

Codul de procedură fiscală
Comentariu pe articole

Cosmin Flavius Costaş (coordonator)

**Luisiana Dobrinescu
Andrei Iancu
Mircea Ştefan Minea
Horaţiu Sasu**

**Vladimir Marinescu
Viorel Terzea
Alin Văsonan
Tudor Vidrean-Căpuşan**

Codul de procedură fiscală

Comentariu pe articole

Lucrarea are în vedere legislaţia publicată în Monitorul Oficial
până la data de 2 februarie 2016.



Respectați cartea și legea!

Atragem atenția asupra faptului că, în baza Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la o lună la un an sau amendă reproducerea operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe (art. 140). Prin reproducere se înțelege realizarea, integrală sau parțială, a uneia ori a mai multor copii ale unei opere, direct sau indirect, temporar ori permanent, prin orice mijloc și sub orice formă (art. 14).

De asemenea, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă punerea la dispoziția publicului, inclusiv prin internet ori prin alte rețele de calculatoare, fără drept, a operelor sau a produselor purtătoare de drepturi conexe, indiferent de suport, astfel încât publicul să le poată accesa în orice loc sau în orice moment ales în mod individual (art. 139⁸).

Copyright © 2016, Editura Solomon

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Solomon.

Nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul scris al Editurii Solomon.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Codul de procedură fiscală : comentariu pe articole / Cosmin Flavius

Costaș (coord.), Luisiana Dobrinescu, Andrei Iancu, - București :

Editura Solomon, 2016

ISBN 978-606-94049-1-1

I. Costaș, Cosmin Flavius

II. Dobrinescu, Luisiana

III. Iancu, Andrei

336.22(498)

Editura Solomon

Tel.: 0725.356.750

E-mail:

office@editurasolomon.ro

redactie@editurasolomon.ro

Website:

www.editurasolomon.ro

www.taxnews.ro



Cosmin Flavius Costas este lector universitar doctor la Facultatea de Drept, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca, titularul cursurilor de Dreptul finanțelor publice, Contencios fiscal și Probleme ale fiscalității naționale și europene. Lista publicațiilor științifice cuprinde aproximativ 30 cărți și 150 de articole de specialitate, cu precădere din domeniul fiscalității, publicate în țară și în străinătate. Este editorul revistei de fiscalitate Tax Magazine. Din luna noiembrie 2015, face parte din Consiliul Academic al rețelei europene de

cercetare KULTax, inițiată de Universitatea Catolică Ioan Paul al II-lea din Lublin (Varșovia). Este membru al Center for the Research on the Public Finances and Tax Law in Countries of Central and Eastern Europe, Bialystok (Polonia). Colaborează, de asemenea, pentru diverse proiecte de cercetare la nivel european, cu Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Alma Mater Studiorum - Università di Bologna (Italia).

Cosmin este partener și asociat coordonator al societății civile de avocați Costas, Negru & Asociații. Pledează la toate instanțele din România și la Curtea de Justiție a Uniunii Europene (afacerile *Scandic Distilleries*, *Fatorie*, *Salomie-Oltean*, *Bara* și alții, *Capoda*).



Luisiana Dobrinescu este avocat, asociat coordonator al SCA Dobrinescu Dobrev din anul 2012, membră a Baroului București. Având dublă calificare în domeniul juridic și economic, Luisiana Dobrinescu s-a specializat începând cu anul 2003 în drept fiscal, iar în perioada 2007-2012 a făcut parte din echipa de taxe a Biriș Goran SPARL. În ultimii șapte ani, Luisiana s-a specializat în mod deosebit în materia taxei pe valoarea adăugată și în procedură fiscală, iar în anul 2013 a absolvit masterul de Drept fiscal la Facultatea de Drept a Universității din București. Este membră a VAT Forum Bruxelles, coordonator al Grupului de Analiza Fiscală din cadrul A.R.S.I.T. și membru AmCham

Tax Committee, calitate în care participă la ședințele de lucru organizate de Ministerul Finanțelor Publice, pe probleme de legislație fiscală.

A publicat peste 100 de articole în reviste de specialitate, atât românești, cât și străine, totodată fiind și speaker la mai multe conferințe și evenimente în domeniul fiscalității.



Andrei Iancu este avocat, membru al Baroului București, colaborator al SCA D&B David și Baias. Anterior a fost colaborator al Cabinetului Individual de Avocatură Iacob M. Bogdan, iar ulterior al SCA Dragne și Asociații.

Andrei a desfășurat și activitate didactică, fiind colaborator extern al Facultății de Drept, Universitatea din București, în anul 2015, la disciplina Drept fiscal, calitate în care a participat ca speaker la conferințe pe teme de fiscalitate. A absolvit masterul în Dreptul afacerilor, în cadrul aceleiași facultăți. Este colaborator permanent al revistei Tax Magazine, în care a publicat peste 5 articole de specialitate.



Vladimir Marinescu este avocat, titular al Cabinetului de Avocatură Vladimir Marinescu din anul 2008, membru al Baroului Timiș, membru și avocat recomandat de BEROBA (Belgian Romanian Business Association), reprezentant în România a A-Law Internationaal Advocatenkantoor, Belgia.

Vladimir este doctorand în drept la Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara. Este, de asemenea, colaborator al programului de masterat „Dreptul Afacerilor” Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara. În perioada octombrie 2012 - decembrie 2014 a fost Director de cursuri în catedra de drept public/ Șef birou drept fiscal la Academy of

European Law (Academia de drept European) din Trier/Germania.

A publicat în calitate de coautor mai multe lucrări, printre care *R. Bufan, M.Șt. Minea (coordonatori)*, Codul fiscal comentat, Ed. Wolters Kluwer România, București, 2008, precum și peste 20 de articole în reviste de specialitate.



Mircea Ștefan Minea este judecător la Curtea Constituțională a României din anul 2010. Totodată, este și profesor universitar doctor, desfășurând activitate didactică la Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca – Facultatea de Drept, unde a fost, în timp, titular al cursurilor de Dreptul finanțelor publice, Drept financiar internațional, Drept fiscal european, Obligații fiscale ale societăților comerciale (1998-2015).

A publicat până în prezent peste 40 de articole de specialitate și mai multe lucrări în domeniul dreptului finanțelor publice, dreptului fiscal european, dreptului procesual civil și dreptului societăților comerciale [printre care: *C.F. Costaș, M.Șt. Minea*, Drept fiscal, Ed. Universul

Juridic, București, 2015; *C.F. Costaș, M.Șt. Minea*, Drept financiar, Ed. Universul Juridic, București, 2015; *R. Bufan, M.Șt. Minea (coordonatori)*, Codul fiscal comentat, Ed. Wolters Kluwer România, București, 2008], susținând peste 50 de comunicări științifice.



Horațiu Sasu este jurist și economist, consultant în afaceri (resurse umane, fiscalitate, managementul performanței). Din anul 1998 până în prezent a fost consilier juridic, consultant în afaceri și management pentru mai multe societăți române și mixte, precum și lector pe probleme specifice de afaceri în cadrul unor cursuri de Director vânzări și Inspector resurse umane, sub egida Ministerului Muncii și Solidarității Sociale și Ministerului Educației Naționale (o parte din cursuri fiind finanțate și certificate de Banca Mondială).

Începând cu anul 2000 este colaborator al programelor legislative „Indaco”, „Legis”, „Legalis”, „Superlege”, prin elaborarea și actualizarea

doctrinei în domeniile: drept fiscal și procesual fiscal; drept comercial; drept administrativ; dreptul muncii; managementul resurselor umane; proprietate intelectuală și industrială; dreptul concurenței etc., autor și coautor de cursuri online pe teme de dezvoltarea afacerii și fiscalitate, autor a peste 200 de articole și studii în reviste de specialitate, precum și autor a peste 300 de articole și studii pe teme de afaceri în cotidiene și săptămânale locale și regionale.



