate fi separat de C prin una sau mai multe companii D (deși în acest caz C, presupusul **contra-trader** vinde direct lui E, recurentul din cauza de față).

natura expresiei
"ar fi trebuit să știe"

NELSON

15. În acest caz se ridică pentru prima dată chestiunea probelor privind natura expresiei **"ar fi trebuit să știe"**, deoarece în *Dragon Futures* decizia a fost luată pe baza unor fapte presupuse, iar în *Calltell* problema a fost tratată marginal.

Dl. Beal a susținut că acest lucru echivalează cu a te preface că nu știi nimic, ceea ce înseamnă că, totuși, ar fi fost **ceva de văzut**: "Nelson la bătălia de la Copenhaga a luat în mod deliberat decizia de a plasa telescopul la ochiul său orb **pentru a evita să vadă ce știa că va vedea dacă îl va pune la ochiul cel bun**". În acest caz, problema a fost dacă "cunoscând faptul că beneficiază de asigurare, nava a fost trimisă pe mare într-o stare de nesiguranță", caz în care asigurătorul nu este răspunzător pentru nici o pierdere care i-ar putea fi imputată (S 39(5) Marine Insurance Act 1906). Camera Lorzilor a afirmat că acest lucru presupune mai mult decât simpla neglijență. Lordul Hobhouse a afirmat, la par. 25 că "**testul este unul subiectiv**: asiguratul avea cunoștință directă de lipsa de siguranță sau de starea reală pe care legea o tratează ca fiind echivalentă unei astfel de cunoașteri?" **Lordul Scott** a menționat, la par. 116: "În concluzie, informațiile ignorate^{***}) implică, în opinia mea,

- **suspiciunea că faptele relevante există și**
- **o decizie deliberată de a evita confirmarea existenței lor**".

El a subliniat că suspiciunea trebuie să fie ferm fundamentată și orientată spre fapte specifice.

DI Moser a susținut că această abordare ar trebui aplicată prin analogie, în sensul că, în acest context, informațiile cunoscute dar ignorate^{***}) înseamnă **o decizie de a se abține de la luarea tuturor măsurilor rezonabile pentru a se asigura că această tranzacție nu este legată de fraudă**. Acesta este un alt mod de a spune că există o **obligație pozitivă** de a lua toate măsurile de precauție rezonabile, care nu rezultă din *Kittel*.

***) blind-eye knowledge

Considerăm că în formularea sa obișnuită expresia "**ar fi trebuit să știe**" este un **test factic** (*factual test*) care are două componente:

- **În primul rând**, trebuie început cu toate faptele cunoscute efectiv de acea persoană și întrebat dacă, din perspectiva acestor fapte, un om de afaceri rezonabil ar fi știut că acea tranzacție era legată de fraudă.

- **În al doilea rând**, testul include acele fapte care ar fi fost cunoscute persoanei dacă ar fi luat unele măsuri în acest sens (pentru a le descoperi), măsuri pe care un om de afaceri rezonabil le-ar fi luat în circumstanțele date (ceea ce nu este neapărat același lucru cu *a lua orice măsuri de precauție rezonabile*), dar pe care persoana în cauză nu le-a luat.

Ambele necesită o determinare a gradului de experiență al unui om de afaceri rezonabil; prin analogie subliniem articolul 214 din Legea insolvenței din 1986:

Standardul probei și sarcina probei

18. Standardul de probă este similar standardului din dreptul civil. Acest lucru a fost explicat de Lordul Hoffmann în *The Secretary of State for the Home Department v Rehman* [2003] 1 AC 153 la [55]:

"Pentru a demonstra cuiva că acea creatură pe care a văzut-o plimbându-se prin Regent's Park mai degrabă, mai probabil, aducea a **leoaică** decât nu, ar fi nevoie de **mai multe dovezi convingătoare** decât pentru a-i demonstra, cu același standard de probă, că era (avea în față) un **alsacian**. Pe această bază, proba convingătoare se cere în general pentru a răspunde unei instanțe civile (dacă) o persoană săvârșește o fraudă sau s-a comportat într-o altă manieră reprobabilă. Însă, întotdeauna se pune întrebarea dacă instanța consideră că este mai probabil să aibă loc, decât nu (it more probable than not)."

