

Rezumatul tezei de doctorat

Prezenta lucrare a urmărit să aducă în atenția publicului aspecte care țin de inspecția fiscală, în toate etapele acestea și totodată să prezinte și celelalte forme de control pe care le regăsim în prezent în legislația națională. În egală măsură am urmărit să corelăm prevederile fiscale incidente cu analiza derivată din practica instanțelor de judecată, atât naționale cât și europene, achiesând sau criticând după caz orientările jurisprudențiale dar și pe cele doctrinare evidențiate în cuprinsul prezentei cercetări.

Echilibrul, întotdeauna atât de delicat de obținut, între nevoia imperativă a administrației fiscale de a asigura colectarea impozitelor la bugetul de stat și garantarea drepturilor contribuabilului în orice stadiu al procedurii fiscale, în condițiile unui abundent contencios național și european dar și al unor numeroase modificări legislative impuse de progresul economic și social generează, atât pentru organul fiscal însărcinat cu efectuarea inspecției fiscale cât și pentru contribuabil, nevoia dar și îndatorirea de a cunoaște conținutul și întinderea exactă și proporțională a drepturilor și obligațiilor reciproce în legătură cu efectuarea inspecției fiscale.

Legiuitorul a dotat administrația fiscală cu puteri de investigație și control care trebuie însă în permanență adaptate astfel încât să poată acoperi practici fiscale contrare legii, din ce în ce mai sofisticate în epoca „granițelor deschise”. Astfel, verificările efectuate de către administrația fiscală se înscriu într-un context exclusiv național care însă se vede nevoit să țină cont și de deciziile Curții de Justiție a Uniunii Europene și de deciziile Curții Europene a Drepturilor Omului. Totodată administrația fiscală trebuie să concilieze respectarea drepturilor fundamentale ale contribuabilului cu eficacitatea controlului fiscal efectuat.

Politicile fiscale ale unui stat nu se măsoară doar prin prisma dispozitivului fiscal sau social. Calitatea serviciilor publice, interesul general protejat, mijloacele de comunicare puse în practică, stabilitatea politică și organizarea administrativă trebuie avute în vedere la stabilirea oricăror politici fiscale. În acest sens, comunicarea organului fiscal cu contribuabilul trebuie să fie efectivă și transparentă, iar controalele fiscale trebuie să urmărească sancționarea acelor comportamente care tind spre tranzacții fictive, derulate cu unicul scop de a sustrage taxele de la masa impozabilă și, totodată, controalele fiscale nu trebuie să sancționeze ceea ce numim așa zisa „evaziune fiscală legală”, cu alte cuvinte ele trebuie să permită contribuabilului să-și

aleagă tratamentul fiscal mai favorabil acestuia, totul în contextul european în care ne aflăm și cu respectarea principiului de „*treaty shopping*”.

Recunoaștem însă că este dificil de conciliat interesul administrației publice în sensul de Fisc cu cel al contribuabilului, în considerarea faptului că politicile fiscale reprezintă „*le noyaux dur de l'État*”, respectiv un punct de inflexiune între stat și contribuabil. Din această perspectivă este dificil a prevedea toate problemele și implicit soluțiile la acestea, întrucât ele depind în mare măsură de evoluțiile sociale și politice la nivel european dar și de cele care țin de sănătatea publică astfel cum a demonstrat-o anul 2020 (pandemia COVID).

În cadrul prezentei lucrări, alegerea temei se justifică prin prisma problemelor apărute în practică cu ocazia efectuării unui control fiscal, probleme ivite fie dintr-o greșită interpretare a prevederilor legislației fiscale de către organul de control, fie datorate unei insuficiente reglementări în plan procedural, fie ca urmare a multiplelor intervenții legislative datorate unui climat economic și social instabil, în concordanță cu vremurile pe care le trăim.

Identificarea soluțiilor necesită, de multe ori, o analiză complexă, atât a jurisprudenței naționale cât și a jurisprudenței europene și, totodată, implică identificarea normei juridice aplicabile în situația unui conflict de legi.

În ceea ce ne privește apreciem că se impun a fi aplicate criteriile de compatibilitate, pornind de la principiul *specialia generalibus derogant* și în considerarea faptului că în practica dreptului este dificilă identificarea cu claritate a normei speciale atunci când avem trimiteri sau interacțiuni cu alte norme de drept, respectiv atunci când legea fiscală nu dispune dar face trimitere pentru atare situații la Codul civil și Codul de procedură civilă sau atunci când prevalează legislația penală în caz de raport juridic de conflict.

Prezenta lucrare urmărește să armonizeze, dintr-o perspectivă preponderent practică, aspectele centrale care derivă din și se află în legătură cu efectuarea unui control fiscal, totul prin raportare la jurisprudența națională și europeană, în considerarea practicilor de control fiscal utilizate de organul fiscal, supuse sau nu publicității, totul prin raportare la poziția doctrinară, în acord cu ultimele modificări legislative survenite și dintr-o perspectivă critică și personală derivată din profesia de avocat a subsemnatei în domeniul contenciosului administrativ și fiscal.

Totodată, pe parcursul prezentei lucrări am prezentat propuneri *de lege ferenda* în legătură cu tema aleasă, propuneri care au vizat atât modificări legislative, cât și modificări jurisprudențiale naționale și europene cu dezideratul că aceste modificări să fie efectiv aplicate

ab initio, încă din faza efectuării controlului fiscal, respectiv din faza pre-litigioasă, cu toate consecințele care ar decurge de aici.

Lucrarea de față este împărțită în 3 părți, fiecare dintre acestea fiind împărțite la rândul lor în capitole și secțiuni prezentate cursiv, prin raportare la etapele pe care controlul fiscal le implică. Fiecare capitol a fost împărțit în mai multe secțiuni pentru a facilita lecturarea și acuratețea informațiilor prezentate.

În cadrul fiecărui capitol am îmbinat elementele teoretice cu cele practice motiv pentru care prezenta lucrare cuprinde și se bazează pe o jurisprudență atent selectată.

