

Probele în procedura fiscală. Jurisprudența CJUE

Evidence in tax procedure.

The jurisprudence of the Court of Justice of the European Union

Maria-Eliza GALAN¹

Rezumat: Articolul de față are în vedere evidențierea regimului probelor administrate în procedura fiscală prin raportare la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Având ca reper direcțiile trasate de către CJUE, ne propunem să analizăm aspectele-cheie în materie de probe cu referire la etapa necontencioasă a procesului fiscal. Scopul acestei cercetări este reprezentat de necesitatea cunoașterii perspectivei instanței europene în această materie, dat fiind efectul hotărârilor CJUE în dreptul național.

Cuvinte-cheie: jurisprudență, probe, procedura fiscală, dreptul Uniunii Europene.

Abstract: This article aims to highlight the evidence administered in the fiscal procedure by reference to the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. Considering the directions drawn by the CJEU, we propose to analyze the key aspects in the matter of evidence with reference to the stage prior to the trial phase. The purpose of this research is represented by the importance of the perspective of the European court in this matter, taking into account the effect of the CJEU decisions in national law.

Keywords: case law, evidence, fiscal procedure, European Union law.

1. Scurte considerații cu privire la regimul probelor în procedura fiscală

Prezentul studiu are drept scop evidențierea aspectelor relevante la nivel probator în procedura fiscală prin raportare la o hotărâre pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene. Prin urmare, menționăm că cercetarea noastră privește o analiză jurisprudențială și are în vedere considerentele deciziei pronunțate în cauza C-537/22 *Global Ink Trade Kft*², considerente esențiale în conturarea unei cercetări în materia probelor administrate de către organul fiscal în demersul stabilirii situației de fapt fiscale.

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: maria.galan@uaic.ro.

² CJUE, cauza C-537/22, *Global Ink Trade Kft. împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatós*, Hotărârea Curții din 11 ianuarie 2024, ECLI:EU:C:2024:6.

Această Hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene este relevantă în prezentul parcurs de cercetare atât din perspectiva supremației dreptului Uniunii Europene, cât și în ceea ce privește sarcina probei în procedura fiscală.

Demersul analitic propus vizează, așadar, o hotărâre de notă recentă a Curții de Justiție pronunțată în urma sesizării Curții cu o cerere de decizie preliminară de către Curtea din Budapesta, Ungaria. Având în vedere caracterul obligatoriu al deciziilor Curții de Justiție în toate statele membre, hotărârea adusă în prim plan prezintă interes, motiv pentru care propunem analiza considerentelor cu trimitere la normele de drept intern din statul nostru.

Cu titlu prealabil, este important să arătăm că nu există o reglementare în materie de probe administrate în procedura fiscală la nivelul Uniunii Europene – existând doar reglementări secvențiale în procedurile de cooperare administrativă în materie fiscală, astfel că Curtea de Justiție conferă deseori direcții în privința respectării principiilor și normelor de drept unional, prin raportare la compatibilitatea acestora cu normele de drept național specifice statelor membre.

Prin urmare, în vederea unei cercetări complete, ne îndreptăm atenția asupra normelor care reglementează probele administrate de către organul fiscal în dreptul național.

Astfel, arătăm că există o reglementare autonomă a probelor în Codul de procedură fiscală, sediul materiei fiind reprezentat cap. V („Administrarea și aprecierea probelor”), articolele 55-74. Totodată, dispozițiile legale în această direcție se completează cu dreptul comun, mai precis, cu dispozițiile privind probele din Codul de procedură civilă³. Având în vedere aceste aspecte, putem creiona o imagine de ansamblu privind administrarea probelor în procedura fiscală numai printr-o raportare la toate normele incidente, atât cele speciale, cât și cele de drept comun.

În acest context, observăm că Hotărârea Curții supusă analizei limitează discuția la administrarea probelor în contextul unei fraude în materie de TVA. Din acest motiv, prezenta cercetare va supune atenției aspecte relevante la nivel probator cu referire la fraudă privind TVA, din perspectiva condițiilor prevăzute de Directiva privind TVA⁴ pentru exercitarea dreptului de deducere de către o persoană impozabilă.

