



PROCEDURA FISCALA SI CONTENCIOSUL FISCAL

*Contați pe Noi. Contați, cu Noi.
Întotdeauna!*

Stagiu 2023@CECCAR

Legislatia aplicabila



Legea 207/2015 – Codul de procedura fiscala (“CPF”)

- Procedura de drept comun pentru administrarea creantelor fiscale

Legea 554/2004 a contenciosului administrativ (“LCA”);

- Dreptul comun pentru contestarea in instanta a actelor administrative fiscale

Codul civil (“CC”) si Codul de procedura civila (“CPC”)

- Completeaza atat Codul de procedura fiscala cat si Legea contenciosului administrativ, in masura in care pot fi aplicate raporturilor dintre contribuabili si autoritatile fiscale

Ce este actul administrativ fiscal

- Exemplul clasic: decizia de impunere
 - Raportul de inspectie fiscala (RIF) nu reprezinta un act administrativ fiscal in sine dar este parte integranta din decizia de impunere;
 - Decizia de impunere si RIF-ul se contesta impreuna
- Alte acte administrative fiscale:
 - Deciziile privind solutionarea cererilor de rambursare TVA;
 - Deciziile privind solutionarea cererilor de restituiri creante fiscale;
 - Deciziile referitoare la obligatii fiscale accesorii.

Ce contestam



Studiu de caz

În cadrul raportului de inspectie fiscala este stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe profit suplimentar, fiind calculate și accesoriile aferente.

Decizia de impunere este emisa doar pentru principal, nu și pentru accesorii.

În procedura de contestare prealabila, ANAF admite în parte contestatia doar pentru creanta bugetara principala, aratand ca pentru creantele accesorii nu este emisa o decizie de impunere.

Este corecta solutia ANAF? Ce actiuni poate promova contribuabilul?

Raspuns:

Art. 50 CPF: organul fiscal, din oficiu sau la cerere, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desfiinteaza sau modifica în mod corespunzator actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii.

Aplicarea unitara a legislatiei – art. 5 CPF

- Caracterul obligatoriu al deciziilor Comisiei Fiscale Centrale, organism cu responsabilitati de elaborare a deciziilor cu privire la aplicarea unitara a CF, a CPF precum si a legislatiei subsecvente – Decizie CAB 530/2016;
- Daca este admisa contestatia administrativa prealabila intr-o anumita situatie, aceeasi trebuie sa fie solutia si pentru contestatiile avand ca obiect situatii identice – Sentinta Tribunalul Bihor 1280/CA/2016

Exercitarea dreptului de apreciere – art. 6 CPF

- Aplicare practica: posibilitatea de a reincadra forma unei tranzactii intre afiliati, posibilitatea de recalificare a unei activitati ca fiind dependenta;
- Limitari: opinia scrisa furnizata de serviciul asistenta contribuabili, solutie fiscala anticipata, solutia anterioara adoptata de ANAF sau de instanta intr-o situatie similara la acelasi contribuabil ➤ depasirea limitarilor trebuie motivata in scris de ANAF;
- Incalcarea limitarilor dreptului de apreciere se sanctioneaza cu nulitatea actului administrativ astfel emis – practica este inca ezitanta in aplicarea acestui caz de nulitate
- Jurisprudenta CJUE este obligatorie pentru ANAF?
- Aprecierile ANAF trebuie sa fie probate si motivate si ar trebui sa respecte principiul proportionalitatii;

Limitari

- principiul rezonabilității și proporționalității;
 - Tribunalul Bacău, Sentința 237/2017: *“organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și ale echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia (...) Măsura sechestrului asigurător trebuie justificată de existența unui pericol de sustragere de la urmărirea silită, de ascundere sau de risipire a patrimoniului (...) Pârâta a transformat măsura sechestrului asigurător **dintr-o măsura excepțională într-una de drept comun deoarece ori de câte ori inspectorii apreciază că ar exista un eventual prejudiciu se impune luarea unei măsuri asigurătorii**”.*
 - ÎCCJ, Decizia 648/2016: *“abordarea autorităților fiscale **de a acorda prioritate unor elemente de formă se îndepărtează de la scopul legii** și contravine principiilor generale de conduită în administrarea creanțelor fiscale, care impun aprecierea relevanței stărilor de fapt fiscale în ansamblul lor și adoptarea unei soluții legale adecvate, care să nu depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivului de a preveni și înlătura prejudicierea bugetului public”.*

Principii generale de conduita in administrarea createlor fiscale



Limitari

- opinia scrisă furnizată contribuabilului de către serviciul de asistență și îndrumare a contribuabilului;
 - Sentința civilă nr. 393/2018, Curtea de Apel București: *“Astfel, referitor la pretinsa încălcare a dispozițiilor art. 6 alin. (1) teza a II-a din Codul de procedură fiscală, prin neluarea în considerare a efectelor Notei unilaterale nr. 3549/14.06.2016 a Biroului Vamal Giurgiu, Curtea reamintește că potrivit acestor dispoziții legale “în exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil”. Or, nota în discuție excedează cadrului legal amintit. Pe de-o parte, aceasta nu a fost emisă în cadrul activității de asistență și îndrumare a reclamantei, iar pe de alta, aceasta nu reprezintă un act administrativ fiscal. În acest din urmă sens, din dispozițiile art. 75 din OPANAF nr. 7521/2006 rezultă că nota unilaterală de control nu are trăsăturile unui act administrativ, chiar dacă emană de la o autoritate administrativă, scopul ei nefiind producerea de efecte juridice de sine stătătoare, specifice dreptului administrativ fiscal, ci doar de a-i comunica reclamantei, faptul că, în urma analizării documentelor controlate, la acest moment, s-a considerat că nu se impune întocmirea unui proces-verbal de control”*

Principii generale de conduita in administrarea createlor fiscale

- soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil:
- Speta:
 - in soluționarea contestației administrative împotriva unei decizii de impunere se dispune refacerea inspectiei fiscale pentru ca prima echipa de control nu a motivat abordarea diferită fata de cea conținută într-o hotărâre judecătorească pronunțată într-o speță similară, la același contribuabil
 - Potrivit art. 279 CPF: se poate dispune refacere inspectiei daca din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator
 - Este corecta soluția de desființare a deciziei de impunere? art. 279

Rolul activ al organului fiscal – art. 7 CPF

- Presupune examinarea integrala a starii de fapt fiscale;
- in special in materia controalelor vizand dosarele de preturi de transfer, ANAF inlatura „de pe scaun” argumentatia contribuabilului;
- Instantele de judecata: sanctioneaza in general incalcarea acestui principiu:
- în timpul controlului, organul fiscal trebuie sa-si exercite rolul activ prin indrumarea contribuabilului pentru asigurarea drepturilor sale – CA Suceava 2017
- Practica excesiva a ANAF cu privire la erorile formale inregistrate in documentele prezentate de contribuabili;
- Obligatia ANAF de a pune la dispozitie dosarul administrativ al actiunii de control, la cererea scrisa a contribuabilului