Opiniile exprimate sunt argumentate fiind prezentate totodată și opiniile contrare în vederea obținerii unei lucrări complete și echilibrate. În situația în care opinia majoritară nu a fost împărțită în cadrul prezentei lucrări, o astfel de opțiune a fost temeinic motivată.

În cuprinsul primei părți ne-am propus să analizăm problemele apărute în practică cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, atât din perspectiva organului fiscal cât și din perspectiva contribuabilului, și, totodată, să prezentăm argumente pertinente *de lege ferenda* vis-a-vis de anumite inadvertențe în sensul unor necorelări între problemele apărute în practică și soluțiile oferite de către legiuitorul fiscal la acestea până în prezent.

Inspecția fiscală este fără doar și poate forma tipică de control și cea mai des utilizată în practică întrucât aceasta, spre deosebire de celelalte forme de control, presupune verificarea *in extenso* și detaliată a tuturor aspectelor generate de sarcina fiscală la care contribuabilul este ținut din perspectiva legislației fiscale și contabile. Că este așa, o demonstrează și prevederile fiscale care reglementează reguli mai complexe în ceea ce privește efectuarea inspecției fiscale față de regulile prevăzute pentru alte forme de control.

În cuprinsul primei părți am analizat problemele apărute în practică cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale în mod cronologic, în funcție de fiecare moment incident, începând cu momentul emiterii avizului de inspecție fiscală și încheind cu discuția finală cu contribuabilul anterior emiterii actelor administrativ fiscale. Astfel, au fost avute în vedere chestiuni ce țin de competența organului fiscal în efectuarea inspecției fiscale, natura actelor emise cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, probleme de formă sau de fond rezultate din efectuarea unei inspecții fiscale prin raportare la drepturile și obligațiile fiecărei părți ale raportului juridic fiscal, probleme prin raportare la probațiunea administrată în dovedirea situației fiscale reale precum și cine are sarcina probei în materie fiscală, limitele organului fiscal în reconsiderarea

unor operațiuni fiscale, critici aduse jurisprudenței CEDO cauza *Mihalache c. României* în legătură cu interpretarea principiului *ne bis in idem*.

Legiuitorul trebuie să supună analizei atât necesitatea acordării unor prerogative crescute de investigație și control pentru organul fiscal în contextul în care ne confruntăm cu fraude și scheme financiare din ce în ce mai sofisticate, adeseori transfrontaliere, cât și necesitatea corelării acestor prerogative cu drepturile contribuabilului pentru a asigura un just echilibru între părțile implicate în controlul fiscal. Chiar dacă dreptul fiscal apare ca fiind în esență „o obligație de solidaritate” ce incumbă cetățenilor rezidenți ai unei țări, apreciem că nimeni nu poate fi ținut la plăți către bugetul de stat dincolo și peste capacitatea sa contributivă.

Examenul problemelor apărute cu ocazia efectuării controalelor fiscale, care se înscriu într-o relație singulară de tip administrație - contribuabil, ar trebui revizuite tot la 10 ani. În definitiv, instrumentele, tehnicile, dreptul și procedura trebuie să se adapteze evoluției socio-economice atât din perspectivă națională cât și din perspectivă comunitară.

De lege ferenda s-ar impune ca legiuitorul să edicteze un document unic în cuprinsul căruia să fie menționate toate drepturile contribuabilului cu ocazia efectuării oricărui tip de control fiscal, în prezent aceste drepturi apărând disparat în cuprinsul mai multor texte de lege sau în cadrul unor documente ANAF interne, fără valoare juridică. Drepturile contribuabilului nu trebuie să fie enunțate doar la nivel de principiu, ci acestea trebuie să se bucure de legitimitate și eficacitate. În mod corelativ, controalele fiscale trebuie să se desfășoare cu respectarea acestor drepturi și doar în limita a ceea ce este necesar în legătură cu obiectul și tipul de control efectuat. În realitate, există un decalaj semnificativ între regulile enunțate pentru efectuarea controalelor fiscale și punerea în practică a acestor reguli de către organele fiscale, aspect ce a condus la un abundent contencios în materia administrativ-fiscală. Chiar dacă raportat la principiul „*nemo censetur ignorare legem*” contribuabilul nu poate opune organului fiscal necunoașterea unei anumite prevederi fiscale, apreciem că, *de lege ferenda*, s-ar impune instituirea unui „*drept la eroare*” al contribuabilului care să nu fie sancționat din perspectiva fiscală, atâta timp cât eroarea în discuție nu creează consecințe majore în plan fiscal și a fost într-adevăr rezultatul unei necunoașteri sau omisiuni non-culpabile în aplicarea prevederilor fiscale.

Activitatea de interpretare și aplicare a normelor fiscale cunoaște anumite dificultăți care nu se pot rezolva prin simpla lecturare a dispozițiilor fiscale și a normelor metodologice aplicabile acestora, și nici prin studierea comentariilor dedicate codurilor. Din aceasta

perspectivă trebuie analizat rolul activ al organului fiscal, prevăzut la art. 7 C. pr. fiscală, prin aplicarea acestui principiu în practică. Chiar dacă legiuitorul a prevăzut în sarcina organului fiscal, în lumina rolului său activ, o serie de obligații pe care acesta este ținut să le respecte cu ocazia efectuării unui control fiscal, din analiza spețelor prezentate în cuprinsul prezentei lucrări observăm cu regret faptul că mare parte dintre aceste obligații sunt nesocotite de către organul fiscal fie din neștiință, fie din neatenție, fie din rea voință.