Prin urmare, având ca punct de plecare preeminența dreptului Uniunii și a interpretărilor jurisprudențiale ale Curții de Justiție a Uniunii Europene⁵, ne propunem să identificăm direcțiile trasate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în plan probator.

³ D. Dascălu, C. Alexandru, „*Considerații teoretice și practice privind Codul de procedură fiscală, Partea I*”, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 3/2004, p. 26.

⁴ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată publicată în JO L 347, 11.12.2006

⁵ Pentru detalii, a se vedea I. M. Costea, *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016, pp. 31-36; M. Ezer, F. Nanu, „*Frauda în materie de TVA din perspectiva jurisprudenței recente a CJUE și ICCJ*”, în *Curierul Fiscal*, nr. 1, 2024, p. 22.

2. Sarcina probei în procedura fiscală observată din perspectiva CJUE în cauza C-537/22 *Global Ink Trade*

Trimiterea preliminară vizează, în principal, TVA și refuzul dreptului de deducere, obligația de diligență a persoanei impozabile, sarcina probei în cadrul fraudei la TVA, principiile neutralității și securității juridice, supremația dreptului Uniunii și contradicția între jurisprudența unei instanțe naționale și dreptul Uniunii.

Aceste aspecte nu se află la o primă analiză din partea Curții de Justiție, fraude în materie de TVA și refuzul dreptului de deducere fiind deja subiecte frecvent dezbătute atât în jurisprudența Curții, cât și în cea națională, dar și în doctrină⁶. Ceea ce ne-a atras atenția este, însă, cum s-a raportat Curtea de Justiție la procedura de administrare a probelor de către organul fiscal, reprezentând o importantă consacrare pentru demersul de cercetare.

Litigiul principal intervenit între societatea Global Ink Trade și administrația fiscală din Ungaria se raportează la refuzul din partea organului fiscal a dreptului de deducere a TVA-ului, motivat de faptul că societatea nu a dat dovadă de *diligența necesară* în exercitarea activității sale, în special prin faptul că nu s-a informat suficient cu privire la identitatea reală a furnizorului său și cu privire la respectarea de către acesta a obligațiilor sale fiscale. Cu alte cuvinte, administrația fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA-ului motivat de faptul că societatea Global Ink Trade Kft. ar fi fost implicată într-o fraudă pasivă.

Instanța de trimitere a formulat un număr de șase întrebări preliminare, trei dintre acestea vizând raportul dintre principiul supremației dreptului Uniunii și jurisprudența obligatorie a unui stat membru, iar celelalte trei având ca punct comun sarcina probei în materie fiscală.

Curtea de Justiție subliniază și cu această ocazie faptul că „*principiul supremației dreptului Uniunii trebuie interpretat în sensul că impune instanței naționale, care a exercitat posibilitatea pe care i-o conferă articolul 267 TFUE, să înlăture aprecierile în drept ale unei instanțe naționale superioare în cazul în care consideră, având în vedere interpretarea unei dispoziții de drept al Uniunii furnizată de Curte sub forma unei hotărâri sau a unei ordonanțe motivate în sensul articolului 99 din Regulamentul de procedură, că aceste aprecieri nu sunt conforme cu acest drept. Acest principiu nu se opune însă unei reglementări naționale care se limitează la a obliga instanțele naționale inferioare să motiveze orice deviere de la aceste aprecieri*”⁷.

⁶ În legătură cu jurisprudența CJUE, a se vedea cauzele: CJUE, Cauzele reunite, *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03), *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) împotriva *Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:16; CJUE, C-255/02, *Halifax c. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:121. În legătură cu jurisprudența națională, a se vedea: Decizia nr. 1810/2023 din 30 martie 2023, ICCJ, Secția de contencios administrativ și fiscal.

⁷ CJUE, *Global Ink...*, precit., par. 30.

Jurisprudența Curții este constantă în acest sens⁸ și, cu toate acestea, observăm că încă există retinență la nivelul statelor membre în a înlătura efectul hotărârilor pronunțate de instanțele naționale superioare în detrimentul interpretărilor dreptului Uniunii conferite de Curtea de Justiție, atunci când interpretările instanței naționale sunt incompatibile cu dreptul Uniunii, așa cum este și cazul în speță.