Dreptul de a fi ascultat – art. 9 CPF

- La nivelul CJUE – principii:
 - Contribuabilului trebuie sa i se asigure accesul la dosarul administrativ;
 - Perioada de timp rezonabila, de minim 8 zile, in functie si de complexitatea cazului;
 - Daca nu se respecta dreptul la aparare, viciul se acopera doar daca procedura administrativa de contestare are efect suspensiv;
 - Nerespectarea dreptului la aparare ➤ nulitatea procedurii de control
- Contribuabilul isi poate prezenta punctul de vedere in scris;
- In practica in general punctul de vedere al contribuabilului, desi formal prezentat, este ignorat de organul de control;
- Jurisprudenta ICCJ/Curtilor de Apel: neacordarea dreptului la aparare sau acordarea pur formala si ignorarea argumentelor contribuabilului se sanctioneaza cu nulitatea virtuala a actului de control;
- Audierea este obligatorie si pentru emiterea deciziilor de instituire a masurilor asiguratorii
- Exista Carta Drepturilor Fundamentale ale Uniunii Europene – art. 41 si 42 – drepturile prealabile luarii unor masuri individuale

Principii generale de conduita in administrarea createlor fiscale

- Excepții de la regula ascultării
 - întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege - obligației organului fiscal de a proba urgența;
 - Curtea de Apel Mureș, Decizie 208/2019: *“aplicarea art. 9 CPF cunoaște o serie de limitări, fie determinate expres legislativ (controlul inopinat) fie determinate de specificul procedurii, situație în care se încadrează procedura emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii (...) Informarea, respectiv ascultarea prealabilă a contribuabilului ar putea lipsi de eficiență măsura care are la bază tocmai o stare de pericol care constă în sustragerea/ascunderea/risipirea patrimoniului de către contribuabil”*
 - cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilite anterior;
 - urmează să se ia măsuri de executare silită

Principii generale de conduita in administrarea createlor fiscale



- Sancțiunea nerespectării dreptului de a fi ascultat: nulitate virtuală, cu excepția emiterii deciziei de angajare a răspunderii solidare când nerespectarea dreptului de a fi ascultat se sancționează cu nulitatea expresă.
 - Decizia 1912/2021, ÎCCJ: *“În considerarea principiului efectivității și în lumina jurisprudenței CJUE, o încălcare a dreptului la apărare al contribuabilului cu ocazia desfășurării procedurii administrative de contestare a actelor administrativ-fiscale, sub aspectul dreptului de a fi ascultat, nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit. Prin urmare, în lipsa invocării în cauză a unor elemente din care să se poată reține că procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, instanța de recurs a respins criticile referitoare la nelegalitatea deciziei de soluționare a contestației administrative, bazate pe acest argument, ca nefondate”.*
 - Decizia nr. 5671/2021, ÎCCJ: *“Înalta Curte, în acord cu judecătorul fondului, constată că au fost respectate aceste prevederi în condițiile în care în data de 05.12.2014 reclamantei i-a fost comunicat proiectul de raport de inspecție fiscală, însoțit de invitația pentru discuția finală, stabilită tot pentru data de 05.12.2014. Deși în acest mod nu a fost respectat termenul de 3 zile, prevăzut de dispozițiile legale citate mai sus, în condițiile în care recurenta reclamantă nu a solicitat acordarea unui alt termen și nici ulterior, în cadrul punctului de vedere transmis în 11.12.2014, nu a invocat acest aspect, în mod corect s-a reținut că dreptul la apărare al acesteia nu a fost încălcat”*

Principii generale de conduita in administrarea createlor fiscale

- Decizia nr. 899/2021, ÎCCJ: “[...] Înalta Curte arată că, în jurisprudența CJUE, s-a reținut că, principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative care i-a impus obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, acest principiu impune ca această decizie să fie anulată”;
- Decizia 2220/2021, Curtea de Apel București: “prezentarea informațiilor ce rezultă din probele administrate în cuprinsul proiectului de raport, astfel cum au fost interpretate aceste probe de către organul fiscal, nu echivalează cu punerea la dispoziție a înscrisurilor ce compun dosarul administrativ, având în vedere că contribuabilul are dreptul de a contesta inclusiv interpretarea dată de organul fiscal cu ocazia evaluării acestor probe”

Principiul bunei credinte – art. 12 CPF

- Buna credinta a contribuabililor se prezuma pana cand organul fiscal dovedeste contrariul – motivare pe baza de probe sau constatari proprii;
- Jurisprudenta CJUE: nu este posibila valorizarea unor prezumtii de fraudă a contribuabililor; pentru a rasturna prezumtia bunei-credinte a contribuabilului este nevoie ca fiscul sa probeze, cu elemente obiective, existenta unei alte stari de fapt fiscale;
- Practica ANAF: contribuabilul este obligat sa isi demonstreze nevinovatia, este „suspectul de serviciu”, iar inspectorii fac recomandari despre ce ar fi trebuit sa faca pentru evitarea angajarii raspunderii

Aplicarea prevederilor legislatiei fiscale



Interpretarea legii fiscale – art. 13 CPF

- Trebuie sa respecte vointa legiuitorului, asa cum rezulta din lege;
- Scopul emiterii actului normativ: expuneri de motive, dezbateri cu privire la textul legii;
- Interpretarea sistematica;
- Interpretare in sensul in care ar putea produce efecte;
- *In dubio contra fiscum* – principiu consacrat si in jurisprudenta CEDO si CJUE – hotarare CEDO in speta Serkov vs. Ucraina: lipsa de transparenta a autoritatilor si interpretarile contradictorii date normelor fiscale impiedica predictibilitatea normei fiscale

Prevalenta continutului economic al situatiilor relevante din punct de vedere fiscal – art. 14 CPF

- Situatiile relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza in concordanta cu realitatea lor economica, determinata in baza probelor administrate;
- Cand exista diferente intre fondul unei operatiuni si forma sa juridica, organul fiscal trebuie sa aprecieze in raport de fondul economic;
- Organul fiscal stabileste tratamentul unei operatiuni doar in raport de prevederile legislatiei fiscale, chiar daca operatiunea nu indeplineste cerintele altor prevederi legale

Aplicarea prevederilor legislației fiscale



Decizie 1783/2020, Curtea de Apel București: *“În mod corect recurentul a dat acestei noțiuni semnificația utilizată în limbajul obișnuit conform căreia simpla existență a muzicii în cadrul spectacolului nu îl definește pe acesta ca fiind manifestare muzicală, în anumite tipuri de spectacole muzica fiind un element component al acestuia (balet, opera, opereta etc), dar nu singurul. Însă, cu privire la această interpretare a noțiunii de manifestare muzicală nu există divergență între opinia recurentului și ce a reținut instanța în motivarea sentinței recurate. Dimpotrivă, instanța de fond nu a stabilit caracterul muzical al spectacolului pe baza simplului fapt că a existat muzică în spectacol, ci a subliniat caracterul principal al muzicii în cadrul spectacolului și a arătat că asocierea muzicii cu dânsul nu face decât să întărească concluzia că spectacolul pentru care s-a calculat impozitul se încadrează în categoria celor enumerate exemplificativ în prevederile art. 481 alin. (2) lit. a) Cod fiscal pentru care se aplică cota de impozitare de 2%. Curtea mai reține că lipsa unei definiții legale a noțiunii de manifestare muzicală atrage aplicarea normelor de interpretare prevăzute de art. 13 alin. (6) Cod procedură fiscală conform cărora dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului. În cauză, organul administrativ – fiscal nu a oferit o interpretare teleologică, gramaticală, sau sistematică a noțiunii de manifestare muzicală dar a stabilit, nefavorabil pentru contribuabil, că dacă muzica este însoțită de alte manifestări artistice, nu ne mai aflăm în prezența unui spectacol muzical*