Astfel, administrația financiară lasă în sarcina instanțelor naționale să stabilească dacă au fost nesocotite garanțiile oferite contribuabilului cu ocazia efectuării unui control, timp în care, banii sunt colectați la buget. În situația în care contribuabilul obține o hotărâre judecătorească favorabilă, restituirea sumelor nelegal reținute de către administrația financiară are loc într-un timp extrem de îndelungat, și, în cel mai bun caz, oferă contribuabilului posibilitatea compensării creanței în discuție cu datorii prezente. Din această perspectivă apreciem că este vorba despre o „veritabilă strategie fiscală” din care statul, prin administrația financiară, va avea întotdeauna numai de câștigat.

Au fost analizate totodată și aspecte ce țin de „departajarea în aplicabilitate” a dreptului fiscal față de contenciosul administrativ și fiscal sens în care prevederile introduse prin Legea nr. 295/2020 au prevăzut expres posibilitatea introducerii contestației numai împotriva actelor administrativ fiscale iar în lipsa unor atare acte devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) lit. c) teza a 2-a și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ și fiscal. Cu alte cuvinte, pentru alte cereri ale contribuabilului care pot viza inclusiv solicitări către organul fiscal de a efectua anumite operațiuni administrativ fiscale, contribuabilul are deschisă exclusiv calea contenciosului administrativ și fiscal și *per a contrario* acesta nu poate promova contestații în sensul prevederilor procesual fiscale împotriva vătămarilor rezultate din eventuala nesoluționare în termen sau soluționare vătămătoare a acestor cereri. Astfel, în vederea exercitării unui demers procedural corect ar trebui ca *a priori* să facem distincția între actele administrative fiscale (decizii și RIF) și celelalte acte și /sau operațiuni pe care administrația fiscală le poate emite sau întocmi (avize de începere a inspecției fiscale, Procese – verbale, soluționarea cererilor de compensare și /sau eşalonare a datoriiilor formulate de contribuabil, eliberări de documente fiscale la cererea contribuabilului, spre exemplu fișa sintetică pe plătitor și alte asemenea).

Ulterior acestei analize se poate decide calea de atac ce trebuie urmată, respectiv contestația prealabilă introdusă la organul fiscal competent împotriva actelor administrative fiscale emise și abia ulterior contestația introdusă la instanța de contencios administrativ și

fiscal sau o acțiune în temeiul art. 8 alin. (1) lit. c) teza a 2-a și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 554/2004 introdusă direct la instanța de contencios administrativ și fiscal pentru vătămări care rezultă din alte acte care nu pot fi considerate acte administrative fiscale pure sau asimilate.

În continuarea demersului științific au fost prezentate comportamente neconforme al inspectorilor fiscali cu ocazia efectuării controalelor fiscale, prin raportare la principiul unicității inspecției fiscale, la dreptul de apreciere al unei stări de fapt fiscale, la limitele de care dispun inspectorii fiscali în aprecierea probațiunii administrate precum și cele privind regulile de conduită și rolul activ al organului fiscal în efectuarea controlului fiscal. Astfel, au fost învederate din punct de vedere practic consecințele unor atare încălcări precum și posibile remedii la îndemâna contribuabililor.

În mod cronologic și cursiv au fost prezentate toate etapele unei inspecții fiscale, începând cu emiterea avizului de inspecție fiscală și încheind cu discuția finală cu contribuabilul. Dat fiind că până în prezent avizul de inspecție fiscală nu este considerat un act administrativ fiscal, am făcut propuneri *de lege ferenda* în sensul includerii acestuia în categoria actelor administrative fiscale pentru a da posibilitatea contribuabilului de a se apăra împotriva unor vătămări rezultate din aspecte ce țin de necomunicarea avizului de inspecție fiscală, de înscrierea în cuprinsul avizului a unor perioade de inspecție pentru creanțe prescise, de interpretări ale organului fiscal conform cărora inspecția fiscală ar începe odată cu emiterea avizului de inspecție fiscală și nu odată cu înscrierea în Registrul unic de control sau chiar chestiuni ce țin de posibilitatea contribuabilului persoana fizică de a putea contesta începerea unei verificări fiscale personale pe motiv că nu a fost efectuată în mod legal analiza de risc. Corelativ am prezentat chestiuni ce țin de înscrierea în Registrul unic de control precum și de competența organului fiscal de a efectua o inspecție fiscală, respectiv ce se întâmplă cu inspecția fiscală în situația în care organul fiscal începe inspecția *a priori* înscrierii în Registrul unic de control sau dacă actele administrative fiscale încheiate de un organ fiscal incompetent pot fi ulterior anulate în instanță.

În ceea ce privește derularea inspecției fiscale, am prezentat probleme care țin de probațiune, respectiv cine are sarcina probei și cum se administrează probele în cursul unei inspecții fiscale. În acest context au fost prezentate și modificările aduse prin OPANAF nr. 4077/2020 referitor la posibilitatea organului fiscal de a proceda la valorificarea rapidă a constatărilor fiscale dar și aspecte ce țin de definirea noțiunii „documentului justificativ” în contextul unui abundent contencios european. Totodată am făcut o paralelă între obligația de colaborare a contribuabilului cu organul fiscal în dovedirea situației de fapt fiscale și limitele

unei atare obligații de colaborare în considerarea faptului că în practică organul fiscal interpretează în mod unilateral și excesiv această obligație de colaborare în scopul de a obține probe pe care altfel nu le-ar fi putut identifica. În sfârșit, am îmbinat elementele de logică juridică pentru a putea contura noțiunea încă nedefinită a „*standardului de probă dincolo de orice îndoială*” și am analizat dreptul contribuabilului de a nu se auto-incrimina în contextul jurisprudențial european în corelație cu dreptul la un proces echitabil prin raportare la procedurile fiscale și în corelație cu protecția proprietății private în relația cu Fiscul.