Viorel Terzea este judecător la Curtea de Apel Pitești, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal. Anterior a fost judecător la Tribunalul Argeș și Judecătoria Curtea de Argeș.

Este autor al mai multor lucrări, dintre care cele mai relevante sunt: Noul Cod civil adnotat, Ediția a II-a, Ed. Universul Juridic, București, 2014, vol. I și II; Limitele legale ale dreptului de proprietate, Ediția 2, Ed. C.H. Beck, București, 2014; Legile fondului funciar. Comentarii și explicații, Ediția 4, Ed. C.H. Beck, București, 2013 – lucrare premiată de Uniunea Juriștilor din România cu premiul „Istrate Micescu”; Noul Cod al insolvenței adnotat, Ed. Solomon, București, 2014 și coautor al

lucrării Noul Cod civil. Comentariu pe articole, *Fl.A. Baias, E. Chelaru, R. Constantinovici, I. Macovei (coordonatori)*, Ed. C.H. Beck, București, 2012, în cadrul căreia a comentat instituția prescripției extinctive. Totodată, este autor al mai multor adnotări de practică judiciară în revistele: Curierul Judiciar, Revista Română de Jurisprudență, Revista română de executare silită, Tax Magazine etc.



Alin Văsonan este judecător la Curtea de Apel Oradea, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal. Anterior a fost judecător la Tribunalul Bihor și Judecătoria Oradea.

Alin a absolvit în anul 2008 masterul de Instituții și reglementări comunitare din cadrul Facultății de Drept a Universității Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca. Totodată, a participat la două programe de schimb de magistrați prin rețeaua EJTN în Croația și Italia, dar și la numeroase seminare internaționale organizate sub egida ERA și EJTN. Recent, a devenit colaborator al revistei Tax Magazine, unde a publicat mai multe articole de specialitate.



Tudor Dumitru Vidrean-Căpușan, avocat în Baroul Arad, este integrat în echipa societății civile de avocați Costaș, Negru & Asociații, ca avocat colaborator, specializat în drept fiscal.

Totodată, este doctorand în Studii Europene la Facultatea de Studii Europene din cadrul Universității „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca, unde desfășoară și activitate didactică, fiind colaborator extern al Facultății de Drept, Departamentul de Drept Public – disciplina Dreptul Finanțelor Publice.

Tudor a publicat în calitate de coautor trei caiete de seminar, printre care: *C.F. Costaș, T. Vidrean-Căpușan, A.M. Zah*, Drept fiscal.

Caiet de seminar, Ed. Solomon, București, 2015, și peste 10 articole în revista de fiscalitate Tax Magazine.

Cuprins

Cuvânt-înainte	XIII
Abrevieri	XV
Titlul I. Dispoziții generale	1
Capitolul I. Domeniul de aplicare a Codului de procedură fiscală	5
Capitolul II. Principii generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale	11
Capitolul III. Aplicarea prevederilor legislației fiscale	48
Titlul II. Raportul juridic fiscal	53
Capitolul I. Dispoziții privind raportul juridic fiscal	53
Capitolul II. Dispoziții generale privind raportul sarcinii fiscale	64
Titlul III. Dispoziții procedurale generale	76
Capitolul I. Competența organului fiscal central	77
Capitolul II. Competența organului fiscal local	96
Capitolul III. Alte dispoziții privind competența	98
Capitolul IV. Actele emise de organele fiscale.....	107
Capitolul V. Administrarea și aprecierea probelor	142
Secțiunea 1. Dispoziții generale	142
Secțiunea a 2-a. Informații și expertize	150
Secțiunea a 3-a. Înscrisurile și constatarea la fața locului.....	166
Secțiunea a 4-a. Dreptul de a refuza furnizarea de dovezi	176
Secțiunea a 5-a. Colaborarea dintre autoritățile publice.....	178
Secțiunea a 6-a. Sarcina probei	182
Capitolul VI. Termene	188
Capitolul VII. Transmiterea cererilor de către contribuabili/plătitori și identificarea acestora în mediul electronic.....	192
Titlul IV. Înregistrarea fiscală	196
Titlul V. Stabilirea creanțelor fiscale	216
Capitolul I. Dispoziții generale.....	216
Capitolul II. Dispoziții privind decizia de impunere	220
Capitolul III. Dispoziții privind declarația fiscală	229
Capitolul IV. Stabilirea bazei de impozitare prin estimare	238
Capitolul V. Despre evidențele fiscale și contabile.....	243
Capitolul VI. Prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale.....	254

Titlul VI. Controlul fiscal	259
Capitolul I. Inspecția fiscală.....	259
Capitolul II. Controlul inopinat	292
Capitolul III. Controlul antifraudă.....	295
Capitolul IV. Verificarea situației fiscale personale de către organul fiscal central.....	298
Capitolul V. Verificarea documentară	310
Capitolul VI. Dispoziții finale privind controlul fiscal efectuat de organul fiscal central	311
 Titlul VII. Colectarea creanțelor fiscale.....	314
Capitolul I. Dispoziții generale.....	315
Capitolul II. Stingerea creanțelor fiscale prin plată, compensare și restituire	334
Capitolul III. Dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare	357
Capitolul IV. Înlesniri la plată.....	377
Secțiunea 1. Instituirea posibilității acordării înlesnirilor la plată.....	377
Secțiunea a 2-a. Procedura de acordare a eșalonării la plată de către organul fiscal central	381
Capitolul V. Garanții	427
Capitolul VI. Măsuri asigurătorii.....	432
Capitolul VII. Prescripția dreptului de a cere executarea silită și a dreptului de a cere restituirea	442
Capitolul VIII. Stingerea creanțelor fiscale prin executare silită.....	457
Secțiunea 1. Dispoziții generale	457
Secțiunea a 2-a. Executarea silită prin poprire	497
Secțiunea a 3-a. Executarea silită a bunurilor mobile	505
Secțiunea a 4-a. Executarea silită a bunurilor imobile	513
Secțiunea a 5-a. Executarea silită a altor bunuri.....	518
Secțiunea a 6-a. Valorificarea bunurilor sechestrate	519
Capitolul IX. Cheltuieli	536
Capitolul X. Eliberarea și distribuirea sumelor realizate prin executare silită	538
Capitolul XI. Contestația la executare silită	546
Capitolul XII. Stingerea creanțelor fiscale prin alte modalități	556
Capitolul XIII. Dispoziții speciale privind colectarea	569
 Titlul VIII. Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale	571
Capitolul I. Dreptul la contestație	571
Capitolul II. Competența de soluționare a contestațiilor. Decizia de soluționare	580
Capitolul III. Dispoziții procedurale.....	586
Capitolul IV. Soluții asupra contestației	607
 Titlul IX. Procedura amiabilă pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri.....	619