Decizia 4547/2022: ICCJ: principiul certitudinii impunerii și principiul respectării așteptărilor legitime nu pot fi invocate împotriva unor dispoziții legale precise, iar comportamentul unei autorități contrar unui text de lege nu poate crea încrederea contribuabililor ca vor beneficia de tratamentul contrar prevederilor legale

Opozabilitatea si nulitatea actului administrativ fiscal

- Pentru a produce efecte, actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului;
- comunicarea: pe suport de hartie sau electronic, utilizand Spatiul Privat Virtual;
- Nulitatea:
 - Expresa si absoluta – art. 49 alin 1 CPF:
 - Acte emise cu incalcarea obligatiilor privind competenta;
 - Nu cuprinde elemente esentiale de continut;
 - Este afectat de o grava si evidenta eroare: cauzele care au stat la baza emiterii lui sunt atat de viciate incat, daca acestea ar fi fost eliminate anterior, actul fiscal nu ar mai fi fost emis – sunt vizate erorile cu privire la situatia fiscala avuta in vedere la emiterea actului;
 - Neprezentarea argumentelor pentru depasirea limitarilor dreptului de apreciere;
 - Nerespectarea considerentelor deciziei de solutionare a contestatiei in cazul refacerii inspectiei;
 - Emiterea raportului de inspectie dupa expirarea perioadei maxim premise pentru inspectie;
 - Emiterea raportului de inspectie in situatia unor constatari cu privire la savarsire unor infractiuni in legatura cu mijloacele de proba

Opozabilitatea si nulitatea actului administrativ fiscal



- Organul fiscal poate constata nulitatea propriilor acte prin decizie comunicata contribuabilului
- Consecintele anularii:
 - Repunerea partilor in situatia anterioara;
 - Sunt anulate actele subsecvente (cele care privesc accesoriile);
 - Se poate emite un alt act in locul celui anulat daca nu s-a implinit prescriptia sau daca viciile nu privesc fondul actului, ci doar forma.

Desființarea și modificarea actelor administrative fiscale

Desființarea (revocarea) = actul administrativ fiscal este retras din ordinea juridică pentru motive de nelegalitate sau de inoportunitate.

- poate fi făcută atât de organul fiscal emitent, cât și de organul fiscal ierarhic superior, în cazul în care există;
- exemplu: art. 279 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, respectiv în situația în care organul investit cu soluționarea contestației împotriva unui act administrativ fiscal dispune desființarea acestuia și încheierea, de către organul fiscal al cărui act a fost desființat, a unui nou act, care trebuie să aibă în vedere considerentele deciziei de soluționare a contestației.

Modificarea actului administrativ fiscal presupune o schimbare a conținutului său – de exemplu, modificarea poate viza cuantumul obligației fiscale stabilite în sarcina contribuabilului.

Prescriptia dreptului de a stabili creante fiscale

Definiție = stingerea dreptului subiectiv fiscal, respectiv a creanței fiscale de orice fel, din cauza nevalorificării acestuia în termenul de prescripție stabilit de lege.

Termenele de prescripție:

- termenul de prescripție general este de 5 ani, termen aplicabil atât în cazul obligațiilor fiscale către bugetul de stat, cât și în cazul celor datorate bugetelor locale;
- termenul excepțional de 10 ani, în cazul în care creanța fiscală rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală (infracțiune sancționată prin hotărâre judecătorească rămasă definitivă – de exemplu, infracțiuni de evaziune fiscală).

Începutul termenului de prescripție: termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală (în vechea reglementare termenul începea să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța).

RIL ÎCCJ 21/2020: termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil.

Prescriptia dreptului de a stabili creante fiscale

- În cazul creanțelor rezultate din săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală, termenul de prescripție începe să curgă de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

- incidente:

- intreruperea prescripției: începe să curgă un nou termen;
- Suspendare prescripției: se continuă cursul prescripției după încetarea cauzei de suspendare

Decizia civilă nr. 1773/2021 – Înalta Curte de Casație și Justiție: “[...] creanța fiscală nu ia naștere prin declarația de impunere; aceasta din urmă este doar un act care constată existența și întinderea bazei de impunere, precum și a dreptului de creanță fiscală generat de aceasta, potrivit dispozițiilor de drept fiscal material. Altfel spus, declarația de impunere este un act declarativ al unei creanțe care exista deja, în puterea legii. Constituirea bazei de impunere nu are loc la data la care contribuabilul este obligat să depună declarațiile fiscale prevăzute de lege, în concret, momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin declarația anuală de impozit pe profit sau data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale. Declarația fiscală nu constituie baza de impunere, ci aceasta trebuie depusă tocmai ca urmare a faptului că a fost deja constituită o bază de impunere în anul fiscal anterior, care a dat naștere dreptului de creanță fiscală și obligației fiscale corelative.”

Probele: orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, fișierul standard de control fiscal stocat într-un mediu care asigură unicitatea, integralitatea și integritatea acestuia, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

Mijloacele de probă:

- 1) **Înscrisurile** (registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri; declarațiile contribuabililor, date de regulă prin intermediul unui formular predefinit; înscrisurile comunicate de bănci sau de alte instituții de credit; înscrisurile ridicate, cu ocazia unei constatări la fața locului).
- ❖ organul fiscal are dreptul să rețină, pe o perioadă de cel mult 30 de zile, în scopul protejării împotriva înstrăinării sau distrugerii, documente, acte, înscrisuri, registre și documente financiar-contabile în original sau orice element material care face dovada stabilirii, înregistrării și achitării obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor.
- ❖ obligația instituțiilor de credit, instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de monedă electronică de a comunica, pentru fiecare titular care face subiectul solicitării, toate rulajele și/sau soldurile conturilor deschise la acestea, precum și informațiile și documentele privind operațiunile derulate prin respectivele conturi. Pe baza datelor și informațiilor astfel colectate, A.N.A.F. organizează și operaționalizează Registrul central electronic pentru conturi de plăți și conturi bancare identificate prin IBAN, care este accesibil organelor de urmărire penală, instituțiilor și autorităților cu atribuții de informare, reglementare și control în domeniul spălării banilor sau în domeniul securității naționale etc;

- ❖ instituțiile financiare raportoare au obligația să raporteze anual A.N.A.F. informații referitoare la conturile financiare ale contribuabililor nerezidenți.
- ❖ obligația entităților raportoare, definite ca atare de Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, de a pune la dispoziția organului fiscal central, la cerere, în cadrul termenului de păstrare prevăzut de lege, informații și documente privitoare la mecanismele și procedurile în baza cărora aplică măsurile de precauție privind clientela, identificarea clientului și a beneficiarului real, evaluarea scopului și a naturii dorite a relației de afaceri, monitorizarea relației de afaceri, evidențele tranzacțiilor.
- ❑ **Martorii:** deși Codul de procedură fiscală nu conține reguli de procedură privind administrarea probei cu martori, această probă este destul de frecvent folosită în practică de inspectorii fiscali, prin procedee cum ar fi solicitarea de relații de la diverse persoane fizice cu privire la împrejurări relevante pentru stabilirea stării de fapt fiscale, existând chiar obligația anumitor persoane sau entități de a furniza informații (de exemplu, instituțiile de credit, instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică);
- ❑ **Prezumțiile:** consecințele pe care legea le trage dintr-un fapt cunoscut spre a stabili un fapt necunoscut;
- ❖ prezumția legală îl scutește de dovadă pe acela în folosul căruia este stabilită în tot ceea ce privește faptele considerate de lege ca fiind dovedite. Aceasta poate fi înlăturată prin proba contrară, dacă legea nu dispune altfel