În cuprinsul primei părți am analizat și problematica refuzului organului fiscal de a primi probele propuse de contribuabil în dovedirea situației fiscale reale dar și aspecte care țin de necesitatea administrării unei expertize fiscale cu ocazia efectuării inspecției fiscale și nu doar ulterior, în cadrul căilor de atac promovate împotriva actelor administrativ - fiscale. Tot în contextul probator, am făcut vorbire și despre natura juridică a procesului - verbal încheiat de către organul fiscal, despre constatarea la fața locului și despre verificarea documentară. Ulterior au fost prezentate alte probleme de formă sau fond care suscită interes în practică din perspectiva efectuării unei inspecții fiscale precum documentele care fac dovada punerii la dispoziție a înscrisurilor solicitate de către organul fiscal, încălcarea principiului *ne bis in idem* de către organul fiscal cu ocazia efectuării inspecției fiscale în contextul unui contencios național dar și european generat de cauza C.E.D.O. *Mihalache c. României*, cu criticile aferente acestei din urmă jurisprudențe, încălcarea principiului unicității inspecției fiscale cu consecințele pe care aceasta le implică asupra inspecției în derulare, depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale și interpretări ale termenilor de „*durată*” sau „*perioadă*” a inspecției fiscale, probleme apărute în practică prin raportare la suspendarea unei inspecții fiscale, interpretarea și aplicarea principiului prevalenței fondului asupra formei de către organul fiscal, obligația organului fiscal de a informa contribuabilul cu privire la verificarea fiscală personală efectuată precum și consecințele care decurg din nerespectarea unei atare obligații, propuneri *de lege ferenda* în sensul reglementării unui drept la eroare al contribuabilului după modelul legislației fiscale franceze și în sfârșit nesocotirea principiului neretroactivității legii și a termenului de prescripție cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale.

Ca și element de noutate, am adus în analiză problema anexelor la RIF întrucât din practica Fiscului a rezultat că această obligație i-ar reveni contribuabilului însă în realitate, aplicând și interpretând dispozițiile cuprinse în OPANAF nr. 4077/2020 am ajuns la concluzia că această obligație revine exclusiv organului fiscal.

La finalul primei părți am prezentat instituția discuției finale cu contribuabilul anterior emiterii actelor administrativ-fiscale sens în care am apreciat că, deși acest moment care încheie practic inspecția fiscală constituie o obligație pentru organul fiscal și în mod corelativ un drept pentru contribuabil în sensul dreptului la apărare, din păcate în practică această discuție are un caracter mai mult formal și de regulă sunt rare situațiile în care organul fiscal ia în considerare obiecțiunile contribuabilului și procedează la refacerea proiectului de RIF.

În ceea ce privește partea a II-a a prezentei lucrări, ne-am propus să identificăm acele căi procesuale „*la îndemâna ambelor părți*”, prin intermediul cărora așa zise neconformități ale actelor administrative fiscale cu realitatea sau cu legislația fiscală să poată fi înlăturate astfel încât sarcina fiscală să fie stabilită în conformitate cu principiile care guvernează noțiunea de „impunere fiscală”. Legitimarea democratică a regulii de drept bazată pe interesul general este strâns legată de o altă legitimare, respectiv cea a efectivității sau eficienței. Din această perspectivă contribuabilului trebuie să-i fie oferite mijloace eficiente pentru a putea contesta eventualele acte administrativ fiscale pe care le consideră nelegale sau nefondate. Astfel, am prezentat din perspectivă practică, probleme de formă și fond care pot fi cuprinse în actele administrativ-fiscale emise, respectiv decizia de impunere și RIF, precum și soluțiile pe care jurisprudența le-a învederat până la acest moment.

Cu referire la actele administrativ-fiscale întocmite de către organul fiscal am prezentat în mod distinct elemente de fond și formă pe care trebuie să le conțină decizia de impunere și RIF-ul precum și nulitățile absolute sau relative care intervin, după caz, în funcție de fiecare încălcare în parte. În ceea ce privește RIF-ul, au fost expuse și modificările intervenite prin OPANAF nr. 4077/2020 sens în care legiuitorul fiscal, inspirat probabil din procedura civilă, în considerarea completelor de judecată care pot avea opinii divergente, a instituit și pentru organul fiscal posibilitatea unor opinii divergente, în situația în care echipa de inspecție fiscală este în contradicție cu șeful de serviciu sau cu conducătorul activității de inspecție fiscală față de constatările din RIF și totodată am făcut vorbire și despre instituția avizării RIF-ului în forma sa finală de către șeful de serviciu. În continuarea demersului științific am prezentat chestiuni ce țin de SPV, sistem instituit în conformitate cu OPANAF nr. 1090/2022, respectiv probleme care pot să apară referitor la calculul termenelor pentru înregistrarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale, referitor la situația avocatului în calitate de reprezentant legal al contribuabilului care până în prezent nu poate înregistra în mod direct în calitate de reprezentant în SPV o contestație, sau chestiuni ce țin mai degrabă de volumul actelor care pot fi încărcate în SPV, sens în care contestațiile voluminoase trebuie încărcate în mai multe fișiere,

neexistând în prezent un sistem de tipul „*we transfer*” motiv pentru care am făcut propuneri *de lege ferenda* în acest sens.

În continuare am prezentat și alte tipuri de control, cu excepția inspecției fiscale, cu problemele de interpretare și aplicare aferente fiecărui control în parte. Cu privire la controlul inopinat, raportat la modificările aduse prin Legea nr. 295/2020, au fost introduse anumite reguli de la inspecția fiscală, în considerarea jurisprudenței anterioare care a sancționat „vidul legislativ” cu privire la acest tip de control. Pentru a evita arbitrariul și a nu da posibilitate organelor fiscale îndreptățite să efectueze un atare control ori să verifice orice din contabilitatea contribuabilului, fără nicio bază legală, legiuitorul a stabilit în mod concret care este obiectul controlului inopinat prin trimitere la prevederile care reglementează inspecția fiscală. Totodată au fost abrogate prevederile care instituiau că la finalul controlului inopinat se încheie proces-verbal de control sau acte de control astfel că în prezent dreptul la apărare al contribuabilului este grav încălcat prin prisma faptului că nu se cunoaște natura juridică sau tipul actului care poate fi încheiat la finalul unui control inopinat.