Titlul X. Aspecte internaționale	627
Capitolul I. Cooperarea administrativă în domeniul fiscal	628
Secțiunea 1. Dispoziții generale	628
Secțiunea a 2-a. Schimbul de informații.....	638
§1. Schimbul de informații la cerere	638
§2. Schimbul automat obligatoriu de informații	642
§3. Schimbul spontan de informații	645
Secțiunea a 3-a. Alte forme de cooperare administrativă	648
§1. Prezența în birourile administrative și participarea la anchetele administrative	648
§2. Cooperarea administrativă prin efectuarea de controale simultane	649
§3. Notificări administrative	651
§4. Rezultatul utilizării informațiilor	652
§5. Schimbul de experiență și de bune practici	654
Secțiunea a 4-a. Condiții aplicabile cooperării administrative.....	655
Secțiunea a 5-a. Relațiile cu Comisia Europeană.....	665
Secțiunea a 6-a. Relațiile cu țările terțe	666
Secțiunea a 7-a. Dispoziții generale și finale.....	668
Capitolul II. Asistența reciprocă în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe, impozite, drepturi și alte măsuri	671
Secțiunea 1. Dispoziții generale	671
Secțiunea a 2-a. Schimbul de informații.....	678
Secțiunea a 3-a. Asistență pentru notificarea documentelor.....	683
Secțiunea a 4-a. Măsurile asigurătorii sau de recuperare	684
Secțiunea a 5-a. Dispoziții generale aplicabile tuturor tipurilor de cereri de asistență	698
Secțiunea a 6-a. Dispoziții finale.....	701
Titlul XI. Sancțiuni	704
Titlul XII. Dispoziții tranzitorii și finale	725
Anexe.....	759
Anexa nr. 1. Norme de raportare și de precauție pentru schimbul de informații referitoare la conturile financiare	759
Anexa nr. 2. Norme suplimentare de raportare și de precauție pentru schimbul de informații referitoare la conturile financiare	785
Index.....	789

Cuvânt-înainte

În vara lui 2015, atunci când a devenit o certitudine faptul că vom avea un nou Cod fiscal și un nou Cod de procedură fiscală, am încercat să-mi aduc aminte de ultimele demersuri științifice de anvergură din doctrina noastră, în legătură cu de-acum vechile Coduri. Aveam în memorie două lucrări comentate, apărute aproape simultan, în 2008. De-atunci, sub multitudinea modificărilor, sub presiunea timpului și în umbra unei anunțate înlocuiri a Codurilor vechi, nu mai apăruse nicio lucrare care să abordeze, într-un comentariu pe articole, legislația existentă.

În acest context, am acceptat o propunere din partea Editurii Solomon, aceea de a face parte dintr-o echipă care să realizeze un comentariu al noului Cod de procedură fiscală. Am considerat această misiune o provocare, la mai bine de 7 ani de la experiența unui Cod fiscal comentat. În toamnă, atunci când s-a făcut primul draft pentru împărțirea comentariilor, aveam să devin și coordonatorul echipei pe care cititorul o poate vedea acum pe coperta lucrării *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*.

La momentul în care scriu aceste rânduri, cu liniștea celui care s-a asigurat că toate comentariile au fost trimise în bună stare editorului și se află în drum spre tipar, îi sunt recunoscător în primul rând Nicoletei Solomon, pentru idee, pentru încredere și pentru suport. În fapt, fiecare dintre noi și-a scris, de obicei în liniștea nopții, comentariile lui. Nico, alături de mine, le-a citit pe toate, de mai multe ori, pentru a se asigura că trimitem la tipar o Carte, în adevăratul sens al cuvântului.

Chiar dacă am coordonat această lucrare, nu m-am considerat niciodată altceva decât un *primus inter pares*, conștient fiind de faptul că n-aș fi putut scrie singur nici măcar un titlu. Luisiana, Andrei, Vladi, Mircea, Horațiu, Viorel, Alin, Tudor, mă înclin cu respect și vă mulțumesc pentru efortul vostru colosal din ultimele trei luni, în raport de un termen-limită pe care eu l-am fixat, pentru a fi prima lucrare de acest calibru apărută în România după 1 ianuarie 2016.

Cred că sunt în asentimentul tuturor atunci când spun că trebuie să le fim recunoscători și celor care, în ultima perioadă, ne-au înțeles. Familia, prietenii, colegii de birou și-au cenzurat cred, în nenumărate rânduri, întrebările referitoare la ce scriem și, mai ales, când anume terminăm. Ne-au susținut în tăcere și, în condițiile acestea, au contribuit poate și ei la scrierea Cărții.

Cu aproape trei decenii în urmă, citeam unul dintre romanele lui Jules Verne, *Căpitanul Hatteras*. Mi-am explicat cu greu atunci de ce ar vrea cineva să atingă Polul, în condiții extreme. Astăzi înțeleg un pic mai bine faptul că fiecare dintre noi are în minte și în suflet propria expediție științifică. După trei luni intense de comentarii și revizuirii, mi-ar plăcea să cred că expediția noastră a reușit și că lucrarea *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole* cartografiază bine un teritoriu al procedurii fiscale deloc facil de explorat și de înțeles. Ultimul cuvânt și radiografia succesului sau insuccesului nostru științific aparțin

însă cititorilor. Ne-ar bucura dacă, după lectura a mai mult de 800 pagini, am avea și un *feedback*. E prematur să spunem acum dacă vom mai scrie vreodată, dacă o vom face în aceeași echipă și în același format. În orice situație însă, părerea celor pentru care am scris este vitală. Tocmai de aceea, în aceste cuvinte de început, nu voi descrie și nu voi lăuda *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*. Dacă argumentele noastre sunt un bun prilej pentru dezbateri, vom auzi și laude, și critici.

Cosmin Flavius Costăș,
Cluj-Napoca, 1 februarie 2016

sau juridică. Soluția se impune în virtutea unei **obligații de reciprocitate** existente cel puțin în interiorul Uniunii Europene și are drept scop respectarea dreptului la apărare. Ar fi, ca s-o spunem deschis, o exigență care decurge și din art. 6 par. (3) din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, aceea ca pentru orice „acuzatie” să existe o informare a persoanei vizate într-o limbă pe care aceasta o cunoaște.

Art. 9. Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

b) cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilită anterior;

c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil/plătitor, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;

d) urmează să se ia măsuri de executare silită;

e) urmează să se emită deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

(3) Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:

a) contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;

b) contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.

(4) Excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației depuse potrivit prezentului cod.

(5) La stabilirea termenelor prevăzute la alin. (3) devin aplicabile prevederile art. 6 alin. (3).

Comentariu

1. Noua reglementare. În vechiul Cod de procedură fiscală, art. 9, dedicat dreptului de a fi ascultat, a rezistat nemodificat vreme de 12 ani. Imobilismul legislativ este greu explicabil, în condițiile în care jurisprudența europeană și jurisprudența națională au evoluat semnificativ în această perioadă. Art. 9 reprezintă deci un progres față de reglementarea anterioară, întrucât: au fost detaliate cazurile în care nu este necesară respectarea dreptului de a fi ascultat; în cuprinsul alin. (3) s-a menționat în ce situații se consideră îndeplinită exigența audierii; a fost recunoscută expres posibilitatea contribuabilului de a invoca, pe calea **excepției audierii**, un caz de nulitate procedurală.

2. Obligatorietatea ascultării contribuabilului. În spiritul evoluțiilor europene, art. 9 alin. (1) NCPF instituie în sarcina fiscalului o obligație: ascultarea contribuabilului sau plătitorului, înaintea luării deciziei, cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. Cu alte cuvinte, ascultarea contribuabilului este o regulă generală în procedura fiscală română.

Vom remarca totuși o oarecare inconsistență terminologică: titlul articolului este dreptul de a fi ascultat. La alin. (1) se menționează faptul că un contribuabil sau un plătitor trebuie să aibă posibilitatea de a exprima un **punct de vedere**, ceea ce nu presupune neapărat ascultarea contribuabilului, întrucât punctul de vedere poate fi exprimat și în scris. Totuși, din lectura art. 9 alin. (3) și (4) NCPF, rezultă faptul că ar trebui să aibă loc o audiere. Cu alte cuvinte, fără a prescrie o formă anume pentru valorizarea **dreptului la apărare** (sub forma dreptului de a fi ascultat), legiuitorul amintește simultan de ascultare, exprimare punct de vedere și audiere.