Mijloacele de proba



❖ art. 74 din Codul de procedură fiscală: în cazul în care constată că anumite bunuri, venituri sau alte valori care constituie bază de impozitare sunt deținute de persoane care în mod continuu beneficiază de câștigurile sau de orice foloase obișnuite aduse de acestea și că persoanele respective declară în scris că nu sunt proprietarii bunurilor, veniturilor sau valorilor în cauză, fără să arate însă care sunt titularii dreptului de proprietate, organul fiscal procedează la stabilirea provizorie a obligației fiscale corespunzătoare în sarcina acelor persoane.

Mărturisirea extrajudiciară a uneia dintre părți: reprezintă declarația dată de o persoană potrivit căreia anumite servicii nu au fost prestate sau anumite bunuri nu au fost livrate. Această probă nu are o reglementare în CPF cu privire la procedura de administrare, însă este frecvent utilizată de organele fiscale în cadrul procedurilor de inspecție fiscală.

Expertiza: administrată în condițiile art. 63 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize.

Mijloacele materiale de probă: înregistrările audiovideo sau informațiile stocate în orice mediu (analiza unor fotografii postate pe Facebook, Twitter, Instagram sau alte rețele de socializare și comunicare poate proba, de exemplu, locația în care se afla un anumit contribuabil sau deținerea anumitor bunuri).

Cercetarea la fața locului: potrivit prevederilor art. 65 din Codul de procedură fiscală, organul fiscal poate efectua o constatare la fața locului, întocmind în acest sens proces-verbal de constatare care va indica, printre altele, constatările efectuate la fața locului, susținerile contribuabilului/plătitorului, ale experților sau ale altor persoane care au participat la efectuarea constatării, alte mențiuni considerate relevante

Dreptul de a refuza furnizarea de informații

Art. 66 și 67 din Codul de procedură fiscală reglementează dreptul anumitor persoane de a refuza furnizarea informațiilor și a documentelor solicitate de organul fiscal. Astfel:

- soțul/soția și rudele ori afinii contribuabilului/plătitorului până la gradul al treilea inclusiv pot refuza furnizarea de informații, efectuarea de expertize, precum și prezentarea unor înscrisuri;
- pot refuza să furnizeze informații cu privire la datele de care au luat cunoștință în exercitarea activității lor preoții, avocații, consultanții fiscali, auditorii, experții contabili, medicii și psihoterapeuții. Ele nu pot refuza furnizarea informațiilor cu privire la îndeplinirea obligațiilor prevăzute de legislația fiscală în sarcina lor, atât în calitate de contribuabili/plătitori, cât și în cea de persoane care exercită profesia respectivă. Cu excepția preoților, aceste persoane pot furniza informații, cu acordul persoanei despre care au fost solicitate informațiile.

Aprecierea probelor: conform art. 55 alin. (3) din Codul de procedură fiscală probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege. Prin urmare, rezultă că probele au aceeași valoare și vor fi apreciate în mod liber, potrivit convingerii organului fiscal, organului de soluționare a contestației sau judecătorului căruia îi este recunoscut dreptul de apreciere

CJUE: Cauza C-696/22 – C SPRL împotriva AJFP Cluj

definiție: controlul fiscal reprezintă totalitatea activităților efectuate de organele fiscale pentru verificarea modului de îndeplinire de către contribuabil/plătitor a obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

forme:

- Inspecția fiscală;
- Controlul inopinat;
- Controlul antifraudă;
- Verificarea situației fiscale personale;
- Verificarea documentară

Aspecte generale:

- mijloacele de probă pe care le poate folosi organul fiscal în cadrul inspecției fiscale (înscrieri, cercetarea la fața locului, solicitarea de informații de la terți, solicitarea de explicații de la reprezentantul legal al contribuabilului etc.);
- măsurile ce pot fi dispuse: măsuri asigurătorii, aplicarea de sigilii asupra bunurilor contribuabilului;
- prerogativele organului de control în sensul stabilirii diferențelor, în plus sau în minus, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și sancționării încălcărilor legislației fiscale și contabile;
- obligația organului de inspecție fiscală de a informa contribuabilul cu privire la constatările inspecției fiscale precum și de a le discuta cu acesta. Aceasta este expresia, în cadrul inspecției fiscale, a dreptului contribuabilului de a fi ascultat reglementat de articolul 9 din Codul de procedură fiscală;
- poate viza atât persoanele fizice cât și persoanele juridice, pe toată durata existenței acestora.

Forme:

- Din punct de vedere al întinderii:
 - generală, vizând modul de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale într-o perioadă determinată sau
 - parțială, vizând modul de îndeplinire a obligațiilor fiscale în legătura cu una sau mai multe categorii de impozite/taxe într-o perioadă determinată.
 - Inspecțiile fiscale parțiale pot fi extinse până la a deveni inspecții fiscale generale, fiind necesară emiterea și comunicarea unui nou aviz de inspecție fiscală.
- Din punct de vedere al metodelor de control:
 - prin sondaj, verificarea perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative făcându-se în mod selectiv;
 - exhaustiv, constând în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative;
 - electronic, constând în verificarea contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate

Principiile inspecției fiscale:

- Principiile ierarhizării, teritorialității și descentralizării: efectuarea inspecției fiscale de către organele fiscale competente material și teritorial, conform organizării ierarhice interne și conform limitelor teritoriale în interiorul cărora au competență;
- Principiul independenței: inspecția fiscală nu trebuie să fie influențată de alte organe sau autorități (de ex. organele de urmărire penală etc);
- Principiul autonomiei: libertatea organelor fiscale de a-și organiza activitatea de inspecție fiscală;
- principiul unicității: inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.
 - Excepții de la principiul unicității: refacerea inspecției fiscale și reverificarea.