Dintr-o altă perspectivă, asistăm la o limitare a operațiunilor ce pot fi efectuate de către inspectorii fiscali cu ocazia efectuării unui control inopinat raportat la operațiunile ce pot fi efectuate cu ocazia unei inspecții fiscale. Este și firesc să fie așa devreme ce controlului inopinat îi este specific tocmai elementul „surpriză” și oarecum „îngrădește parte din drepturile contribuabilului”, astfel că activitățile desfășurate cu ocazia acestui control nu pot viza aceleași aspecte ca și în situația unei inspecții fiscale care este anunțată din timp și pe parcursul căreia contribuabilul beneficiază de drepturi extinse. Pornind de la prevederile art. 134 alin. (2) C. pr. fiscală, controlul inopinat se justifică doar atunci când există informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale sau atunci când se verifică operațiuni izolate și individualizate cu un alt operator economic, în cadrul unui control încrucișat. Astfel, au fost prezentate încălcări ale regulilor privind efectuarea controlului inopinat prin prisma jurisprudenței naționale și totodată au fost revelate divergențe în interpretarea diferitelor texte de lege aplicabile.

În ceea ce privește controlul antifraudă, extrem de sumar reglementat chiar și în considerarea modificărilor aduse prin Legea nr. 295/2020, am apreciat că *de lege ferenda* s-ar impune o reglementare mai detaliată a acestui tip de control, fiind foarte des utilizat în practică și generând numeroase probleme de interpretare și de respectare a drepturilor contribuabilului. Cu alte cuvinte, nu regăsim nimic despre procedură, despre obiectul acestui tip de control sau despre drepturile contribuabilului iar modificarea adusă prin art. 137¹ C. pr. fisc. vizează doar

instituirea obligației pentru organul fiscal de a încheia un proces-verbal de control sau un act de control care să fie comunicat contribuabilului și care reprezintă mijloc de probă în sensul prevederilor art. 55 C. pr. fisc.

Prin OG nr. 31/2022 au fost introduse trei aliniate noi la art. 137¹ C. pr. fisc., respectiv alin. (4) – (6) care stipulează obligativitatea Direcției Generale Antifraudă Fiscală de a analiza punctul de vedere al contribuabilului exprimat potrivit alin. (3) iar în măsura în care din aceasta analiză rezultă necesitatea refacerii controlului și a procesului - verbal de control, se vor dispune măsurile necesare. Totodată, se precizează faptul că punctul de vedere al contribuabilului împreună cu analiza ante-menționată vor fi valorificate de către organele competente. Din punctul nostru de vedere această modificare este de bun augur atâta vreme cât ea va fi pusă și efectiv în practică întrucât, cel puțin în aparență, vine să corecteze încălcarea unui drept la apărare care, anterior acestui moment, nu putea fi valorificat datorită faptului că procesul - verbal de control nu putea fi contestat, nefiind considerat un act administrativ-fiscal. Ulterior am prezentat diferite încălcări de fond și formă ivite cu ocazia efectuării controalelor antifraudă, aspecte ce țin de competența organului însărcinat cu efectuarea unui atare control sau de instituirea unor măsuri asigurătorii, astfel cum acestea au fost relevate de jurisprudența națională în materie. Totodată am prezentat și controlul antifraudă post inspecție fiscală precum și aspecte ce țin de interpretarea probelor sau a legislației fiscale într-o atare situație.

În continuarea demersului științific cu privire la alte forme de control am prezentat și instituția reverificării ca și excepție de la principiul unicității inspecției fiscale. Chiar dacă legiuitorul nu o spune explicit, apreciem că reverificării i se aplică și din regulile prevăzute pentru inspecția fiscală, desigur cu limitele impuse de situația de excepție. Spre deosebire de inspecția fiscală, reverificarea începe prin comunicarea deciziei de reverificare ceea ce conduce implicit la posibilitatea contestării acestei decizii în situația în care ar fi cuprinse la control perioade prescrise. Mai departe am prezentat interpretarea noțiunii de „*date suplimentare*” în sensul oricărui fapt sau mijloc de probă de care se ia cunoștință ulterior inspecției, de natură să modifice rezultatele inspecției anterioare, în acord cu jurisprudența C.E.D.O. și națională în materie. Ca și propuneri *de lege ferenda*, am propus introducerea reverificării cu titlu obligatoriu, și nu opțional cum se întâmplă în prezent, lăsată la libera apreciere a organului fiscal, ori de câte ori apar elemente noi de natură să modifice situația fiscală, în considerarea principiului justei impunerii și totodată am propus ca introducerea contestației împotriva deciziei prin care se dispune reverificarea să suspende în mod obligatoriu procedura reverificării până la soluționarea definitivă a contestației introduse sau ca nelegalitatea

reverificării să poată fi invocată și pe calea unei excepții în cadrul contestației împotriva actelor emise concomitent cu eliminarea prevederilor cu privire la posibilitatea contestării deciziei de reverificare, aceasta din urmă propunere fiind în mod evident una mai controversată în acceptare pentru organul fiscal întrucât ar avea drept consecință ineficiența inspecției pe fondul anulării deciziei de impunere ca urmare a nelegalității reverificării.

În sfârșit, am prezentat și instituția refacerii inspecției fiscale ca fiind cea de-a treia excepție de la principiul unicității inspecției fiscale, cu rolul și limitele stabilite de legiuitor, situație care intervine atunci când organul fiscal soluționează favorabil contestația prealabilă a contribuabilului. Spre deosebire de inspecția fiscală clasică, în cadrul refacerii inspecția începe odată cu emiterea avizului în conformitate cu prevederile art. 122 alin. (4) lit. d) C. pr. fisc., nefiind vorba despre o inspecție inițială, legiuitorul a apreciat că nu mai este necesară comunicarea avizului anterior începerii inspecției fiscale, contribuabilul cunoscând deja faptul că va opera o refacere devreme ce contestația sa a fost admisă. Refacerea inspecției fiscale va fi efectuată de alți inspectori fiscali decât cei care au luat parte la prima inspecție fiscală, din rațiuni evidente care urmăresc să garanteze imparțialitatea constatărilor astfel efectuate. În sfârșit, ne-am aplecat și asupra problemelor pe care refacerea inspecției fiscale le poate aduce în atenția contribuabilului, organului fiscal sau cititorului mai puțin avizat, astfel cum acestea au fost relevate de jurisprudența în materie.