În opinia noastră, art. 9 alin. (1) NCPF trebuie interpretat în sensul că recunoaște contribuabilului sau plătitorului dreptul la o audiere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. Corelativ, organul fiscal este obligat să organizeze o asemenea **audiere**, facilitând contribuabilului exprimarea punctului său de vedere. Organizarea unei audieri nu exclude formularea de către contribuabil sau plătitor a unui **punct de vedere scris** (lucru de altfel recomandat, în condițiile în care o eventuală audiere nu este înregistrată audio-video). Ca moment în timp, această audiere trebuie plasată între momentul finalizării activităților de investigație fiscală și momentul luării deciziei fiscale. De asemenea, în opinia noastră, audierea trebuie să fie precedată de asigurarea accesului contribuabilului la documentele și probele care susțin poziția fiscalului (exprimată de regulă sintetic într-un înscris pus la dispoziția contribuabilului, de pildă **proiectul raportului de inspecție fiscală**). Finalmente, actul administrativ fiscal poate fi emis dacă s-au respectat aceste exigențe¹⁾.

Pentru o viitoare reglementare, ar putea fi avute totuși în vedere modelul italian sau modelul olandez pentru valorificarea dreptului la apărare al contribuabilului, pentru următoarele repere:

- la finalul activităților de investigație fiscală, organul fiscal ar trebui să pună la dispoziția contribuabilului dosarul administrativ, cuprinzând toate mijloacele de probă care au conturat poziția preliminară a fiscalului. Înscrisurile pot fi furnizate în format tipărit pe hârtie sau în format electronic;

- contribuabilul ar trebui să aibă la dispoziție un interval rezonabil de timp (20-40 de zile) pentru a-și pregăti poziția pe care o va exprima cu ocazia audierii, inclusiv printr-un memoriu scris ce trebuie remis organului fiscal;

- contribuabilul ar putea renunța oricând la beneficiul unei audieri contradictorii, informând în acest sens organul fiscal;

- audierea, fixată după depunerea memoriului scris la organul fiscal, ar trebui să aibă drept scop lămurirea aspectelor în privința cărora există divergențe între contribuabil și organul fiscal, luând forma unei dezbateri argumentate, contradictorii. Procesul-verbal sau minuta ședinței de audiere ar trebui să constituie, în context, proba îndeplinirii obligației fiscalului de a asculta contribuabilul.

¹⁾ În jurisprudență s-a afirmat, cu argumente, faptul că simpla prezentare a anexelor raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu o „audiere” și că „discuția finală” cu echipa de inspecție fiscală nu poate fi considerată o „audiere”. S-a menționat, cu aceeași ocazie, că organul fiscal trebuie să-i permită contribuabilului să-și prezinte toate argumentele și trebuie să procedeze la o analiză efectivă a acestor argumente (C.A. Cluj, s. a II-a civ., cont. adm. fisc., s. civ. nr. 603 din 13 decembrie 2013, nepublicată).

3. Excepții de la regula audierii. Art. 9 alin. (2) NCPF reglementează cinci excepții de la regula audierii, cele de la lit. a)-d) fiind în esență aceleași din art. 9 alin. (2) lit. a)-d) VCPF, după cum urmează:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege. Această excepție este justificată prin urgența situației: fie întârzierea ar face imposibilă constatarea situației fiscale reale, fie ar îngreuna ori întârzia activitatea investigativă a fiscalului. Cu toate acestea, accentul trebuie să cadă asupra obligației fiscalului de a proba urgența, pentru că ea nu se prezumă;

b) cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilite anterior. Al doilea caz derogatoriu de la regula audierii contribuabilului a suferit o ușoară modificare față de reglementarea anterioară: „modificarea nesemnificativă” a valorii creanței fiscale din vechea reglementare a fost acum concretizată, în sensul că o modificare de cel mult 10% față de creanța fiscală stabilită anterior exclude audierea contribuabilului. În opinia noastră, textul ar trebui totuși privit și acceptat nuanțat, avându-se în vedere, *in concreto*, valoarea creanței. Dacă în cazul unei datorii fiscale de 100 lei care se modifică nesemnificativ respectarea dreptului la apărare pare mai puțin importantă, în cazul unei creanțe fiscale cu valoare de 3.000.000 lei, de exemplu în cazul unei reverificări fiscale, respectarea dreptului la apărare devine organic obligatorie;

c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil/plătitor, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere. Valorizând un tip de concordat fiscal, în care contribuabilul ori plătitorul furnizează fiscalului, prin intermediul declarației fiscale, descrierea stării de fapt fiscale și documentele-suport aferente, legiuitorul fiscal a exclus această situație din sfera cazurilor în care audierea este obligatorie. În practică s-a spus însă faptul că această excepție nu este aplicabilă atunci când, cu ocazia reverificării informațiilor din evidența informatizată a Administrației Fondului pentru Mediu, se modifică și cuantumul obligațiilor fiscale. Instanța a considerat că, în acest caz, ascultarea contribuabilului era necesară ca o chestiune de minimă diligență și prudență din partea organului fiscal asimilat¹⁾;

d) urmează să se ia măsuri de **executare silită**. Această excepție nu ar trebui să suscite prea multe discuții. Din moment ce procesul fiscal a fost finalizat, obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabilului nu mai pot fi repuse în discuție. Prin urmare, audierea contribuabilului nu mai este nici necesară și nici utilă. În realitate însă, sub imperiul vechiului Cod de procedură fiscală, în practică au existat foarte multe probleme în cazul **măsurilor asigurătorii**. Astfel, în cuprinsul deciziilor de instituire a unor măsuri asigurătorii se invoca, cu regularitate, faptul că nu se procedează la audierea contribuabilului, întrucât se iau măsuri de executare silită, fiind incidente dispozițiile art. 9 alin. (2) lit. d) VCPF. Măsurile asigurătorii nu sunt însă măsuri de executare silită, întrucât ele nu au la bază un titlu de creanță în materie fiscală definitivat. Prin urmare, *de plano*, excepția nu era aplicabilă potrivit vechii reglementări și nu poate fi acceptată nici sub

¹⁾ Trib. Alba, s. com. cont. adm., sent. civ. nr. 1346/CAF din 15 iunie 2011, nepublicată.

imperiu art. 9 alin. (2) lit. d) NCPF¹⁾. Jurisprudența instanțelor fiscale, deși s-a cristalizat mai greu, pare să fie constantă în acest sens, la momentul intrării în vigoare a noului Cod de procedură fiscală²⁾;

e) urmează să se emită deciziile referitoare la **obligațiile fiscale accesorii**. Acest caz este nou-introdus, de la 1 ianuarie 2016. Soluția legiuitorului se înscrie într-o anumită logică fiscală, întrucât soluțiile date cu privire la obligația fiscală principală (de exemplu, anularea ori suspendarea deciziei de impunere) au influență automată și asupra obligațiilor fiscale accesorii. De altfel, determinarea obligațiilor fiscale accesorii nu crează, pentru contribuabil, o situație juridică nouă, acesta cunoscând încă de la momentul stabilirii obligației fiscale principale faptul că aceasta generează, după expirarea termenului prevăzut de lege pentru executare, curgerea obligațiilor fiscale accesorii.

Vom reține faptul că, și sub imperiu noului Cod de procedură fiscală, audierea contribuabilului rămâne obligatorie în cazul măsurilor asigurătorii, înainte de a se emite **decizia de instituire a măsurilor asigurătorii**.

4. Situații în care audierea se consideră îndeplinită. În vederea eliminării din ecuația fiscală a acelor ipoteze în care contribuabilul, cu rea-credință ori din neglijență, nu se prezintă în vederea audierii, a fost creat alin. (3) al art. 9 NCPF. Organul fiscal este exonerat de obligația organizării unei audieri doar în două situații: contribuabilul refuză explicit să se prezinte la ședința de audiere; contribuabilul refuză implicit să se prezinte la ședința de audiere, aspect ce rezultă implicit din absența acestuia la două termene diferite fixate anume pentru ascultarea contribuabilului ori plătitorului. Desigur, proba notificării corespunzătoare a contribuabilului revine organului fiscal.