Reguli de derulare a inspecției fiscale:

- la inițierea procedurii de inspecție, echipa de inspecție trebuie să se legitimeze prezentând legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală;

- începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control. În cazul contribuabilului care nu ține sau nu prezintă registrul unic de control, data începerii inspecției se înscrie într-un proces-verbal de constatare semnat de organul de inspecție și de contribuabil și înregistrat la registratura contribuabilului;
- minima afectare a activității contribuabilului;
- obligația contribuabilului de a colabora pentru constatarea stărilor de fapt fiscale:
 - furnizarea datelor și informațiilor necesare;
 - prezentarea la locul inspecției fiscale a documentelor solicitate.
 - Notă: refuzul contribuabilului de a furniza informațiile și documentele solicitate în termen de 15 zile de la solicitare poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, sancționabilă cu închisoarea de la 1 an la 6 ani sau poate reprezenta contravenție.
- stabilirea creanțelor fiscale prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare în cazul în care nu se poate determina situația fiscală corectă întrucât evidențele contabile sau fiscale sunt incorecte, incomplete sau dacă acestea nu există;
- contribuabilul: declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că:
 - au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate;
 - au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil.
- se desfășoară, de regulă, la sediul organului de inspecție fiscală, dar se poate desfășura și în spațiile de lucru ale contribuabilului la cererea acestuia

Notificarea de conformare

- etapa prealabila inceperii inspectiei;
- organul fiscal transmite catre contribuabilii prezumtivi a fi selectati o notificarea scrisa de conformare cu privire la riscurile identificate;
- contribuabilii au 30 de zile sa depuna sau sa corecteze declaratiile fiscale – in interiorul acestui termen ANAF nu poate desfasura controlul

Etapele inspectiei:

- avizul de inspectie: documentul prin care contribuabilul este înștiințat cu privire la desfășurarea inspectiei fiscale;
 - cuprinde: temeiul juridic al inspectiei fiscale, data de începere a inspectiei fiscale, obligațiile fiscale, perioadele ce urmează a fi supuse inspectiei fiscale, posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspectiei fiscale;
 - trebuie comunicat contribuabilului cu 30 de zile înainte de începerea inspectiei fiscale, în cazul marilor contribuabili și cu 15 zile înainte de începerea inspectiei pentru ceilalți contribuabili – nulitate virtuala;
 - Nota: excepții de la regula comunicării anterioare a avizului: art. 122 alin. 5 din Codul de procedură fiscal.
- Data începerii inspectiei: data menționata in registrul unic de control/in procesul verbal intocmit la inceperea inspectiei fiscale;
- Data finalizării inspectiei: data emiterii raportului de inspectie fiscală sau data menționată în raport ca fiind data de finalizare a inspectiei sau data programata pentru discutia finala cu contribuabilul?

▪ Durata inspecției:

- 180 de zile pentru contribuabilii mari, precum și pentru contribuabilii care au sedii secundare, indiferent de mărime;
- 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;
- 45 de zile pentru ceilalți contribuabili;
- Posibilitate de extindere până la dublul duratei;
- Posibilitatea contribuabilului de a formula cerere de amanare a datei inspecției o singură dată, pentru motive justificate;
- Depășirea termenului: sancțiune ⇒ inspecția încetează fără a se emite raport și decizie de impunere;
- Reluarea inspecției încetate ca urmare a depășirii termenului maxim legal: o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, dacă nu s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale raportat la perioada controlată.

- Decizie nr. 1126/2021, Curtea de Apel Oradea: *“critica privind începerea inspecției fiscale înainte de data menționată în aviz nu este fondată în condițiile în care această începere a avut loc cu acordul scris al recurentului. Or, în condițiile existenței unui astfel de acord expres, este exclusă orice vătămare a recurentului care să poată determina aplicarea sancțiunii nulității actelor administrative fiscale”*;
- Decizie nr. 672/2021, Curtea de Apel Timișoara: *“Astfel, din analiza și interpretarea textelor cuprinse în art. 123 din Codul de procedură fiscală (Legea 207/2015), Curtea reține, că momentul începerii inspecției fiscale este la data la care a început în mod efectiv activitatea de inspecție, care se consemnează în mod obligatoriu în Registrul unic de control ținut de unitatea controlată. În acest context, nu pot fi primite susținerile recurente reclamante, potrivit cărora data începerii inspecției ar fi cea înscrisă în Avizul de inspecție fiscală (12.06.2019) ori în decizia de aprobare a amânării începerii inspecției fiscale (05.07.2019), în condițiile în care în registrul unic de control ținut de societate a fost menționată în mod expres data de 23.08.2019 - ca moment al începerii inspecției fiscale”*

- Art. 130 (4) CPF: Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept;
- Decizie nr. 367/2020, Curtea de Apel Alba Iulia: *“Recurenta susține că inspecția s-a finalizat la data de 20.07.2017, data la care reclamantul a fost programat și s-a prezentat pentru discuția finală și astfel inspecția fiscală s-ar fi desfășurat pe parcursul a 78 zile, raționament care nu poate fi primit de instanța de recurs. Inspecția fiscală s-a încheiat la data de 20.07.2017, când a avut loc discuția finală cu reclamantul și s-a prezentat proiectul de raport de inspecție, dar s-a finalizat numai la data de 25.08.2017, când a fost emis raportul de inspecție fiscală, deoarece în perioada 20.07 – 25.08.2017 s-au redepus acte în probațiune, solicitate de inspectorii fiscali. Finalizarea inspecției fiscale s-a materializat prin emiterea RIF-ului și aceasta a avut loc la data de 25.08.2017, la 115 zile de la data începerii inspecției fiscale, deși termenul de finalizare a inspecției fiscale în cazul contribuabililor mici și persoane fizice nu putea depăși 90 de zile. Drept urmare, în speță este incident art. 126 alin (2) din Cod pr. fiscală, conform căruia în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.”*

Amanarea inspecției

- după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge prin decizie emisă de conducătorul activității de inspecție fiscală care se comunică contribuabilului. În cazul în care cererea de amânare a fost admisă, în decizie se menționează și data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.
- DECIZIA CIVILĂ NR. 4359/ 07.09.2018, Curtea de Apel București: *“Reclamanta a formulat cerere de amânare a inspecției fiscale în temeiul art. 122 alin. (5) din Codul de procedură fiscală. În susținerea cererii sale, a invocat drept motive justificate existența pe rolul instanțelor de judecată a dosarului nr. XXXXXXXXXXXX al Curții de Apel București, ce are ca obiect cererea de anulare a Deciziei nr. 5/2014 a Comisiei fiscale centrale, precum și a Ordinului Ministrului Finanțelor nr. 1210/2014 de aprobare a Deciziei nr. 5/2014. De aceea, Curtea consideră că existența pe rolul instanțelor judecătorești a dosarului nr. XXXXXXXXXXXX reprezintă un motiv justificat conform dispozițiilor legale pentru ca organele fiscale să dispună amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”*

Curtea de Apel București:

“Referitor la încălcarea dreptului X SRL de a beneficia de amânarea inspecției fiscale, se reține că, potrivit prevederilor art. 122 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: "în cazul prevăzut la alin. 2, după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita (...) amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Or, în cazul în speță, s-a impus începerea inspecției fiscale în conformitate cu art. 122 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 207/2015, nu art.122 alin.5, iar solicitarea de amânare a inspecției fiscale se face doar dacă avizul de inspecție fiscală se comunică conform art. 122 alin. (2) din același act normative, practic nu și în cazul inspecției inopinate.”

