

## **Direcția de inspecție judiciară pentru judecători**

Nr. lucrare: 2238/IJ/1067/DIJ/2018

Data: 26 iunie 2018

### **RAPORT**

**de control privind stabilirea și/sau recuperarea prejudiciului fiscal: practica judiciară a instanțelor de contencios administrativ privind modalitatea de soluționare a contestațiilor împotriva actelor emise de organele fiscale, aspecte referitoare la suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale, precum și receptarea de către instanțele naționale a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene**

### **CAPITOLUL I**

#### **Aspecte introductive**

#### **I.1. Modalitatea de stabilire a controlului și a echipei de control**

Prin Ordinul de serviciu nr. 34 din 21 martie 2018 al Inspectorului-șef al Inspecției Judiciare, în temeiul art. 69 alin. 1 lit. j) din Legea nr. 317/2004 privind Consiliul Superior al Magistraturii, republicată raportat la art. 61 din Regulamentul privind normele pentru efectuarea lucrărilor de inspecție de către Inspectia Judiciară, aprobat prin Hotărârea Plenului Consiliului Superior al Magistraturii nr.1027 din 15 noiembrie 2012, s-a dispus efectuarea unui control tematic având ca obiect stabilirea și/sau recuperarea prejudiciului fiscal: practica judiciară a instanțelor de contencios administrativ privind modalitatea de soluționare a contestațiilor împotriva actelor emise de organele fiscale, aspecte referitoare la suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale, precum și receptarea de către instanțele naționale a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene, la toate curțile de apel și instanțele arondate acestora, precum și la Înalta Curte de Casație și Justiție.

Prin același ordin de serviciu a fost stabilită și echipa de control, în următoarea componență: inspector judiciar ... – coordonatorul echipei, inspector judiciar ...și inspector judiciar ....

Prin Ordinul de serviciu nr. 49 din 14 mai 2018 al Inspectorului-șef al Inspecției Judiciare s-a dispus modificarea art. 3 din Ordinul de serviciu nr. 34 din 21 martie 2018, în sensul că echipa de control care va efectua controlul sus-

menționat, va fi compusă din inspectorii judiciari ...– coordonatorul echipei, ..., ...și ....

## **I.2. Obiectivele controlului**

Obiectivele controlului, desfășurat în perioada 2 – 30 aprilie 2018, au avut în vedere perioada 3 ianuarie 2017 la zi, controlul fiind efectuat pe baza datelor comunicate de către conducerile judiciare ale curților de apel și instanțele arondate acestora, precum și ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, coroborate cu informațiile din baza de date ECRIS și programul Statisticele CENTRAL.

În vederea efectuării verificărilor, prin adresele nr. 2238/IJ/1067/DIJ/2018 din 28 martie 2018, au fost solicitate curților de apel – cu excepția instanțelor militare - și Înaltei Curți de Casație și Justiție, comunicarea următoarelor date, informații și documente, la nivel centralizat:

### **1. Practica instanțelor de contencios administrativ din circumscripția curții de apel privind modalitatea de soluționare a contestațiilor împotriva actelor emise de organele fiscale**

Cu privire la acest punct au fost solicitate: date statistice privind cauzele de natură fiscală înregistrate și soluționate în perioada 3 ianuarie 2017 – la zi, inclusiv a celor suspendate, cu precizarea numărului de cauze admise și a celor respinse; ponderea numărului cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze de contencios administrativ de la nivelul fiecărei instanțe și din numărul total de cauze civile, cu prezentarea unor date statistice privind cei patru indicatori: număr total de cauze înregistrate, număr de cauze civile, număr de cauze de contencios administrativ, număr de cauze de natură fiscală; aspecte identificate în legătura cu competența instanței de judecată și a organului fiscal emitent al actului atacat; practica neunitară în privința administrării și aprecierii probelor (sarcina probei, admisibilitatea expertizelor, calitatea expertului etc.); aspecte de practică neunitară în legătură cu obligațiile fiscale accesorii; alte aspecte relevante cu privire la practica instanțelor de contencios administrativ din circumscripția curții de apel referitoare la modul de soluționare a cauzelor având ca obiect actele administrative fiscale.