33. **Pentru a determina dacă fraudă este dovedită, trebuie să ținem cont de faptul că firmele care nu își achită obligațiile fiscale (*defaulters*), de obicei, sunt firme care dispar, se fac nevăzute (*missing traders*) și din acest motiv autoritățile fiscale nu se pot aștepta să obțină un set perfect de documente de la acestea.**

82. ... instanțele nu ar trebui să se concentreze în mod nejustificat asupra întrebării dacă un comerciant a acționat cu precauție (*due diligence*). Chiar dacă (și-)a pus întrebările adecvate, un comerciant nu are dreptul să ignore circumstanțele în care au loc tranzacțiile sale, dacă singura explicație rezonabilă pentru el este că acele tranzacții au fost sau vor fi legate de fraudă. Pericolul concentrării pe chestiunea **verificării prelabile** (*due diligence*) este că poate duce la respingerea (abaterea) de către instanță în a adresa întrebarea esențială din cauza Kittel, și anume dacă comerciantul ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune legată de evaziunea frauduloasă a TVA. Circumstanțele ar putea stabili faptul că a știut.

.....

"109 Examinarea tranzacțiilor individuale ca atare, nu impune ca acestea să fie privite în mod izolat, fără a se ține seama de circumstanțele și de contextul în care se desfășoară. Și nici nu impune tribunalului să ignore asemănările convingătoare dintre o operațiune și alta sau să excludă tragerea concluziilor, după caz, dintr-un model de tranzacții din care face parte operațiunea individuală în cauză, în ceea ce privește adevărata sa natură, de exemplu faptul că face parte dintr-o schemă frauduloasă. Caracterul unei tranzacții individuale poate fi perceput dintr-un *material* diferit de faptele operațiunii în sine, inclusiv din probe indirecte (împrejurări) sau ale unor evenimente "similare". Aceasta nu trebuie să-i modifice caracterul prin referire la tranzacțiile anterioare sau ulterioare, ci să îl limpezească.

84. O astfel de probă circumstanțială, care mă obligă să ajung la o concluzie mai clară decât cea la care a ajuns Tribunalul în cauza Mobilx, va indica adesea faptul că un comerciant a ales să ignore explicația evidentă la întrebarea de ce (lui) i s-a prezentat oportunitatea de a obține un câștig mare și previzibil într-o perioadă scurtă de timp.

Pe de altă parte, **JDI a solicitat auorității fiscale (HMRC) să prezinte:**

(1) fiecare indiciu (element) al presupusei fraude sau fraudele cu care furnizorii JDI se presupune că au legătură, incluzând dar fără a se limita la:

- (a) identitatea participanților relevanți la presupusa fraudă / fraude,
- (b) locul fiecărui participant la fraudă, din fiecare lanț de aprovizionare și
- (c) modalitatea prin care se presupune că sumele de bani au fost sustrate (extracted from) de la

(c1) participanții din fiecare lanț de aprovizionare și / sau de la

(c2) autoritatea fiscală (HMRC),

în scopul obținerii de avantaje prin presupusa fraudă;

(2) identitatea persoanei (*individual*) despre care HMRC afirmă că știa sau ar fi trebuit să știe de presupusele activități frauduloase, inclusiv informații complete (detaliată) în acest sens;

(3) măsurile pe care, potrivit susținerilor HMRC, le-ar fi luat JDI, legat de fiecare tranzacție și, pentru fiecare caz în parte, cum ar fi influențat luarea măsurii respective asupra obținerii de informații (*knowledge*) privind existența tranzacției frauduloase.