- Suspendarea inspecției fiscale:
 - decisă de conducătorul inspecției fiscale;
 - Dureaza cel mult 6 luni, cu exceptia situatiei in care suspendarea s-a dispus pentru derularea unor proceduri vizand mijloacele de proba → suspendarea dureaza pana la finalizarea procedurilor respective.
 - motivele: prevăzute de art. 127 CPF, și numai dacă acestea împiedică desfășurarea inspecției:
 - Efectuarea de cercetări suplimentare pentru clarificarea situației de fapt fiscale, inclusiv controale la alți contribuabili;
 - Aducerea la îndeplinire de către contribuabil a măsurilor stabilite de organul de control, inclusiv prezentarea dosarului de prețuri de transfer;
 - Desfășurarea, în paralel, a altor proceduri care pot influența desfășurarea inspecției fiscale;
 - Se poate dispune și la cererea justificată a contribuabilului, pentru o durată de maxim 3 luni;
 - Decizia de suspendare se poate contesta separat.
- Dreptul de a fi informat (art. 130 CPF):
 - pe parcursul derulării inspecției fiscale, contribuabilul trebuie informat despre aspectele constatate de echipa de control;
 - la finalizarea inspecției, când contribuabilului i se comunică proiectul de raport de inspecție fiscală, acordându-i-se posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere

- Decizie 168/2022, Curtea de Apel Ploiești: *“Contribuabilul, eludând dispozițiile art. 127 alin 4 Cod procedură fiscală, a ales calea sesizării directe a instanței, pe cale de ordonanță președințială, cu o cerere de suspendare a inspecției fiscale, până la soluționarea definitivă a dosarului nr. ###/42/2022 aflat pe rolul Curții de Apel Ploiești. Acțiunea în instanță este inadmisibilă, putând face obiectul unei astfel de acțiuni doar actul administrativ emis de conducătorul inspecției fiscale prin care ar fi fost respinsă cererea de suspendare.”*
- Art. 126 CPF: În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei reglementate de lege, în care nu se includ perioadele de suspendare legală a inspecției fiscale, inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere;
- Art. 127 CPF: Perioadele în care inspecția fiscală este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia;
- Ce înseamnă “suspendare legală” a inspecției fiscale?

- Rezultatul inspecției fiscale: se consemnează în raportul de inspecție fiscală, urmat de decizia de impunere
 - Dacă, în cadrul inspecției, se fac constatări cu privire la săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare, echipa de control va întocmi un proces verbal ce reprezintă act de sesizare a organelor de urmărire penală;
 - Dacă se emite raport de inspecție în cazul în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare, atât raportul cât și actele administrative fiscale care îl succed sunt lovite de nulitate.
- Decizia de impunere provizorie
 - Se emite pe parcursul inspecției fiscale și înainte de întocmirea raportului de inspecție fiscală, în situația în care au fost finalizate verificările pentru o perioadă sau pentru un anumit impozit și au fost constatate diferențe în plus în sarcina contribuabilului;
 - se emite fără ascultarea contribuabilului; acesta își poate exprima punctul de vedere cu privire la sumele stabilite prin această decizie la finalul inspecției fiscale;
 - nu se contestă în mod separat, ci împreună cu decizia finală

- Reverificarea: art. 128 CPF
 - condiții cumulative:
 - după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care erau necunoscute organului de inspecție fiscală sau, după caz, contribuabilului, la data efectuării inspecției fiscale și
 - datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate.
 - se dispune prin decizie, care trebuie comunicată contribuabilului, în acest caz nefiind necesară și emiterea unui aviz de inspecție fiscală;
 - Decizia de reverificare poate fi contestată în mod separat
- CA Cluj, Decizia 1197/2018: *“Sunt considerate date suplimentare informațiile comunicate ANAF de către organele de urmărire penală, în acest caz fiind întemeiată reverificarea în condițiile art. 128 CPF.”*
- Decizie 318/2022, Curtea de Apel Craiova: *“Din interpretarea art. 117 alin. 1 C. pr. fisc., conform căruia inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, reiese că reverificarea nu este posibilă dacă pentru creanțele și perioadele respective, s-a împlinit termenul de prescripție.”*

- CA București, Decizia 6739/2018: *“Contribuabilul este supus unui control fiscal finalizat în 2014, validându-se dreptul de deducere a TVA aferente unor consumuri cu materiale consumabile, erbicide, fungicide, insecticide și combustibil peste limitele admise prevăzute în instrucțiunile de utilizare a acestor produse, contribuabilul neavând stabilite norme interne de consum pentru culturile agricole pentru care s-au utilizat respectivele consumabile. În 2017 contribuabilul este supus unui control inopinat, în urma căruia rezultă depășirea limitelor admise conform celor de mai sus. Pe cale de consecință, este emisă decizie de reverificare pentru perioada și impozitul ce au făcut obiectul inspecției finalizate în 2014, organul fiscal arătând că datele obținute în urma controlului inopinat sunt date suplimentare, în sensul art. 128 alin. 2 CPF. Instanța de judecată a admis acțiunea prin care contribuabilul a solicitat anularea deciziei de reverificare: analiza cu privire la depășirea limitelor admise pentru consumul respectivelor materiale este de fapt o reinterpretare de către organul fiscal a prevederilor legale și a bazei documentare existente la data primului control fiscal, și nu se încadrează în noțiunea de date suplimentare; situația de fapt nu a suferit vreo modificare prin apariția unor date suplimentare.”*

▪ Refacerea inspecției: art. 129 CPF

- se dispune în cazul în care organul de soluționare a contestației nu poate stabili cu exactitate situația de fapt dedusă soluționării, decizia de refacere a inspecției urmând să indice aspectele care se impun a fi clarificate;
- sancțiunea nerespectării instrucțiunilor din decizia de soluționare a contestației: nulitatea noilor acte administrative fiscale

Decizia 3815/2022, ÎCCJ: *”Înalta Curte constată că măsura desființării parțiale a deciziei de impunere, cu privire la cheltuielile în sumă totală de 17.056.253 RON, cu reluarea inspecției fiscale nu este contestată de nicio parte. În aceste condiții, instanța de fond nu putea statua asupra raportului juridic de drept fiscal nefinalizat în procedura administrativă, câtă vreme s-a dispus refacerea inspecției fiscale, doar cu motivarea existenței unei erori cu privire la dispozitivul deciziei de soluționare a contestației, eroare care s-ar fi produs în cuantificarea impozitului desființat, aferent cheltuielilor pentru care inspecția trebuia reluată. Reclamanta avea posibilitatea fie de a cere lămurirea dispozitivului deciziei de soluționare a contestației, fie de a formula observații în cadrul refacerii inspecției, fie în cele din urmă, să atace actul final al inspecției fiscale în curs de refacere, în măsura în care îl aprecia neconform din perspectiva calculelor. În condițiile în care, în privința cheltuielilor în sumă de 17.056.253 RON inspecția fiscală nu a fost finalizată și niciuna dintre părți nu contestă decizia de soluționare a contestației care dispune reluarea inspecției fiscale, instanța nu putea statua asupra unor obligații fiscale care fac obiectul procedurii reluate”.*

- Sentința 342/2021, CA Cluj: *„În acest sens, curtea constată că simpla comparare a cuprinsului celor două înscrisuri, realizată în ceea ce privește secțiunile specifice din cuprinsul fiecăruia care vizează o anumită obligație sau un anumit tip de contribuție conduce la concluzia că organul fiscal care a procedat la refacerea inspecției fiscale și-a însușit argumentele reținute în raportul de inspecție fiscală redactat anterior, menținând contradicțiile care au condus organul de soluționare a contestației la adoptarea soluției de desființare a Deciziei de impunere nr. F-CJ-705 din 27.08.2020 și lăsând nelămurită starea de fapt, deși s-au stabilit în sarcina acestuia în mod explicit obligații de lămurire în integralitate a stării de fapt și de clarificare a contradicțiilor existente în primul raport de inspecție fiscală. Or, în raport de cele mai sus arătate, (...)este necesar însă să se aprecieze în speță că aspectul de nelegalitate mai sus analizat este de natură să producă „îndoiala serioasă”, reținând, prin prisma celor mai sus expuse, că în cauză a fost relevată o îndoială care are un caracter vădit serios în sensul art. 2 alin. 1 lit. t din Legea nr. 554/2004.*