Rezultatele controalelor fiscale, din perspectiva dreptului la apărare dar și a prezumției *in dubio contra fiscum*, trebuie să poată fi confruntate din punct de vedere juridic, prin intermediul acțiunilor și mijloacelor procedurale puse la dispoziție de către legiuitorul procesual, în condiții de eficacitate și rezonabilitate.

Last but not least, trebuie avute în vedere și alte forme ale inspecției fiscale sau proceduri de control și eventuale remedii de care contribuabilul se poate prevala cu privire la acestea, motiv pentru care am prezentat problematica acestor forme de control în cuprinsul părții a II-a.

În ceea ce privește partea a III-a a prezentei lucrări aceasta urmărește să prezinte problemele juridice asociate concursului de proceduri fiscale și penale. Astfel, ne-am propus să interpretăm și să propunem soluții cu privire la situația delicată a sesizării organului de urmărire penală în contextul art. 132 C. pr. fiscală nou introdus, în considerarea ultimelor modificări apărute prin OG nr. 31/2022, modificări care din perspectiva noastră nu aduc suficientă claritate normei de drept în discuție. În lipsa unor texte de lege clare și neechivoce

dar și în lipsa unei proceduri de aplicare ale art. 131 alin. (1), astfel cum acesta a fost modificat prin Legea nr. 295/2020 și prin OG nr. 31/2022, nu ne rămâne decât să inițiem diferite interpretări ale căror șanse de izbândă vor depinde exclusiv de judecătorul investit cu soluționarea cauzei, putând cel mult să trăim cu speranța că vom avea o jurisprudență cât de cât unitară în ceea ce privește interpretarea acestui text de lege. Problemele analizate țin atât de natura inspecției fiscale (inspecție fiscală în derulare, inspecție fiscală suspendată sau inspecție fiscală finalizată) cât și de chestiuni aferente calculului duratei inspecției fiscale prin raportare la suspendare, prescripție, de posibilitatea inițierii unei proceduri de reverificare ulterior soluționării laturii penale, de posibilitatea pentru contribuabil de a-și corecta declarația ulterior sesizării organului penal, dar și de posibilele soluții pe care organul fiscal le poate pune în aplicare în funcție de soluția dată în dosarul penal ori chestiuni ce țin de aplicarea unor măsuri asigurătorii.

După cum lesne se poate observa, problemele analizate în cuprinsul acestei părți, chiar dacă la momentul de față nu beneficiază de răspunsuri dincolo de orice dubiu din partea legislației fiscale, credem că pot fi tranșate, de o manieră sau alta, dacă privim problema dintr-o triplă perspectivă, respectiv fiscală, penală și civilă.

În acest sens a fost adusă în discuție problematica concursului dintre întreruperea și suspendarea prescripției, distinct în funcție de care caz a apărut primul din punctul de vedere al elementului temporal. În situația în care primul caz care apare este cel al întreruperii prescripției, din punctul nostru de vedere cazul de suspendare nici nu poate să mai apară întrucât nu putem suspenda ceva ce a fost anterior întrerupt. În situația în care primul caz care apare este cel al suspendării prescripției, respectiv organul fiscal suspendă controlul pe motiv că a înregistrat o sesizare penală iar ulterior se constituie parte civilă apreciem că la momentul constituirii de parte civilă, cazul de suspendare încetează de drept urmând a se da prioritate în aplicare întreruperii prescripției. În sfârșit, am prezentat ca și element de noutate, art. 127 alin. (1) prin litera i¹) C. pr. fisc. cu privire la instituția suspendării inspecției fiscale, sens în care termenul maxim de 6 luni pentru care putea opera o suspendare raportat la art. 127 alin. (2) C. pr. fisc. nu mai este aplicabil pentru situația de la alin. (1) litera i¹) al aceluiași articol, în acest ultim caz suspendarea putând opera pe o durată nedeterminată. Desigur că o atare abordare nu îndeplinește criteriile de proporționalitate și încalcă noțiunea de „*termen rezonabil*” și chiar dreptul la apărare al contribuabilului întrucât raportat la art. 127 alin. (7) perioadele de suspendare nu intră în calculul duratei pentru care poate fi efectuată o inspecție fiscală, durată care este stabilită în cuprinsul art. 126 C. pr. fisc. cu consecința directă că în situația în care

organul fiscal depășește durata maximală de efectuare a unei inspecții fiscale, sancțiunea prevăzută este cea a nulității actelor administrative fiscale astfel încheiate.

În ceea ce privește durata de efectuare a inspecției fiscale am prezentat cele două orientări jurisprudențiale, prima conform căreia acest termen ar fi un termen de recomandare iar cea de-a 2-a conform căreia am fi în prezența unui termen de decădere, cu mențiunea că în ceea ce ne privește am achiesat la această din urmă orientare.

Ținând cont de faptul că până în prezent nu există nicio sancțiune pentru organul fiscal care întocmește actul administrativ-fiscal cu încălcarea duratei maxime de efectuarea inspecției fiscale, am făcut și propuneri *de lege ferenda* în sensul instituirii unei proceduri mai clare conform căreia ANAF să fie obligată la emiterea unei decizii sau a unui alt act administrativ-fiscal prin care să ateste și să consfințească depășirea dublului perioadei inspecției fiscale.

Ulterior am analizat dacă procesul-verbal este unica modalitate prin care organul fiscal poate sesiza organul penal sens în care am făcut o paralelă și cu instituția valorificării rapide a constatărilor cu ocazia efectuării inspecției fiscale pe care am interpretat-o, în optica noastră, ca fiind similară procedurii de sesizare prin procesul-verbal.