### **2. Suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale**

Cu privire la acest punct s-au solicitat: date statistice privind suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale în perioada 3 ianuarie 2017 – la zi, cu următoarele precizări: câte cereri de suspendare și câte cereri de anulare a actelor administrative fiscale au fost înregistrate și câte au fost admise; situația cererilor care au ca obiect anularea deciziilor de suspendare a soluționării contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere până la soluționarea definitivă a cauzei penale; modalitatea de stabilire a cauțiunii în situația cererilor de suspendare; aspecte practice privind acordarea ajutorului public judiciar, inclusiv pentru plata cauțiunii; alte aspecte

relevante cu privire la suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale.

### **3. Receptarea de către instanțele naționale a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene**

Cu privire la acest punct au fost solicitate următoarele date: modalitatea de raportare a instanțelor din circumscripția curții de apel la practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie fiscală; dacă este cunoscută această practică și reflectată în motivările hotărârilor judecătorești pronunțate; cum s-au poziționat instanțele față de această practică în motivarea hotărârilor, atunci când contribuabilii au invocat-o în cererile de chemare în judecată; incidența în practica judiciară a cazului de revizuire prevăzut de art.21 alin.2 din Legea nr. 554/2004; alte aspecte relevante în această materie.

### **4. Vulnerabilități, concluzii și propuneri.**

Cu privire la acest punct s-au solicitat vulnerabilitățile identificate la nivelul instanțelor judecătorești din circumscripția curții de apel în legătură cu problematica analizată și modul în care acestea au fost remediate; dacă în cadrul ședințelor de învățământ profesional au fost supuse discuțiilor aspecte vizând obiectul controlului iar în caz afirmativ să se comunice o copie a procesului verbal; propuneri privind modificări ale normelor legale și regulamentare aplicabile în materia contenciosului fiscal, în vederea asigurării unei practici judiciare unitare; furnizarea altor date și informații apreciate ca relevante, interesând în mod special bunele practici, înlăturarea deficiențelor și vulnerabilităților în materie.

## **I.3. Norme legale incidente și decizii relevante ale Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie fiscală**

### **I.3.1. Norme legale incidente relevante**

#### **A. Legi organice și legi ordinare**

#### **1. Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal**

Această lege stabilește cadrul legal privind impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, care sunt venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru șomaj și fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuabilii care au obligația să plătească aceste impozite, taxe și contribuții sociale; modul de calcul și de plată a acestora, precum și procedura de modificare a acestor impozite, taxe și contribuții sociale.

De asemenea, această lege autorizează Ministerul Finanțelor Publice să elaboreze norme metodologice, instrucțiuni și ordine în aplicarea Codului fiscal și a legilor de ratificare a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

#### **2. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală**

Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează.

De asemenea, prevede în mod expres că această lege se aplică și pentru: administrarea drepturilor vamale; administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului precum și alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale.

### **3. Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004**

Această lege reglementează, în principal, subiectele de sesizare a instanței, procedura de soluționare a cererilor în contenciosul administrativ, precum și procedura de executarea hotărârilor pronunțate în această materie.

### **4. Legea nr. 86/2006 privind Codul Vamal al României**

Potrivit Codului vamal, orice persoană are dreptul de a formula acțiune împotriva deciziilor care o privesc direct, luate de autoritatea vamală cu privire la aplicarea reglementărilor vamale.

Dacă acțiunea se referă la un titlu de creanță privind datoria vamală și alte taxe și impozite datorate statului în cadrul operațiunilor vamale, înainte de depunerea acțiunii se poate formula contestație pe cale administrativă, care se soluționează potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală.

### **5. Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale**

Această lege stabilește principiile, cadrul general și procedurile privind formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice locale, precum și responsabilitățile autorităților administrației publice locale și ale instituțiilor publice implicate în domeniul finanțelor publice locale.

### **6. Legea nr. 46/2008 privind Codul silvic**

Potrivit Codului silvic, prejudiciul adus fondului forestier național, indiferent de natura juridică a proprietății, se evaluează de către personalul silvic, iar valoarea prejudiciului produs prin fapte care constituie infracțiuni sau contravenții, se stabilește prin însumarea valorii pagubei produse pădurii cu valoarea funcțiilor pădurii nerealizate.

În situațiile în care prejudiciul evaluat nu a fost recuperat de ocolul silvic care asigură serviciile silvice sau administrarea fondului forestier, potrivit Codului de procedură fiscală, acesta se recuperează, în baza procesului-verbal, actului de control de fond forestier/parțial întocmit de personalul silvic, de către organele fiscale competente subordonate Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru prejudiciul stabilit în sarcina persoanelor juridice. Sumele astfel realizate se fac venit la bugetul de stat, iar pentru prejudiciul stabilit în sarcina persoanelor fizice de către organele fiscale ale unităților administrativ-teritoriale, sumele astfel realizate se fac venit la bugetul local.