Controlul inopinat

- poate fi inițiat:
 - ca urmare a unor informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale;
 - în forma controlului încrucișat, vizând verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale unui contribuabil, în corelație cu cele deținute de entitatea supusă unui control fiscal.
- fără înștiințarea contribuabilului;
- durată maxima de 30 de zile;
- La finalizarea controlului inopinat: proces-verbal
 - nu reprezintă act administrativ fiscal și nu se poate contesta separat – jurisprudență constantă în sensul respingerii ca inadmisibile a acțiunilor în contencios vizând contestarea proceselor verbale de control întrucât acestea nu sunt acte administrative;
 - constituie însă mijloc de probă cu privire la constatările organului fiscal.

Controlul antifrauda

- se efectuează de către funcționarii publici din cadrul Direcției generale antifraudă fiscală;
- scopul: prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale;
- Se face fără informarea prealabilă a contribuabilului;
- legea nu reglementează durata maximă, dar sunt opinii în doctrină care apreciază că ar trebui să se aplice prevederile privind durata maximă a controlului inopinat (30 de zile);
- La finalizarea controlului: proces verbal de control
 - nu reprezintă act administrativ fiscal și nu se poate contesta separat;
 - Contribuabilul își poate exprima punctul de vedere cu privire la constatările din procesul verbal în 5 zile de la comunicare – se analizează și dacă este fundamentat poate conduce la refacerea controlului
 - constituie însă mijloc de probă cu privire la constatările organului fiscal

Verificarea situației fiscale personale

- se adresează persoanelor fizice – vizează totalitatea drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială referitoare la starea de fapt fiscală a persoanei fizice;
- etape preliminare:
 - analiza de risc pentru stabilirea riscului de neconformare la declararea veniturilor impozabile;
 - selectarea persoanelor fizice care vor fi supuse verificării situației fiscale personale.
- înștiințarea prealabilă scrisă a persoanei vizate în legătură cu acțiunea de verificare, prin transmiterea unui aviz de verificare;
- pe întreaga durată a procedurii persoana supusă verificării are dreptul să prezinte documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale;
- durata verificării: maxim 270 de zile;
- suspendarea verificării:
 - la solicitarea persoanei verificate, pentru motive obiective ce conduc la imposibilitatea continuării verificării, o singură dată pe parcursul procedurii;
 - la inițiativa organului de control, pentru administrarea de probe;
 - se dispune printr-o decizie motivată, care se comunică persoanei fizice.
- rezultatul verificării se consemnează într-un raport de verificare;
- În baza raportului de verificare, organul de control emite decizia de impunere sau decizia de încetare a procedurii de verificare, dacă nu se ajustează baza de impozitare.
- reverificarea unei anumite perioade: dacă de la data încheierii verificării fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute organului fiscal la data efectuării verificării

Verificarea documentara

- efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului desfasurata de organele de inspectie fiscala sau organele antifrauda
- procedura desfășurată “în spatele ușilor închise”;
- dacă se constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil, organul fiscal îi solicită contribuabilului documente în vederea clarificării situației fiscale;
- contribuabilul trebuie audiat înainte de emiterea deciziei de impunere, sub sancțiunea nulității acesteia.

Masuri asiguratorii



- Se dispun in cazuri exceptionale, cand exista pericolul ca debitorul sa isi sustraga, sa isi ascunda sau sa isi risipeasca patrimoniul;
- Poprirea asiguratorie: vizeaza veniturile debitorului;
- Sechestrul asigurator: vizeaza bunurile mobile si imobile ale debitorului;
- Se transforma in masuri executorii o data cu individualizarea creantei si ajungerea acesteia la scadenta;
- Se dispun prin decizie motivata emisa de organul fiscal; se pot ridica prin constituirea de garantii;
- Teoretic decizia de dispunere a masurilor asiguratorii se emite dupa audierea contribuabilului; in practica aceasta procedura nu este urmata niciodata;
- Daca au fost dispuse inainte de emiterea titlului de creanta, masurile inceteaza de drept daca titlul de creanta nu este emis si comunicat in termen de 6 luni, care poate fi prelungit pana la 1 an; daca au fost sesizate organele de urmarire penala, masurile subzista pana la solutionarea cauzei penale;
- Decizia de instituire a masurilor asiguratorii se poate contesta in termen de 30 de zile la instanta de contencios administrativ competenta, fara a fi necesara parcurgerea procedurii prealabile;
- Masurile asiguratorii se ridica prin decizie motivata a creditorului fiscal cand au incetat motivele pentru care au fost instituite: debitorul a platit sau a constituit garantii, a expirat termenul de 6 luni/1 an fara emiterea titlului de creanta, au fost desfiintate de instanta de judecata; a fost suspendata executarea actului administrativ fiscal

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



Etapa preliminară: contestația administrativă prealabilă

- Se depune la organul fiscal emitent și nu este supusă taxelor de timbru; în caz de depunere la un alt organ fiscal, acesta o va trimite în 5 zile instituției competente;
- Se depune în termen de 45 de zile de la comunicarea actului administrativ atacat, termen în care se poate și retrage și redepone;
- Elementele obligatorii de conținut sunt reglementate în art. 269 CPF
- Se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului de Finanțe;
- Nu suspendă executarea deciziei de impunere;
- Este o procedură administrativă obligatorie.

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



Etapa preliminară - aspecte procedurale:

- Procedura nu este contradictorie, dar se poate solicita sustinerea orala;
- Se pot propune probe noi si se pot introduce in cauza alte persoane;
- Organul fiscal poate cere punctul de vedere al Ministerului de Finante
- *Non reformatio in peius*;
- Termen de solutionare: 45 de zile ➤ extindere pana la 6 luni;
- Decizia de solutionare: definitiva in sistemul cailor administrative de atac, cu exceptia cererii de reexaminare.

Solutii posibile:

- Admiterea contestatiei si anularea actelor contestate;
- Admiterea contestatiei si desfiintarea actelor contestate ➤ refacerea inspectiei fiscale in termen de 30/60 de zile de la decizia de desfiintare;
- Respingerea contestatiei – in 99% din cazuri;
- Suspendarea solutionarii contestatiei – (i) daca sunt sesizate organele de urmarire penala cu privire la savarsirea unei infractiuni in legatura cu mijloacele de proba si (ii) daca solutionarea depinde de existenta unui drept ce face obiectul unei alte judecati

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



Reexaminarea cu privire la decizia de soluționare a contestației administrative prealabile

Motive:

- nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată;
- ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se emite o decizie de către Comisia fiscală centrală care oferă o altă interpretare dispozițiilor legale incidente speței;
- anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre judecătorească a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României fie pentru dezlegarea de principiu a unor chestiuni de drept, fie un recurs în interesul legii care dictează o anumită practică judiciară pentru problematica supusă analizei diferită de cea din decizia de soluționare a contestației;
- anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este contrară deciziei de soluționare a contestației administrative.