În continuare, fiind stabilită modalitatea prin care statele membre trebuie să se raporteze la dreptul Uniunii, dar și la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, ne îndreptăm atenția asupra interpretării Directivei privind TVA din perspectiva dreptului de deducere și a condițiilor aferente. Mai precis, instanța de trimitere a solicitat lămuriri cu privire la situația în care o administrație fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA-ului aferent achiziționării de bunuri pentru motivul că facturile prin care au fost achiziționate aceste bunuri nu ar fi credibile, din cauza unei lipse de diligență imputabile persoanei impozabile menționate.

În speță, bunurile achiziționate de către Global Ink Trade au fost reprezentate de diverse materiale de birotică, iar administrația fiscală, în urma unui control desfășurat la furnizorul acestor bunuri, a constatat că societatea furnizoare nu desfășura o activitate economică reală și că nu își respectase obligațiile fiscale.

Această situație premisă ne conduce pe tărâmul probelor, întrucât administrația fiscală nu poate refuza dreptul de deducere decât excepțional⁹ și numai dacă constată că nu sunt îndeplinite condițiile de fond sau de formă¹⁰ privind exercitarea acestui drept, așa cum sunt reglementate în Directiva privind TVA. Aceste constatări despre care face vorbire Curtea de Justiție implică, în mod obligatoriu, administrarea de probe, prin raportare la normele de drept național ale fiecărui stat.

În ceea ce privește condițiile de formă, persoana impozabilă este obligată să dețină facturi emise conform dispozițiilor prevăzute de Directiva privind TVA¹¹. În acest context, arătăm că în jurisprudența Curții s-a statuat și asupra faptului că dreptul de deducere nu poate fi refuzat dacă, pe lângă factură, beneficiarul achiziției nu mai deține alte documente suplimentare, având la bază doar simple bănuieli de fraudă ale organului fiscal, bănuieli nesusținute cu dovezi potrivit cărora tranzacția nu s-ar fi realizat¹².

⁸ A se vedea CJUE, C-107/23 PPU, *Lin*, Hotărârea Curții din 24 iulie 2023, EU:C:2023:606, par. 128.

⁹ CJUE, *Global Ink...*, *precit.*, par. 37.

¹⁰ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană...*, *op. cit.*, pp. 212-229.

¹¹ Pentru detalii, a se vedea I.M. Costea, „*Factura între original, duplicat și dematerializare*”, în *Analele Științifice ale Universității „Al. I. Cuza” Iași*, Tomul LXIII, Științe Juridice, nr. II, 2017.

¹² Hotărârea din 4 iunie 2020, SC C.F. SRL c. A.J.F.P.M. și D.G.R.F.P.C., C-430/19, ECLI:EU:C:2020:429, punctul 49: „În aceste condiții, este necesar să se răspundă la întrebările a doua-a patra că principiile care guvernează aplicarea de către statele membre

Referitor la condițiile de fond, Curtea a arătat și prin intermediul altor hotărâri¹³ că verificarea existenței sau inexistenței operațiunii impozabile (în contextul verificării îndeplinirii condiției de fond pentru exercitarea dreptului de deducere) trebuie realizată în conformitate cu normele în materie de probă din dreptul național¹⁴. Ținând cont de aceste aspecte, reținem că administrația fiscală trebuie să facă o apreciere globală a situației de fapt din speță, analiză care se realizează doar prin administrarea probelor.

Pentru a constata că sunt îndeplinite condițiile de fond, este necesar ca livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor la care se referă factura să fi fost în mod efectiv realizată¹⁵. Pornind de la această condiție pentru exercitarea dreptului de deducere, administrațiile fiscale recurg la interpretări proprii care deseori conduc la concluzia că nu se află în prezența unor operațiuni efectiv realizate, refuzând dreptul de deducere a TVA-ului. Situația premisă din speța adusă în fața Curții are în vedere conceptul de fraudă pasivă, așa cum a statuat administrația fiscală, din cauză că Global InK Trade „știa sau ar fi trebuit să știe” că, prin achiziționarea acestor bunuri, participa la o operațiune într-o astfel de fraudă.