## **B. Ordonanțe de urgență și ordonanțe ale Guvernului**

### **1. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală**

Prin această ordonanță de urgență, Agenția Națională de Administrare Fiscală a fost reorganizată ca urmare a fuziunii prin absorbție și preluarea activității Autorității Naționale a Vămirilor și prin preluarea activității Gărzii Financiare, instituție publică care a fost desființată.

### **2. Ordonanța de urgență nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora**

Această ordonanță reglementează activitățile de prevenire, de constatare a neregulilor, de stabilire și de recuperare a creanțelor bugetare rezultate din neregulile apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora, precum și de raportare a neregulilor către Comisia Europeană sau către alți donatori internaționali și se aplică autorităților cu competențe în gestionarea fondurilor europene și oricăror alte instituții publice care au atribuții privind prevenirea, constatarea unei nereguli, stabilirea și urmărirea încasării creanțelor bugetare rezultate din nereguli apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și a fondurilor publice naționale aferente acestora, beneficiarilor de fonduri europene și/sau fonduri publice naționale aferente acestora, precum și oricăror alți operatori economici cu capital public sau privat care desfășoară activități finanțate din fonduri europene în baza unor acte juridice.

### **3. Ordonanța de urgență nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule**

Potrivit acestei ordonanțe, contribuabilii care au achitat taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, prevăzută la art. 214<sup>1</sup> -214<sup>3</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, taxa pe poluare pentru autovehicule, prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50/2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule, aprobată prin Legea nr. 140/2011, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, prevăzută de Legea nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, cu modificările ulterioare, și timbrul de mediu pentru autovehicule, prevăzut de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 37/2014, cu modificările și completările ulterioare, și care nu au beneficiat de restituire până la intrarea în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență pot solicita restituirea acestora, precum și a dobânzilor

datorate pentru perioada cuprinsă între data perceperii și data restituirii prin cerere adresată organului fiscal central competent.

#### **4. Ordonanța de urgență nr. 80/2013 privind taxele judiciare de timbru**

Conform acestei ordonanțe, acțiunile și cererile introduse la instanțele judecătorești, precum și cererile adresate Ministerului Justiției și Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție sunt supuse taxelor judiciare de timbru.

#### **5. Ordonanța de urgență nr. 51/2008 privind ajutorul public judiciar în materie civilă**

Această ordonanță reglementează formele ajutorului public judiciar, condițiile de acordare, competența și procedura de acordare a ajutorului public judiciar, organizarea, coordonarea și controlul activității de acordare a ajutorului public judiciar, precum și regulile speciale privind acordarea ajutorului public judiciar cetățenilor statelor membre ale Uniunii Europene sau altor persoane care au domiciliul ori reședința obișnuită pe teritoriul unui stat membru și formularea unei cereri de asistență judiciară către un alt stat membru al Uniunii Europene.

#### **6. Ordonanța de urgență nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății. Taxa de clawback.**

Conform acestei ordonanțe, datele comunicate de Casa Națională de Asigurări de Sănătate pot fi contestate în termen de 10 zile calendaristice din ziua comunicării datelor.

Contestațiile și actele doveditoare se depun la registratura Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și se soluționează prin emiterea unui act administrativ comunicat contestatarilor în termen de 30 de zile de la data înregistrării acestora.

Contestatarul se poate adresa instanței de contencios administrativ potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

#### **7. Ordonanța nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală**

Această ordonanță constituie cadrul juridic privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală ca activitate independentă, de către persoanele care au dobândit această calitate.

#### **8. Ordonanța nr. 65/1994 din 19 august 1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați cu modificările ulterioare**

Această ordonanță reglementează calitatea de expert contabil și contabil autorizat precum și exercitarea profesiei de expert contabil și de contabil autorizat.

#### **C. Ordine ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală**

1. Ordinul nr. 3741/2015 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

2. Ordinul nr. 3740/2015 din 23 decembrie 2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

3. Ordinul nr. 3772/2015 din 23 decembrie 2015 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane fizice.

4. Ordinul nr. 3710/2015 din 18 decembrie 2015 privind modelul și conținutul raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice.

5. Ordinul nr. 3834/2015 din 29 decembrie 2015 pentru aprobarea procedurii privind stabilirea obligațiilor fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare.