În continuarea demersului științific am analizat dacă organul fiscal se desesizează odată cu sesizarea organului penal prin proces-verbal, prezentând în acest sens orientări doctrinare dar și o optică proprie rezultată din interpretarea normelor procesual penale care reglementează investirea organului de urmărire penală și urmărirea penală *in rem* și *in personam*. În acest context au fost dezbătute și chestiuni ce țin de penalități de întârziere și dobânzi datorate precum și de posibilitatea regularizării situației fiscale în intervalul de timp cuprins între urmărirea penală *in rem* și urmărirea penală *in personam*. Totodată am prezentat și am susținut, din punctul nostru de vedere, că există, fără putință de tăgadă, interdependență între procedurile fiscale și cele penale în considerarea prevederilor legale invocate și interpretate.

Ulterior, am extins cercetarea cu privire la instituția suspendării inspecției fiscale prin raportare la art. 131 C. pr. fisc. și respectiv ale art. 132 C. pr. fisc. sens în care am apreciat că suspendarea, fiind un incident procedural, ar trebui să fie clar delimitată în timp, indiferent de cauza care a generat-o. Totodată am prezentat dintr-o perspectivă proprie inaplicabilitatea art. 132 C. pr. fisc. la art. 126 C. pr. fisc., alin. (1) litera i)¹ și alin. (2) teza a II-a, interpretând gramatical textele de lege menționate și rezultând astfel faptul că legiuitorul a avut în vedere,

pentru situația de la art. 126 C. pr. fiscală, doar ipoteza în care organul fiscal este sesizat (de către organul de cercetare penală), în timpul efectuării inspecției fiscale, despre existența unei proceduri judiciare în legătură cu mijloace de probă care conduc la stabilirea bazei de impozitare, în timp ce pentru situația reglementată de art. 132 C. pr. fiscală ipoteza vizată este aceea în care organul fiscal este cel care sesizează organul penal cu privire la anumite mijloace de probă, nefiind la acest moment nici o procedură judiciară în derulare în legătură cu acestea.

Totodată am analizat și interdependența procedurilor fiscale cu cele penale în contextul Deciziei Curții Constituționale nr. 102/17 februarie 2021, sens în care dacă asupra unor chestiuni prealabile extra penale s-au pronunțat anterior instanțelor penale alte instanțe civile, atunci instanțele penale sunt ținute de hotărârile celor din urmă motiv pentru care primele vor pronunța o soluție prin care să constate lipsa de tipicitate a faptei și să dispună în consecință achitarea inculpatului.

În egală măsură am prezentat și noțiunea de „termen rezonabil” în corelație cu principiul celerității care derivă dintr-un bună administrare fiscală în contextul în care suspendarea inspecției fiscale ar putea opera *sine die* sau pentru o perioadă îndelungată de timp totul prin raportare la Decizia I.C.C.J. nr. 816/2018 care a stabilit că practicile administrative și judiciare trebuie să implice o durată rezonabilă a procedurilor astfel ca litigiile să fie soluționate într-un termen optim și previzibil pentru a se garanta efectivitatea dreptului analizat. A fost avută în vedere și jurisprudența C.E.D.O. din cauza ***Philis contra Greciei*** cu privire la caracterul rezonabil al duratei procedurii în funcție de anumite criterii precum complexitatea cauzei, comportamentul reclamanților sau cel al autorităților competente.

De lege ferenda, apreciem că ar trebui ca situațiile în care organul fiscal să poată sesiza organul penal, cu consecința neemiterii deciziei de impunere și a RIF-ului, să fie considerate ca și situații de excepție sens în care acestea ar trebui expres și limitativ prevăzute de legiuitor, inclusiv cu menționarea condițiilor în care atare situații pot să apară, și nu doar să fie lăsate la latitudinea organului fiscal printr-o apreciere laxă a noțiunii de suspiciune rezonabilă, cum se întâmplă în prezent.

Tot *de lege ferenda*, apreciem că ar trebui revizuită și legislația procesuală penală cu privire la termenul în care organul penal trebuie să analizeze aspectele de probațiune sesizate de către organul fiscal, respectiv instituirea unui termen maximal să spunem de 6 luni de zile, în considerarea puterilor extinse de control de care dispune organul penal. Aceasta ar fi o soluție

justă și echitabilă, în considerarea termenului rezonabil, soluție care ar limita totodată eventualele efecte negative pe care o procedură îndelungată le-ar putea avea asupra situației fiscale a contribuabilului, și, implicit, asupra situației economice a activității acestuia.

În ceea ce privește contenciosul european, cel puțin la acest moment, raportat la modificările legislative fiscale recent introduse, acesta nu constituie un instrument util în analiză decât prin prisma unor analogii cu alte situații anterioare deduse judecății și pe care le-am putea integra în prezenta analiză (noțiunile de „*termen rezonabil*”, de „*suspiciune rezonabilă*”, „*exces de putere sau abuz de drept*”, „*dreptul la un proces echitabil*”).

Într-o abordare cu totul inedită, am prezentat distincția dintre sintagma „*inspecție fiscală în derulare*” și „*inspecție fiscală în curs*”, sens în care am apreciat că o inspecție fiscală este în curs atunci când aceasta nu este supusă nici unui incident procedural, respectiv nu este afectată de perioade de suspendare pe motiv de sesizare a organului penal și este efectuată înăuntrul termenului maxim prevăzut de lege iar o inspecție fiscală este în derulare în perioada cuprinsă între înscrierea în Registrul unic de control și până la momentul la care organul penal dispune începerea urmăririi penale *in rem sau in personam*, independent de momentul la care sesizarea acestui organ a fost făcută și independent de momentul la care s-a dispus suspendarea. Distincția este relevantă întrucât în funcție de interpretarea dată fiecăre sintagme în parte putem cunoaște dacă contribuabilul poate depune sau nu declarații rectificative.