Având în vedere conceptul de *fraudă* la care face referire Curtea, se impune o explicație terminologică prin raportare la dreptul românesc. Potrivit reglementărilor existente la nivel național, noțiunea de „fraudă” la TVA utilizată în hotărârile Curții se circumscrie infracțiunilor de „evaziune fiscală” reglementate de Legea nr. 241/2005¹⁶.

În speță, fraudă în materie de TVA a constituit justificarea organului fiscal pentru a nu acorda dreptul de deducere, considerându-se că Global Ink Trade știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a beneficia de dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă.

Raportat la aceste motive, Curtea a statuat următoarele: *„Întrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental*

a regimului comun al TVA-ului, în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănueli nesustinite cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate”.

¹³ CJUE, C-289/22, A.T.S. 2003 Vagyonvédelmi és Szolgáltató Zrt., „f.a”, în lichidare împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, Odonanța Curții din 09 ianuarie 2023, EU:C:2023:26, par. 46; CJUE, C-114/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie împotriva W. sp.z o.o., Hotărârea Curții din 25 mai 2023, EU:C:2023:430, par. 36.

¹⁴ CJUE, Global Ink..., precit., punctul 34.

¹⁵ I. M. Costea, *Fiscalitate europeană...*, pp. 212-216.

¹⁶ I. M. Costea, D. M. Ilucă, „Buna-credință în colectarea TVA. Noi dimensiuni rezultate din hotărârea pronunțată în cauza Paper Consult”, în *Tax Magazine*, nr. 3, mai-iunie, 2018, p. 212. Pentru detalii privind conceptul de fraudă în dreptul românesc, a se vedea I.M. Costea, „Concursul dintre protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene și protecția intereselor financiare ale statelor membre”, în *Dreptul*, vol. 28, nr. 5, 2017, pp. 135-137.

pe care îl reprezintă acest drept, autorităților fiscale le revine sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă a săvârșit o fraudă în materie de TVA sau știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o asemenea fraudă. În continuare, instanțelor naționale le revine sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale implicate au stabilit existența unor astfel de elemente obiective”¹⁷.

Prin acest considerent, Curtea statuează că administrația fiscală are sarcina de a identifica elementele obiective care probează existența sau participarea la o fraudă în materie de TVA, potrivit prevederilor legale. Importanța acestei susțineri rezidă în faptul că se stabilește o obligație în sarcina administrației fiscale la nivel probator, întrucât aceste elemente obiective invocate de către Curte nu pot fi susținute decât prin intermediul probelor administrate în procedura fiscală. Mai mult, Curtea nu se limitează la obligația impusă organului fiscal, ci stabilește și în sarcina instanțelor obligația de a se asigura că există aceste elemente obiective și, în aprecierea noastră, că au fost probate conform normelor de drept național incidente.

În mod firesc, ne adresăm întrebarea cum poate organul fiscal să stabilească elementele obiective care să poată conduce la înlăturarea dreptului de deducere. Curtea de Justiție ne lămurește și cu privire la acest aspect prin intermediul următorului paragraf: „În această privință, întrucât dreptul Uniunii nu prevede norme privind modalitățile de administrare a probelor în materie de fraudă privind TVA-ul, aceste elemente obiective trebuie să fie stabilite de administrația fiscală în conformitate cu normele în materie de probă prevăzute de dreptul național. Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii”¹⁸.

Așadar, elementele obiective se identifică de către administrația fiscală potrivit normelor în materie de probe prevăzute de dreptul național. Contextualizând cu privire la dreptul intern, așa cum am arătat, organul fiscal va administra probele în conformitate cu prevederile speciale din Codul de procedură fiscală în materie de probe, dar și cu prevederile generale din Codul de procedură civilă, cu care cele dintâi se completează.

În continuare, în materie de TVA, legiuitorul fiscal a stabilit prin intermediul art. 297 alin. (8) C. fisc.: „Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o

¹⁷ CJUE, *Global Ink...*, precit., par. 37. De asemenea, în același sens, a se vedea jurisprudența citată: Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 43.