6. Ordinul nr. 767/2016 din 19 februarie 2016 privind condițiile de delegare a competenței altui organ de inspecție fiscală pentru efectuarea unei acțiuni de inspecție fiscală.

### **1.3.2. Decizii relevante ale Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie fiscală**

1. *Cauza C-183/2014, Salomie și Oltean*. În această cauză curtea a statuat că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.

2. *Cauza C 257/11, SC Gran Via Moinești SRL*. În această cauză curtea a declarat că articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28

noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o societate care a achiziționat o suprafață de teren și construcții edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui complex rezidențial pe suprafața de teren respectivă, are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării construcțiilor menționate.

Articolul 185 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, demolarea unor construcții, achiziționate împreună cu suprafața de teren pe care au fost edificate, efectuată în vederea realizării unui complex rezidențial în locul acestor construcții, nu determină o obligație de regularizare a deducerii inițiale a taxei pe valoarea adăugată aferente achiziționării construcțiilor menționate.

3. *Cauza C-586/14, Vasile Budișan.* În această cauză curtea a declarat că articolul 110 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru să instituie o taxă pe autovehicule care se aplică autovehiculelor rulate importate cu ocazia primei lor înmatriculări în acest stat membru și autovehiculelor deja înmatriculate în statul membru respectiv cu ocazia primei transcrieri în același stat a dreptului de proprietate asupra acestora din urmă, însă se opune ca statul membru respectiv să scutească de această taxă autovehiculele deja înmatriculate pentru care a fost plătită, dar nu a fost restituită o taxă în vigoare anterior declarată incompatibilă cu dreptul Uniunii.

4. *Cauza C-277/14 PRUH Stehcemp.* În această cauză curtea a constatat că dispozițiile celei de-a șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

5. *Cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL.* În această cauză curtea a declarat că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în



sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

*6. Cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, Mahagében kft și Péter Dávid.*

În această cauză curtea a constatat că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea taxei pe valoarea adăugată pe care o datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.

*7. Cauza C-298/16, Teodor și Anduța Ispas.* În această cauză curtea a declarat că principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și

documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente.

8. *Cauza C-280/10, Polski Trawertyn*. În această cauză curtea a constatat că articolele 9, 168 și 169 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor achitate pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a acesteia. Articolul 168 și articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor achitată nu poate fi dedusă de o societate atunci când factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acesteia din urmă.

9. *Cauza C-285/11, Bonik Food*. În această cauză curtea a declarat că articolele 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 și 178 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun posibilității de a refuza unei persoane impozabile, în împrejurări precum cele în cauză în litigiul principal, dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unei livrări de bunuri pentru motivul că, ținând seama de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără să se fi stabilit, în raport cu elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări, aspect a cărui verificare cade în sarcina instanței de trimitere.

10. *Cauza C-273/11, Mecsek-Gabona Kft*. În această cauză curtea a constatat că articolul 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca, în împrejurări precum cele în discuție în acțiunea principală, vânzătorului să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea unei livrări intracomunitare, cu condiția să se dovedească, în lumina unor elemente obiective, că acesta din urmă nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în materie de probă sau că știa ori ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă

comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu a luat toate măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita propria participare la această fraudă. Scutirea unei livrări intracomunitare, în sensul articolului 138 alineatul (1) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88, nu poate fi refuzată vânzătorului pentru simplul motiv că administrația fiscală a unui alt stat membru a efectuat o radiere cu efect retroactiv a numărului de identificare în scopuri de TVA al persoanei care a achiziționat bunul, de la o dată anterioară acestei livrări, deși a intervenit după livrarea bunului.

11. *Cauza C-431/12, SC Rafinăria Steaua Română SA.* În această cauză curtea a declarat că articolul 183 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune ca o persoană impozabilă care a solicitat rambursarea excedentului de taxă pe valoarea adăugată achitată în amonte din taxa pe valoarea adăugată pe care o datorează să nu poată obține din partea administrației fiscale a unui stat membru dobânzi de întârziere aferente rambursării efectuate tardiv de această administrație pentru o perioadă în care erau în vigoare acte administrative care excludeau rambursarea și care au fost anulate ulterior printr-o decizie judecătorească.