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



Procedura de soluționare a cererii de reexaminare:

- dacă a fost formulată acțiune în contencios administrativ, cererea de reexaminare poate fi depusă pe perioada judecării cauzei. Dacă nu a fost formulată acțiune în contencios, cererea de reexaminare poate fi depusă în termen de un an de la data comunicării deciziei de soluționare, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă obligația fiscală a fost stinsă;
- în urma reexaminării deciziei emise în soluționarea contestației, organul de soluționare o poate confirma sau o poate retracta, emițând o nouă decizie;
- dacă cererea de reexaminare este promovată în paralel cu acțiunea în instanță, decizia emisă în urma cererii de reexaminare poate fi comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe. Dacă organul de soluționare competent a confirmat decizia inițială, acțiunea în contencios administrativ își continuă cursul. În cazul în care decizia emisă în urma cererii de reexaminare nu a fost comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe, aceasta nu se mai comunică și nu produce niciun efect juridic;
- Dacă nu există acțiune în contencios, contribuabilul promovând doar cerere de reexaminare, decizia de confirmare a soluției inițiale poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legii ⇒ motivele acțiunii în contencios administrativ vor viza aspecte de nelegalitate în legătură cu procedura de reexaminare, neputând fi aduse în discuție aspecte de fond care țin de temeinicia actelor administrative fiscale inițiale.

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



- Instantele de judecata competente material pentru actiunile de contencios fiscal:
 - Prima instanta: tribunalele administrativ-fiscal (practic ele nu exista) pentru valori mai mici de 3 mil RON, si Curtea de Apel;
 - Recurs: Curtea de Apel si Inalta Curte de Casatie si Justitie
- Instantele de judecata competente teritorial: exclusiv instanta de la sediul reclamantului
- Termen de 6 luni de la comunicarea deciziei de solutionare a contestatiei prealabile; termen de 60 de zile daca s-a obtinut suspendarea prealabila, pentru mentinerea efectului suspensiv;
- Sunt premise argumente noi ➤ practica neunitara;
- Instanta nu poate recalcula valoarea impozitelor;
- ANAF poate fi obligat la plata cheltuielilor de judecata

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale

➤ **Suspendarea executarii actului administrativ fiscal:**

- In baza unei scrisori de garantie bancara/polite de asigurare pentru garantie valabila 6 luni – se depune la ANAF in termen de 45 de zile de la comunicarea deciziei de impunere; trebuie formulata contestatia administrativa prealabila
- Pentru creantele pentru care debitorul constituie garantii;
- Daca debitorul notifica organului fiscal intentia de mediere;
- Daca se aproba inlesnirea la plata;
- La data depunerii unei cereri de rambursare/restituire pt o suma mai mare sau egala cu creanta fiscala.

➤ Efectele suspendarii acordate in baza scrisorii de garantie bancara

- Actele de executare efectuate anterior se desfiinteaza;

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



➤ Suspendarea pe cale judiciara:

➤ Suspendarea pe cale judiciara a efectelor actului administrativ fiscal – cererea de suspendare poate fi formulata:

- Dupa introducerea contestatiei administrative prealabile – valabila pana la solutionarea in fond a actiunii in contencios;
- Pana la solutionarea in fond a actiunii in contencios – valabila pana la solutionarea administrativa;
- Doar cu consemnarea unei cautiuni.

Conditile de acordare a suspendarii judiciare

- *Cazul bine justificat:*

- imprejurari obiective care, la o analiza superficiala, pot rasturna prezumtia de legalitate a actului administrativ;
- Situatii acceptate in practica instantelor de judecata:
 - Faptul comunicarii avizului de inspectie fiscala cu doar 1 zi inainte de inspectia propriu-zisa;
 - Nu a avut loc o audiere efectiva a contribuabilului sau argumentele sale au fost ignorate;
 - Lipsa dovezilor privind implicarea societatii intr-un mecanism fraudulos si privind caracterul nereal al operatiunilor economice;
 - Emiterea unei decizii de impunere in aceleasi conditii cu o decizie anterioara, anulata in procedura de solutionare a contestatiei

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale

- *Necesitatea prevenirii unei pagube iminente:*

- Executarea actului administrativ ar produce un prejudiciu greu sau imposibil de inlaturat prin anularea actului;
- Pejudiciul trebuie sa fie cert, chiar daca este viitor;
- Exemple conturate in practica instantelor de judecata:
 - afectarea capacitatii de aprovizionare pentru continuarea activitatii,
 - intarzieri la plata ratelor de credit cu consecinta declararii scadentei anticipate, executarea silita asupra bunurilor mobile si imobile nu ar mai putea fi intoarsa;
 - pierderea accesului la creditare ca urmare a afectarii bonitatii financiare a contribuabilului;
- Criterii: valoarea creantei fiscale raportata la cifra de afaceri si la cheltuielile lunare ale contribuabilului;

- *Imposibilitatea repararii ulterioare a prejudiciului:*

- Iminenta de intrare in insolventa;
- Imposibilitatea reversarii unei executari silita imobiliare;
- Numarul de salariatii disponibilizati si impactul social generat;
- Profilul societatii si consecintele pe care le poate genera incetarea aprovizionarii

Efectele suspendarii efectelor deciziei de impunere:

- Stoparea acumularii obligatiilor fiscale accesorii;
- Interdictia initierii sau continuarii masurilor de executare silita sau masurilor asiguratorii: se vor ridica popririle sau sechestrul;
- Modificari in certificatul de atestare fiscala: obligatiile suspendate nu se inscriu in certificat.

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



Contestatia la executare

Forme:

- Contestatia impotriva unui act de executare
- Contestatia impotriva refuzului de a efectua un act de executare – creditori urmaritori sau intervenienti;
- Contestatia la titlul executoriu, daca pentru acesta nu exista o cale separata de contestare – discutabila posibilitatea de aplicare a acestui tip de contestatie;
- Competenta: judecatoria de la sediul debitorului/de la locul situarii imobilului;
- Nu suspenda automat executarea, insa aceasta se poate solicita in cadrul contestatiei la executare;
- Termen: 15 zile de la data luarii la cunostinta de actul de executare contestat
 - Atentie: somatia trebuie comunicata, nu este suficient telefonul primit de la banca referitor la infiintarea popririi

Contestarea si suspendarea actelor administrative fiscale



➤ Situatii in care se poate formula:

- Daca nu a fost comunicata somatia: confuzie intre depunerea on-line a declaratiilor fiscale si SPV;
- Daca a inceput executarea silita desi contribuabilul a notificat ANAF cu privire la intentia de a depune scrisoare de garantie bancara pentru a obtine suspendarea;
- Continuarea executarii silita dupa depunerea scrisorii de garantie;
- In general sunt greu de identificat vicii de forma ale actelor de executare.

➤ Solutii posibile

- Anularea sau corectarea actului de executare contestat;
- Anularea sau incetarea executarii insesi;
- Anularea sau lamurirea titlului executoriu;
- Restituirea sumelor rezultate din valorificarea bunurilor ori din retenirile din poprire



*Contați pe Noi. Contați, cu Noi.
Întotdeauna!*

Av. Raluca Andrei – BDO Legal (prin Tudor,
Andrei si Asociatii)

raluca.andrei@tudor-andrei.ro