¹⁸ CJUE, *Global Ink...*, precit., par. 38; A se vedea și CJUE, C-281/20, *Ferimet*, Hotărârea din 11 noiembrie 2021, EU:C:2021:910, par. 51.

*fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări*¹⁹.

Intervenția legiuitorului fiscal român a avut drept premisă tocmai jurisprudența Curții în această materie, fiind practic consacrat criteriul potrivit căruia se poate refuza dreptul de deducere²⁰. Prin stabilirea acestui criteriu, legiuitorul stabilește expres necesitatea administrării mijloacelor de probă prevăzute de lege. Însă, această prevedere trebuie citită în lumina considerentelor Curții de Justiție, mai precis, cele prin care se statuează că normele din dreptul național nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului unional²¹.

Este adevărat că în dreptul Uniunii nu se regăsesc prevederi privind administrarea de probe, însă este de o importanță deosebită concluzia Curții potrivit căreia normele din dreptul național nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii. Cu alte cuvinte, remarcăm că accentul cade pe administrarea probelor de către organul fiscal, atrăgându-se atenția asupra preeminenței normelor și principiilor de drept unional inclusiv în această materie care nu este reglementată la nivel european.

Prin urmare, sarcina probei în ipoteza demonstrării unei fraude în materie de TVA revine administrației fiscale, aceasta din urmă având obligația de a stabili elemente obiective prin administrarea de probe și nu prin aplicarea unor simple supoziții sau bănueli cu privire la invocarea în mod fraudulos sau abuziv a dreptului de deducere. În acest sens, Curtea statuează în cauza *Global Ink Trade* că „Această cerință de probă interzice, indiferent de tipul de fraudă sau de acțiunile examinate, recurgerea la supoziții sau la prezumții ce ar avea ca efect, prin răsturnarea sarcinii probei, să aducă atingere principiului fundamental al sistemului comun al TVA-ului constituit de dreptul de deducere și, prin urmare, eficacității dreptului Uniunii”.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică, și de această dată, atât prin hotărârea pronunțată în cauza *Global Ink Trade*, cât și prin jurisprudența citată în aceasta, faptul că sarcina probei aparține organului fiscal, iar nicio afirmație făcută de acesta nu poate avea legitimitate în lipsa unui probatoriu care să o ateste.

Legiuitorul procesual fiscal român consacră sarcina probei prin intermediul art. 73 C. proc. fisc., „(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”²². Mai mult, legiuitorul

¹⁹ Articolul 297 din Capitolul X, Titlul VII a fost completat de Punctul 92, Articolul I din O.U.G. nr. 79 din 8 noiembrie 2017, M. of. nr. 885 din 10 noiembrie 2017.

²⁰ I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a IX-a rev., Editura Hamangiu, 2024, p. 339.

²¹ În acest sens, observăm că paragraful 38 precitat consacră expres faptul că „Totuși, aceste norme nu trebuie să aducă atingere eficacității dreptului Uniunii”.

²² Pentru detalii privind sarcina probei în procedura fiscală, a se vedea C. F. Costas (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016, pp. 182-187; D. Dascălu, *Tratat de contencios fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2014, pp. 291-295.

procesual civil reglementează sarcina probei prin intermediul art. 249 C. pr. civ., articol care este în concordanță cu art. 73 C. pr. fisc. Mai exact, dispozițiile din dreptul comun stabilesc că *„Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”*²³. Cu alte cuvinte, sarcina probei incumbă celui care face o afirmație în cursul procesului²⁴.

Revenind pe tărâmul procedurii fiscale, sarcina probei în dovedirea fraudei privind TVA revine celui care face această afirmație, în concret, organului fiscal. Or, nu de puține ori practica relevă situații în care organul fiscal face simple afirmații în cuprinsul actelor administrative fiscale, nesusținute de dovezi și care încalcă prevederile anterior enunțate în materie de probe. Această manieră de ignorare a dispozițiilor legale, dar și jurisprudenței obligatorii a Curții de Justiție a Uniunii Europene conduce la necesitatea contestării actelor administrative fiscale emise fără o motivare susținută de probe, care apare în contradicție și cu principiul eficacității dreptului Uniunii.