5. Sancțiunea nerespectării dreptului de a fi ascultat. Excepția lipsei audierii. În doctrina noastră s-a spus, chiar după intrarea în vigoare a vechiului Cod de procedură fiscală, că lipsa dovezii privind ascultarea contribuabilului duce prin ea însăși la anularea

¹⁾ Pentru opinia contrară, nemotivată, în sensul că simpla invocare de către fisc a dispozițiilor art. 9 alin. (2) lit. d) VCPF este suficientă, a se vedea Jud. Cluj-Napoca, s. civ., sent. civ. nr. 12645 din 13 iunie 2012, nepublicată (hotărâre desființată în calea de atac). În practică a fost exprimată și poziția potrivit căreia decizia de instituire a măsurilor asigurătorii este un act premergător executării silite, ceea ce ar face aplicabilă excepția prevăzută de art. 9 alin. (2) lit. d) VCPF (Jud. Oradea, s. civ., sent. civ. nr. 4418 din 5 mai 2015, nepublicată, hotărâre desființată în calea de atac).

²⁾ Jud. Cluj-Napoca, s. civ., sent. civ., nr. 6910 din 21 mai 2010, în RRDA nr. 1/2011, p. 139-147; Jud. Dej, s. civ., sent. civ. nr. 155 din 14 februarie 2011, nepublicată; Jud. Cluj-Napoca, s. civ., sent. civ. nr. 1181 din 7 februarie 2014, nepublicată; Trib. Cluj, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 1222/R din 28 noiembrie 2012, nepublicată; Trib. Cluj, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 1278/R din 12 octombrie 2012, nepublicată; Jud. Sectorului 4 București, s. civ., sent. civ. nr. 6829 din 25 mai 2015, nepublicată; Jud. Bacău, s. civ., sent. civ. nr. 2251 din 8 aprilie 2015, nepublicată. S-a exprimat și o altă opinie, în sensul că, deși s-a reținut inaplicabilitatea art. 9 alin. (2) lit. d) VCPF, s-a decis că nu a fost încălcat art. 9 alin. (1) VCPF, câtă vreme contestatoarea a putut critica acest act normativ în fața unei instanțe care respectă garanțiile prevăzute de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului (Jud. Cluj-Napoca, s. civ., sent. civ. nr. 5458 din 29 mai 2015, nepublicată). Această din urmă opinie este cu totul izolată.

actului administrativ fiscal¹⁾. Credem că această opinie este una de actualitate și prin raportare la dispozițiile art. 9 NCPF, aflându-ne într-o ipoteză de **nulitate virtuală**. Prin urmare, ori de câte ori, în situațiile în care audierea contribuabilului este obligatorie, nu se poate face dovada audierii efective, sancțiunea nu poate fi decât nulitatea procedurii și, prin ricoșeu, nulitatea actelor administrative fiscale încheiate cu nerespectarea exigenței dreptului de a fi ascultat.

În acest context, conform art. 9 alin. (4) NCPF, contribuabilul poate invoca **excepția lipsei audierii**. Ar rămâne de discutat cum vom interpreta alin. (4): excepția poate fi invocată de contribuabil sau plătitor doar odată cu formularea contestației sau și la un alt moment? În opinia noastră, în condițiile în care norma legală nu este formulată restrictiv, poate fi susținută doar a două soluție. Sigur, de regulă, excepția lipsei audierii se invocă prin chiar contestația împotriva actului administrativ fiscal, ceea ce ar da organului de soluționare a contestației posibilitatea desființării actului administrativ fiscal într-o fază incipientă a procedurii. Dar, din varii motive, această excepție poate fi invocată oricând, chiar direct în fața instanței de judecată, în ambianța unui proces echitabil, cu aceeași finalitate. Nulitatea procedurii și nulitatea actelor administrative fiscale subsecvente nu pot fi acoperite, iar nerespectarea dreptului la apărare, așa cum a subliniat-o Curtea de Justiție a Uniunii Europene, nu devine scuzabilă prin aceea că, într-o fază ulterioară a procedurii, contribuabilului îi este respectat dreptul la apărare (de pildă, în procedura judiciară)²⁾.

6. Reglementarea europeană. La nivel european, **dreptul la apărare** este consacrat de art. 41 alin. (2) lit. a) și c) din Carta drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene, care, sub denumirea marginală „Dreptul la o bună administrare”, are următorul conținut: (...) (2) Acest drept include în principal: a) dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere; b) dreptul oricărei persoane de acces la dosarul propriu, cu respectarea intereselor legitime legate de confidențialitate și de secretul profesional și comercial; c) obligația administrației de a-și motiva deciziile. Astfel, art. 41 alin. (2) lit. a) și c) din Cartă arată că particularul împotriva căruia urmează să se emită o decizie defavorabilă trebuie să își expună în mod util punctul de vedere în fața autorității administrative pentru ca această să cântărească în cunoștință de cauză dacă se impune sau nu emiterea deciziei cauzatoare de prejudicii. Audierea particularului este fără îndoială obligatorie, iar, pentru realizarea acestui deziderat, autoritatea publică în cauză trebuie să respecte următoarele obligații:

- să permită particularului în cauză accesul la toate informațiile și documentele relevante pe care autoritatea administrativă le ia în calcul în vederea emiterii deciziei defavorabile, pentru a se putea studia veridicitatea și pertinenta acestora în economia cauzei;

¹⁾ D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală, Ed. Rosetti, București, 2005, p. 92-93. Pentru concluzii în același sens, cu referire la jurisprudența pertinentă la acel moment, a se vedea M.Șt. Minea, C.F. Costas, Dreptul finanțelor publice, ed. a II-a revizuită, Ed. Universul Juridic, București, 2011, vol. II – Drept fiscal, p. 480-482.

²⁾ CJUE, hotărârea din 15 octombrie 2002, *Limburgse Vinyl Maatschappij și alții vs. Comisia*, afacerile conexe C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P - C-252/99 P și C-254/99 P, ECLI:EU:C:2002:582.

- să îi acorde particularului o perioadă de timp rezonabilă în raport de complexitatea stării de fapt care urmează să fie reținută prin decizia administrativă pentru a-și putea pregăti o apărare de calitate;

- să analizeze cu atenție și seriozitate punctul de vedere exprimat de către particular, la momentul la care autoritatea publică decide dacă va emite sau nu act defavorabil particularului¹⁾.

7. Jurisprudența europeană consacrată dreptului la apărare. Curtea de Justiție a Uniunii Europene a analizat, în mai multe rânduri, probleme circumscrise dreptului la apărare. Astfel, o primă hotărâre care merită a fi menționată o reprezintă cea din afacerea *Organizações de Calçado Lda împotriva Fazenda Pública, cu participarea Ministério Público*²⁾. În această afacere portugheză, societatea Sopropé a efectuat importuri de încălțăminte din Thailanda în Portugalia. În cadrul unui control vamal ulterior, autoritățile vamale portugheze au apreciat că certificatele de origine a mărfii sunt false, astfel că nu se poate accepta aspectul că marfa importată ar avea ca origine țări preferențiale, ci ar fi vorba despre o marfă care provine din țări terțe. În consecință, autoritățile vamale portugheze au apreciat că societatea datora bugetului de stat suma de aproximativ 250.000 de euro cu titlu de taxe vamale, în temeiul art. 222 din Codul vamal comunitar. În ceea ce privește dreptul la apărare, autoritățile vamale portugheze au notificat societatea la data de 3 iulie 2003 că are la dispoziție un termen de 8 zile pentru a-și pregăti și expune apărările, în conformitate cu legislația portugheză aplicabilă în cauză. Trebuie menționat că dreptul portughez impunea autorităților fiscale obligația de a permite particularilor un termen cuprins între 8-15 zile pentru exercitarea dreptului la apărare. Societatea și-a exercitat dreptul la apărare la data de 11 iulie 2003, iar la data de 16 iulie 2003, autoritatea vamală a emis decizia pentru recuperarea celor 250.000 de euro cu titlu de taxe vamale.