În continuare am prezentat care este situația instituției verificării rezervei ulterioare prin raportare la suspendare, prescripție și status-ul inspecției fiscale interpretând inclusiv sintagma „*urmare a inspecției fiscale*” dar și chestiuni care țin de erorile materiale care pot fi corectate în contextul Ordinului nr. 3.604/2015. Totodată am analizat natura juridică a procesului-verbal de sesizare al organelor penale prin raportare la dispozițiile procesual penale și la Decizia Curții Constituționale nr. 72/2019 dar și pe cea de „*suspiciune rezonabilă*” în materie penală prin raportare la jurisprudența C.E.D.O. sau jurisprudența Curții Supreme S.U.A. dar și din perspectivă fiscală, cu toate problemele pe care practica le-a relevat până la acest moment.

În continuarea demersului nostru am analizat elementele răspunderii penale precum și incidența acestora în materie fiscală. Dacă admitem ipoteza conform căreia inspectorii fiscali analizează atât latura obiectivă cât și latura subiectivă, atunci contribuabilul, dacă ar avea posibilitatea depunerii de declarații rectificative în timpul inspecției fiscale, atunci nu am mai putea vorbi de o eventuală intenție și implicit nici de nevoia sesizării organului penal. Prudența,

obiectivismul, justa analiză, respectarea condițiilor de fond și formă precum și a principiilor care guvernează materia procesuală fiscală ar trebui să fie singurele elemente pe care administrația fiscală să le aibă în vedere în analiza noțiunii de „*suspiciune rezonabilă*”.

În sfârșit, am analizat și posibilitatea contestării procesului-verbal de sesizare a organelor penale în contextul în care acesta nu poate face obiectul contenciosului administrativ și fiscal, cel mult din punct de vedere penal putând fi atacat la camera preliminară, și totodată, am făcut propuneri *de lege ferenda* în sensul contestării acestuia în baza unei acțiuni în răspundere civilă delictuală fie în baza unei plângeri penale introduse împotriva inspectorilor fiscali pentru abuz în serviciu sau, de ce nu, introducerea posibilității de a contesta acest proces-verbal pe calea contenciosului administrativ și fiscal sens în care modificările legislative ar trebui să vizeze art. 61 C. pr. penală.

Totodată am dedicat un capitol și măsurilor asigurătorii dispuse de către organul fiscal anterior dispunerii unor atare măsuri de către organul penal precum și remediile procesuale pe care contribuabilul le are la îndemână în situația în care atare măsuri sunt dispuse în mod nelegal dar și un capitol aferent reverificării în contextul suspendării inspecției fiscale în baza unei sesizări penale. Din practica instanțelor de judecată au rezultat neajunsurile din reglementare cu privire la instituția reverificării, sens în care a fost respinsă acțiunea contribuabilului care a solicitat obligarea organului fiscal la efectuarea unei reverificări (inițial prin cerere adresată organului fiscal dar care i-a fost respinsă) pe motiv că latura penală a fost soluționată favorabil acestuia, prin intermediul unei ordonanțe de clasare, astfel că prejudiciul stabilit de către organele fiscale anterior sesizării organului penal trebuia modificat în sensul celor dispuse de organul penal. În acest sens instanța de judecată a apreciat că nu sunt incidente date suplimentare noi întrucât aceleași înscrisuri care au fost la dispoziția organului fiscal au fost verificate și de către organul penal. Or, reverificarea astfel cum este prevăzută în legislația fiscală, nu poate fi dispusă pe motiv de clasare sau pe orice alt motiv cu excepția situației în care apar date suplimentare noi necunoscute organului fiscal la momentul efectuării inspecției fiscale. *De lege ferenda*, s-ar impune completarea textului de lege de la art. 128 C. pr. fiscală cu un nou alineat în care să fie prevăzută obligația organului fiscal, și nu posibilitatea, de a proceda la reverificare ori de câte ori situația fiscală constatată anterior prin acte administrative fiscale vine în contradicție cu ordonanțe penale sau hotărâri judecătorești apărute ulterior efectuării inspecției fiscale. Tot *de lege ferenda*, am considerat oportun și completarea dispozițiilor art. 277 alin. (4) C. pr. fiscală, în considerarea jurisprudenței C.E.D.O. *Mihalache c. României*, în sensul în care „și ordonanțele penale rămase definitive sunt opozabile

organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”.

La final am dedicat un ultim capitol situației inspecției fiscale ulterior soluționării dosarului penal sens în care am prezentat dar și criticat opinii doctrinare și jurisprudențiale prin raportare la soluțiile care pot fi pronunțate atât în cursul urmăririi penale cât și în cursul judecării și în considerarea soluționării sau nesoluționării laturii civile.

Cu privire la remediile pe care contribuabilul le-ar avea în plan procesual în vederea respectării dreptului la apărare și pe cale de consecință, a dreptului la un proces echitabil, în contextul formulării unei sesizări penale, apreciem că acesta are deschise mai multe căi, astfel cum acestea au fost prezentate, în funcție de actul ce se dorește a fi atacat.

Ca și o concluzie în ceea ce ne privește milităm pentru un dialog între administrațiile fiscale și contribuabili care să permită soluționarea eventualelor diferende fără a recurge *a priori* la instanțele de judecată. Aceasta ar presupune, în opinia noastră, ca pe tot parcursul efectuării inspecției fiscale și inclusiv până la discuția finală cu contribuabilul, dar și în cadrul altor forme de control, subiectele raportului juridic fiscal să poată conveni și include în actele administrativ-fiscale eventuale modificări privind constatările inspectorilor fiscali, controalele să fie efectuate cu bună-credință și cu respectarea drepturilor contribuabililor, iar Fiscul să instituie un mecanism de colaborare, îndrumare și cooperare cu contribuabilii care să conducă la respectarea legislației fiscale *a priori* oricărui control.