Cu această ocazie, dorim să subliniem și concluzia Curții de Justiție cu referire la sarcina probei în procedura fiscală, așa cum reiese din paragraful 57 din hotărârea pronunțată în cauza *Global Ink Trade*: *„Revine administrației fiscale sarcina, pe de o parte, de a caracteriza cu precizie elementele constitutive ale fraudei și de a face dovada acțiunilor frauduloase și, pe de altă parte, de a dovedi că persoana impozabilă a participat activ la această fraudă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica acest drept era implicată în fraudă menționată. Cu toate acestea, dovada existenței fraudei și a participării persoanei impozabile la această fraudă nu presupune în mod necesar identificarea tuturor actorilor care au participat la această fraudă, precum și a acțiunilor lor respective. Instanțelor naționale le revine sarcina de a verifica dacă autoritățile fiscale au făcut această dovadă corespunzător cerințelor legale”*.

În urma analizei acestui considerent, se observă că accentul cade pe noțiunea de „dovadă”, fiind impuse rigori la nivel probator în privința dovedirii fraudei privind TVA putând conceptualiza un adevărat standard de probă în materie. Totodată, și de această dată Curtea subliniază caracterul excepțional al refuzului dreptului de deducere, punctând necesitatea stabilirii elementelor obiective de către organul fiscal, iar, mai apoi, verificarea acestor elemente stabilite de către instanța de contencios fiscal.

3. Concluzii

Pentru a conchide, subliniem că hotărârea Curții de Justiție supusă analizei reliefează aspecte privind administrarea de probe în procedura fiscală, potrivit normelor naționale astfel încât să nu se aducă atingere principiului eficacității dreptului Uniunii. Cu această ocazie, în urma examenului pe care îl face Curtea, stabilește cerințele de probă a fraudei în materie de TVA. Astfel, organul fiscal trebuie, pe de o parte, să dovedească cu precizie elementele constitutive ale fraudei,

²³ Art. 249 C. pr. civ.

²⁴ M. Fodor, *Probele în procesul civil*, Editura Universul Juridic, București, 2021, p. 98.

iar pe de altă parte, că persoana impozabilă a participat activ la fraudă sau știa ori ar fi trebui să știe că operațiunea invocată este implicată în fraudă respectivă.

În acest context, organul fiscal va administra probele în conformitate cu dispozițiile legale naționale incidente, cu respectarea principiilor consacrate la nivel național și, cu precădere, a celor consacrate la nivel unional.

În consecință, rămâne la latitudinea administrației fiscale și, mai apoi, a instanțelor naționale să aplice prevederile naționale în materie de probe, însă fără a răsturna sarcina probei și a impune contribuabilului să facă dovada neimplicării sale într-o fraudă.

Referințe

- Costaș C. F. (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016.
- Costaș C. F., *Sinteză de jurisprudență fiscală națională*, în Cluj Tax Forum Journal, vol. I/2022.
- Costea I. M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a IX-a rev., Editura Hamangiu, 2024.
- Costea I. M., *Fiscalitate europeană*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Costea I. M., Ilucă D. M., *Buna-credință în colectarea TVA. Noi dimensiuni rezultate din hotărârea pronunțată în cauza Paper Consult*, în Tax Magazine, nr. 3/ 2018, pp. 212-220.
- Costea I. M., *Concursul dintre protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene și protecția intereselor financiare ale statelor membre*, în Dreptul, vol. 28, nr. 5/2017, pp. 134-142.
- Costea I. M., *Factura între original, duplicat și dematerializare*, în *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași, Tomul LXIII, Științe Juridice, nr. II*, 2017, pp. 41-54.
- Dascălu D., Alexandru C., *Considerații teoretice și practice privind Codul de procedură fiscală, Partea I*, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 3/2004, pp. 8-26.
- Dascălu D., *Tratat de contencios fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2014.
- Ezer M., Nanu F., *Frauda în materie de TVA din perspectiva jurisprudenței recente a CJUE și ÎCCJ*, în *Curierul Fiscal*, nr. 1, 2024, pp. 22-28.
- Fodor M., *Problele în procesul civil*, Editura Universul Juridic, București, 2021.