Tribunalul Suprem Administrativ din Portugalia a decis să întrebe Curtea de Justiție a Uniunii Europene dacă o legislație care prevede un termen cuprins între 8-15 zile pentru exercitarea dreptului la apărare este conformă cu dreptul Uniunii Europene și dacă un termen de 13 zile (termenul scurs în cauză între data notificării societății în vederea exercitării dreptului la apărare și data emiterii deciziei cauzatoare de prejudicii) este compatibil cu principiul european al respectării dreptului la apărare.

Prin hotărârea pronunțată la data de 18 decembrie 2008, Curtea, după ce a arătat că dreptul la apărare este un principiu fundamental al dreptului european, a explicat că, de principiu, o legislație care permite autorităților naționale să acorde particularilor un termen cuprins între 8-15 zile pentru exercitarea dreptului la apărare este conformă cu dreptul unional, însă revine instanțelor naționale obligația de a verifica de la caz la caz dacă respectivul termen este rezonabil în raport de complexitatea cauzei. Spre exemplu, în afacerea de față, instanța de la Luxemburg a arătat că instanțele naționale trebuie să țină cont de elemente precum proveniența mărfurilor în discuție, cuantumul sumei imputate, cantitatea de documente și informații implicate, durata procedurii de control.

¹⁾ Pentru ample repere, într-un studiu de substanță, a se vedea *T. Vidrean-Căpușan, Dreptul la apărare în materie fiscală. Evoluții recente*, în *Tax Magazine* nr. 7/2015, p. 361-366.

²⁾ CJUE, hotărârea din data de 18 decembrie 2008, în afacerea C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746.

O a doua hotărâre care merită să rețină atenția noastră o reprezintă *Solvay c. Comisia*¹⁾. Pe scurt, în această afacere, Comisia Europeană a decis să emită pe seama societății Solvay o decizie de amendare a acestei societăți cu suma de 20 de milioane de euro, pentru presupuse încălcări ale regulilor concurenței. Acțiunea societății Solvay a fost respinsă de Tribunalul de Primă Instanță. În cadrul recursului promovat în fața Curții de Justiție a Uniunii Europene, societatea Solvay a invocat, printre altele, și încălcarea dreptului la apărare, respectiv faptul că societății nu i s-a permis de către Comisia Europeană dreptul de acces la toate informațiile relevante pe care autoritatea europeană le-a avut în vedere cu ocazia emiterii deciziei de amendare, astfel că societatea a fost în imposibilitate de a-și formula o apărare de calitate.

Prin hotărârea pronunțată la data de 25 octombrie 2011, Marea Cameră a instanței europene a arătat că aspectele invocate de societatea Solvay se încadrează în ceea ce generic se poate denumi „dreptul de acces la dosar”. Curtea a explicat din nou că dreptul la apărare este un principiu fundamental al dreptului european, că în lumina acestui principiu o autoritate publică care urmează să emită o decizie defavorabilă în dauna unui particular trebuie să îi permită acestuia dreptul de acces la întreg dosarul administrativ pentru a putea studia veridicitatea și pertinenta informațiilor din respectivul dosar. De asemenea, Curtea a subliniat că încălcarea acestui drept nu poate fi suplinită prin dreptul de acces la dosar în cadrul unei proceduri jurisdicționale. Totodată, s-a arătat că nu este necesar să se arate că prin dreptul de acces la dosar în procedura administrativă aceasta ar fi avut un rezultat diferit, ci doar faptul că particularul și-ar fi putut construi apărarea pe baza elementelor cuprinse în respectivul dosar administrativ.

O a treia afacere care merită a fi analizată, de dată mai recentă, este afacerea *Kamino*²⁾. Ca stare de fapt, se poate reține că societatea Kamino a încadrat pe anumit cod tarifar produse importate în Olanda, plătind taxe vamale la cota de 4,7%. În urma unui control vamal, inspectorii olandezi au decis că pentru produsele în cauză încadrarea tarifară corectă era pe un alt cod tarifar, cod tarifar care genera obligația de calcul a taxelor vamale la cotă de 12,2%. Societatea a fost nemulțumită de faptul că nu i s-a respectat dreptul la apărare, arătând că organele vamale olandeze nu i-au permis să își exprime punctul de vedere înainte de luarea deciziei vamale de recuperare a taxelor vamale, invocând jurisprudența din afacerea *Sopropé*. Punctul de vedere al societății a fost respins în fața primelor două grade de jurisdicție, iar în recurs instanța supremă olandeză (*Hoge Raad*) a decis să sesizeze Curtea de Justiție a Uniunii Europene, adresând următoarele întrebări:

- dacă principiul respectării dreptului la apărare poate fi aplicat direct de instanța națională de judecată;
- dacă se poate considera că dreptul la apărare a fost încălcat în condițiile în care acesta nu a fost respectat la sfârșitul activității de control, însă particularul și-a putut exprima punctul de vedere în cadrul unei proceduri administrative de contestație ulterioare, care precede procedura jurisdicțională;
- care sunt consecințele juridice ale încălcării dreptului la apărare în ipoteza în care se constată că, prin respectarea dreptului la apărare, procedura ar fi avut un rezultat diferit.

¹⁾ CJUE, hotărârea din data de 25 octombrie 2011, în afacerea C-109/10 P, ECLI:EU:C:2011:686.

²⁾ CJUE, hotărârea din data de 3 iulie 2014, în afacerile conexe C-129/13 și C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041.

Prin hotărârea pronunțată la data de 3 iulie 2014, Curtea de Justiție a arătat că toate instituțiile publice din Uniune trebuie să respecte acest principiu fundamental al dreptului la apărare. Curtea a concluzionat în sensul că principiul respectării dreptului la apărare poate fi invocat de către particulari direct în fața instanței de judecată, aceasta având obligația de aplicare a acestuia cu prioritate.

Cu privire la cea de-a doua întrebare, Curtea a arătat că scopul urmărit de legislația în materia dreptului la apărare este acela de a asigura particularului posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere, pentru ca administrația să ia decizia în cunoștință de cauză. Totodată, Curtea a arătat că acest drept poate suferi limitări doar dacă acestea sunt în conformitate cu **principiul proporționalității**. Guvernul olandez a justificat nerespectarea dreptului la apărare la sfârșitul procedurii de control pe motiv că termenele de reacție impuse statelor membre de către Codul vamal sunt foarte scurte, existând astfel riscul să se piardă resurse prețioase pentru bugetul Uniunii, iar prin exercitarea dreptului la apărare în procedura administrativă de contestație nu se aduce niciun prejudiciu particularului.

Curtea de Justiție a arătat că, în temeiul Codului vamal comunitar, trebuie făcută o distincție între relația dintre statele membre și Uniune și, respectiv, dintre statele membre și particulari. În ceea ce privește relația dintre statele membre și particulari, trebuie remarcat faptul că reglementarea comunitară prevede dreptul de a fi suspendate efectele unei decizii administrative despre care există bănuiele legitime că ar fi contrară dreptului vamal european, desigur, cu plata unei garanții. Guvernul olandez a arătat că o astfel de suspendare nu operează automat în dreptul olandez, la mijloc fiind un drept de apreciere al autorității vamale, pe baza unor criterii expuse într-o circulară ministerială. În aceste condiții, Curtea de la Luxemburg a răspuns că, în lumina jurisprudenței sale din afacerea *Texdata Software*¹⁾, nerespectarea dreptului la apărare la sfârșitul controlului administrativ poate fi acoperită prin dreptul de acces la o procedură administrativă de contestație ulterioară doar dacă prin exercitarea procedurii administrative de contestație se asigură de drept suspendarea efectelor actului administrativ defavorabil. Așadar, în lumina situației din dreptul olandez din afacerea *Texdata Software*, se poate constata faptul că suntem în prezența unei încălcări a principiului respectării dreptului la apărare.

În ceea ce privește cea de-a treia întrebare preliminară, Curtea a arătat că respectarea dreptului la apărare este în sarcina statelor membre, care trebuie să își exercite această prerogativă în limitele **principiilor echivalenței și efectivității**. Instanța europeană a concluzionat arătând că nerespectarea dreptului la apărare poate fi ignorată de către instanțele naționale doar dacă se demonstrează dincolo de orice dubiu faptul că, prin respectarea dreptului la apărare, procedura nu ar fi avut un rezultat diferit.

Evaluând cele expuse mai sus, se poate observa că la nivel european au fost trasate următoarele linii de forță ale principiului respectării dreptului la apărare:

- trebuie să existe o procedură de audiere la sfârșitul procedurii de control;
- particularului trebuie să i se asigure accesul la dosarul administrativ care stă la baza emiterii deciziei cauzatoare de prejudicii;

¹⁾ CJUE, hotărârea din data de 26 septembrie 2013, în afacerea C-418/13, ECLI:EU:C:2014:2401.

- este necesar să i se asigure particularului o perioadă de timp rezonabilă pentru pregătirea apărării, care presupune un termen de minim 8 zile;
- în măsura în care nu se respectă dreptul la apărare la sfârșitul perioadei de control, această neregularitate se poate acoperi doar dacă procedura administrativă de contestație are efect suspensiv de drept a actului administrativ în cauză;
- nerespectarea dreptului la apărare atrage sancțiunea nulității procedurii de control, cu excepția cazului în care autoritatea publică demonstrează că, în lipsa respectării dreptului la apărare, procedura ar fi avut un rezultat identic.

8. Jurisprudența națională circumscrisă art. 9 VCPF. În multe cazuri, sub imperiul art. 9 VCPF, instanțele naționale au derogat nepermis de la exigențele dreptului la apărare. S-a afirmat astfel, ritos, că nici măcar lipsa analizei argumentelor contribuabilului nu ar putea conduce la anularea actului, atât timp cât contribuabilul nu probează o **vătămare**, iar apoi s-a conchis că oricum la momentul soluționării contribuabilului sau în timpul procesului fiscal pot fi analizate și aceste argumente, ceea ce exclude aplicarea sancțiunii nulității actelor administrative fiscale¹⁾.

Din punct de vedere jurisprudențial, se poate observa o evoluție interesantă la nivelul secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție. Astfel, cu începere din anul 2009, instanța supremă, în cadrul unei cereri de revizuire fundamentate pe prevederile art. 21 din Legea nr. 554/2004, a preluat jurisprudența instanței europene din afacerea *Sopropé*, arătând că prin emiterea deciziei cauzatoare de prejudicii și comunicarea ei în aceeași zi, în condițiile ignorării cu desăvârșire a oricărui argument care a provenit din partea particularului, s-a încălcat principiul dreptului european la apărare, astfel că se impunea admiterea cererii de revizuire și, finalmente, anularea actului administrativ fiscal²⁾.

Prin decizia civilă nr. 4489/2010³⁾, s-a arătat că prin lipsa mențiunilor impuse de către art. 43 alin. (2) lit. j) C.proc.fisc. în cadrul deciziei de impunere, aspect coroborat cu lipsa acordării unui termen minim pentru pregătirea apărării și a volumului mare de acte care au fost înglobate în cadrul raportului de inspecție fiscală (peste 350 de pagini), în lumina jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, asistăm la o încălcare a dreptului la apărare.

Ulterior, prin decizia civilă nr. 4759/2013⁴⁾, instanța supremă a reiterat cele expuse în deciziile anterioare, răspunzând și argumentului invocat de organul fiscal, conform căruia o astfel de nulitate nu este prevăzută în mod expres de către art. 46 VCPF. Instanța supremă a arătat că în procedura fiscală română există și instituția **nulităților virtuale**, iar într-o astfel de situație se regăsește acest tip de nulitate, deoarece particularul a fost expus în fața puterii arbitrare a statului, fără a-și putea expune în mod util punctul de vedere.

¹⁾ C.A. București, s. a VIII-a cont. adm. fisc., sent. civ. nr. 1689 din 28 mai 2014, nepublicată.

²⁾ ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 2615 din 21 mai 2009, citată de *M.Șt. Minea, C.F. Costas*, Dreptul finanțelor publice, ed. a II-a revizuită, Ed. Universul Juridic, București, 2011, vol. II – Drept fiscal, p. 480.

³⁾ ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 4489 din 21 octombrie 2010, nepublicată.

⁴⁾ ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. civ. nr. 4759 din 29 martie 2013, nepublicată.

impunere), inspecția fiscală trebuind să înceteze. Spre exemplu, dacă inspecția fiscală derulată la un contribuabil mic nu se finalizează în termen de 90 de zile, aceasta încetează de drept. Din păcate, din interpretarea coroborată a acestui alineat cu art. 127 NCPF, rezultă că duratele de suspendare a inspecției nu ar intra în calculul perioadei de decădere. Cu alte cuvinte, termenul de decădere ia în considerare doar durata efectivă de derulare a inspecției, făcând relativ inefficientă pentru contribuabil sancțiunea nou-introdusă. În acest context, ne întrebăm pentru ce rațiune legiuitorul a mai acordat organului fiscal un termen de grație egal cu perioada legală a inspecției, în condițiile în care acesta oricum poate dilata termenul de decădere prin intermediul suspendărilor. Precizăm însă că, în lumina jurisprudenței recente, în cazul cererilor de restituire sau rambursare de taxe ce se soluționează în urma unei inspecții fiscale, organul fiscal datorează **dobânzi de întârziere** de la momentul depunerii cererii. În acest context, prelungirea duratei inspecției este în detrimentul bugetului de stat. *De lege ferenda*, considerăm că termenul de decădere ar trebui să conțină inclusiv perioadele de suspendare a inspecției.

3. Efectul decăderii asupra prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Art. 111 NCPF prevede că prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se suspendă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere. În condițiile în care organul fiscal decade din dreptul de a emite actul administrativ fiscal ca urmare a depășirii duratei prevăzute la art. 126 alin. (2) NCPF, noua inspecție ce se va dispune nu va beneficia de suspendarea termenului de prescripție pe perioada inspecției anterioare. Cu alte cuvinte, prescripția va sancționa organul fiscal și va curge în favoarea contribuabilului. Din păcate, din motivele pe care le-am precizat anterior, organul fiscal are posibilitatea de a manipula procedural toate aceste reguli imperative și, principal, corecte.

Art. 127. Suspendarea inspecției fiscale

(1) **Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:**

- a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul/plătitorul supus inspecției fiscale;
- b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize, potrivit art. 63;
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;

i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspekție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspekții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;

j) în alte cazuri temeinic justificate.

(2) În cazul prevăzut la alin. (1), inspekția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

(3) Conducătorul inspekției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspekții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului. În acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

(4) Conducătorul inspekției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspekții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspekției fiscale în curs. În acest caz, inspekția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

(5) Ori de câte ori conducătorul inspekției fiscale decide suspendarea inspekției, se emite o decizie de suspendare care se comunică contribuabilului/plătitorului.

(6) Data reluării inspekției fiscale se aduce la cunoștința contribuabilului/plătitorului.

(7) Perioadele în care inspekția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.

Comentariu

1. Situațiile în care se poate dispune suspendarea inspekției. În cazul în care, în timpul efectuării unei inspekții fiscale, organele de inspekție fiscală identifică una dintre situațiile enumerate la art. 127 alin. (1) NCPF fără a căror lămurire nu se poate finaliza inspekția fiscală, propun suspendarea inspekției fiscale și întocmesc „Referatul pentru suspendarea inspekției fiscale”, ce va fi supus avizării șefului de serviciu și aprobării de către conducătorul organului de inspekție fiscală. În practică, cele mai frecvente situații de suspendare sunt pentru efectuarea de controale încrucișate și pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități.

Decizia de suspendare a inspekției trebuie comunicată contribuabilului, cu indicarea nu numai a temeiului de drept, ci și a motivelor concrete care necesită suspendarea inspekției. O motivare completă a suspendării ține de buna-credință a organului fiscal în raport cu contribuabilul.

2. Perioada pe care se poate dispune suspendarea inspekției. Art. 127 NCPF introduce un termen maxim pentru suspendarea inspekției fiscale: 6 luni. Din păcate, noul Cod de procedură fiscală nu limitează numărul suspendărilor la care poate recurge organul de control și nici nu indică o perioadă maximă a tuturor posibilelor suspendări. În acest context, considerăm că suspendările inspekției fiscale trebuie dispuse în mod rezonabil, cu respectarea **principiului proporționalității** (reglementat la art. 6 NCPF) și **al bunei-credințe** (reglementat de art. 12 NCPF). Spre exemplu, decizia de a suspenda inspekția pentru a efectua **controale încrucișate** la zeci de furnizori ai contribuabilului, în condițiile în care din documentele prezentate și din evidențele electronice ale A.N.A.F. nu rezultă neconcordanțe majore sau suspiciuni de fraudă, este neproporțională scopului

urmărit. Comparând cu vechea legislație¹⁾, din păcate noul Cod de procedură fiscală mărește perioada pentru care se poate dispune suspendarea în cazul unui control încrucișat – de la 120 de zile la 180 de zile, dar oferă o limită maximă pentru toate celelalte situații (e.g. necesitatea obținerii unei soluții a Comisiei fiscale centrale, necesitatea solicitării de informații).

Suspendarea inspecției poate fi solicitată și de contribuabil; sub acest aspect, art. 127 este cel mai bun exemplu de lipsă de echilibru între drepturile contribuabilului și cele ale organului fiscal. Astfel, contribuabilul are dreptul de a solicita o singură dată suspendarea inspecției fiscale (față de numărul nelimitat de suspendări la care are dreptul organul fiscal) și doar pe o perioadă de 3 luni (comparativ cu perioada de 6 luni pe care o are la dispoziție organul fiscal. *De lege ferenda*, considerăm că soluția corectă din punct de vedere procedural ar fi ca atât contribuabilul, cât și organul fiscal să aibă dreptul la solicitarea suspendării inspecției fiscale pe o perioadă cumulată de maximum 3 luni, indiferent de numărul suspendărilor.

3. Reluarea inspecției fiscale. Inspecția se reia la momentul la care încetează cauzele pentru care aceasta a fost dispusă. Reluarea se comunică de îndată contribuabilului. Prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se suspendă pe perioada dintre data de începere a inspecției și data emiterii actului administrativ, deci inclusiv pe perioada suspendării inspecției.

Art. 128. Reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 118 alin. (3), conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide reverificarea unor tipuri de obligații fiscale pentru o anumită perioadă imposibilă, ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale, care influențează rezultatele acesteia.

(2) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(3) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului/plătitorului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Decizia se comunică în condițiile prevăzute la art. 122 alin. (2)-(6). În acest caz nu se emite și nu se comunică aviz de inspecție fiscală.

(4) Decizia de reverificare conține, pe lângă elementele prevăzute la art. 46 și elementele prevăzute la art. 122 alin. (7) lit. b)-d).

Comentariu

1. Reverificarea – situație excepțională. Alături de refacerea inspecției fiscale (a se vedea art. 129), reverificarea este o excepție de la principiul unicității inspecției fiscale

¹⁾ A se vedea Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, publicat în M. Of. nr. 254 din 8 mai 2013.

și al securității juridice. Ca principiu, odată verificate taxele și impozitele aferente unei anumite perioade, decizia organului fiscal devine definitivă, dobândind **autoritate de lucru judecat**. Conducătorul organului de inspekție fiscală poate însă decide reverificarea unor obligații fiscale ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute organului de inspekție fiscală la data efectuării inspekției fiscale, care influențează rezultatele acesteia. Prin **date suplimentare** se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspekție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspekției fiscale anterioare. Influența acestor informații noi asupra rezultatelor inspekției anterioare trebuie să fie semnificativă, astfel încât să justifice necesitatea reverificării (a se vedea principiul proporționalității).

2. Date suplimentare. Din păcate, formularea textului art. 128 rămâne nefericită, în contextul în care organul fiscal tinde la extinderea interpretării noțiunii de „date suplimentare”. Considerăm că reverificarea nu poate avea loc în cazul în care informațiile respective au fost necunoscute organului fiscal datorită analizei lor prin sondaj sau datorită lipsei de diligență a acestuia¹⁾. Înalta Curte de Casație și Justiție²⁾ a confirmat prin jurisprudența sa că dreptul la securitate fiscală este unul dintre drepturile fundamentale ale contribuabilului în cadrul inspekției fiscale și, în consecință, a statuat că în măsura în care elementele situației de fapt au fost accesibile organului de inspekție fiscală cu ocazia controlului efectuat inițial, acesta analizând impozitul sau taxa respectivă pentru o anumită perioadă, faptul că nu au fost analizate chiar toate operațiunile relevante referitoare la impozitul respectiv – din neglijență sau nepricepere – nu poate constitui un motiv de reluare a inspekției fiscale. O interpretare în sens larg a noțiunii de „**date necunoscute organului fiscal**” ar duce, practic, la anularea regulii consacrate de dispozițiile art. 118 alin. (3) NCPF.

Spre exemplu, măsura de reverificare dispusă ca urmare a consultării unui organ ierarhic superior cu privire la interpretarea și aplicarea legii (e.g. direcția legislație fiscală din cadrul Ministerului Finanțelor Publice sau Direcția coordonare inspekție fiscală din cadrul A.N.A.F.) nu se încadrează în niciuna dintre ipotezele prevăzute de legiuitor, această conduită putând exista și la primul control fiscal³⁾.

Obținerea unor informații de la alte autorități publice (e.g. D.I.I.C.O.T.) privind originea unor bunuri și caracterul fals al unor documente (documente de transport, numere de înmatriculare etc.) se circumscriu noțiunii de „date suplimentare”⁴⁾. Pe de altă parte, declararea de către A.N.A.F. ca inactivi a furnizorilor, ulterior inspekției fiscale, nu constituie motiv de reverificare, atât timp cât la prima inspekție au fost analizate

¹⁾ A se vedea, în acest sens, și *R. Bufan*, Drepturile contribuabilului în cadrul procedurii de control fiscal, în RDC nr. 12/1998, p. 175.

²⁾ A se vedea ICCJ, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 299 din 24 ianuarie 2012, pe www.idrept.ro.

³⁾ A se vedea, în acest sens, C.A. Timișoara, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 4764 din 23 iunie 2015, pe www.idrept.ro.

⁴⁾ A se vedea, în acest sens, C.A. Craiova, s. cont. adm. fisc., dec. nr. 929 din 25 februarie 2015, pe www.idrept.ro.