12. *Cauza C-200/14, Silvia Georgiana Câmpean.* În această cauză curtea a constatat că principiul cooperării loiale trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să adopte dispoziții care supun rambursarea unui impozit care a fost declarat contrar dreptului Uniunii printr-o hotărâre a Curții sau a cărei incompatibilitate cu acest drept rezultă dintr-o astfel de hotărâre unor condiții care privesc în mod specific acest impozit și care sunt mai puțin favorabile decât cele care s-ar fi aplicat, în lipsa lor, unei asemenea rambursări, respectarea acestui principiu trebuind să fie verificată în speță de instanța de trimitere.

Principiul echivalenței trebuie să fie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să prevadă modalități procedurale mai puțin favorabile pentru cererile de rambursare a unei taxe care sunt întemeiate pe o încălcare a dreptului Uniunii decât cele aplicabile acțiunilor similare întemeiate pe o încălcare a dreptului intern. Instanței de trimitere îi revine sarcina să efectueze verificările necesare pentru a garanta respectarea acestui principiu în ceea ce privește reglementarea aplicabilă litigiului aflat pe rolul său.

Principiul efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare cu dobândă a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii al căror quantum a fost constatat prin decizii judecătorești executorii precum sistemul în discuție în litigiul principal, care prevede o eşalonare pe cinci ani a rambursării acestor taxe și care condiționează executarea unor astfel de decizii de disponibilitatea fondurilor încasate în temeiul unei alte taxe, fără ca justițiabilul să dispună de posibilitatea de a constrânge autoritățile publice să își îndeplinească obligațiile dacă acestea nu și le îndeplinesc de bunăvoie.

Instanței de trimitere îi revine sarcina de a verifica dacă o reglementare precum cea care ar fi aplicabilă în cauza principală în lipsa unui astfel de sistem de rambursare îndeplinește cerințele principiului efectivității.

13. *Cauza C-276/14, Gmina Wrocław.* În această cauză curtea a declarat că articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că organismele de drept public, precum unitățile bugetare ale unei municipalități, în discuție în litigiul principal, nu pot fi calificate drept persoane impozabile în scopuri de TVA în măsura în care nu îndeplinesc criteriul de independență prevăzut la această dispoziție.

14. *Cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Corina-Hrisi Tulică și Călin Ion Plavoșin.* În această cauză curtea a declarat că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

15. *Cauza C-324/11, Gábor Tóth.* În această cauză curtea a arătat că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate.

Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători nu constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că la parte la o operațiune implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat. În consecință, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menționat, atât timp cât condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva menționată pentru exercitarea acestui drept sunt îndeplinite.

Atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din acțiunea principală, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

16. *Cauza C-286/83, D. A. Rompelman.* În această cauză curtea a declarat că dobândirea unui drept de creanță cu privire la transferul viitor al dreptului de proprietate asupra unei părți a unui imobil a cărui construcție nu a fost finalizată încă, cu intenția de a o închiria la momentul oportun, poate fi considerată ca o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (1) din A Șasea directivă, înțelegându-se că această dispoziție nu se opune faptului ca administrația fiscală să impună ca intenția declarată să fie confirmată de elemente obiective, precum capacitatea specifică a locațiilor proiectate pentru o exploatare comercială.

17. *Cauza C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD.* În această cauză curtea a arătat că articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.

În ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie

interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

18. *Cauza C-438/11, Lagura Vermögensverwaltung GmbH.* În această cauză curtea a declarat că articolul 220 alineatul (2) litera (b) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000, trebuie interpretat în sensul că, atunci când, din cauza faptului că exportatorul și-a încetat producția, autoritățile competente ale statului terț sunt în imposibilitatea de a verifica la un control ulterior dacă certificatul de origine tip A pe care l-au eliberat se bazează pe prezentarea corectă a faptelor de către acesta, revine debitorului sarcina de a dovedi că acest certificat s-a întemeiat pe prezentarea corectă a faptelor de către exportator.

19. *Cauza C-289/16, Kamin und Grill Shop GmbH.* În această cauză curtea a arătat că articolul 28 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 834/2007 al Consiliului din 28 iunie 2007 privind producția ecologică și etichetarea produselor ecologice, precum și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 2092/91 trebuie interpretat în sensul că, pentru ca produsele să fie considerate ca fiind vândute „direct”, în sensul acestei dispoziții, consumatorului sau utilizatorului final, este necesar ca vânzarea să se efectueze atât în prezența operatorului sau a personalului său de vânzări, cât și a consumatorului final.

20. *Cauza C-18/13, Maks Pen EOOD.* În această cauză curtea a declarat că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

Atunci când instanțele naționale au obligația sau posibilitatea să opună din oficiu motivele de drept întemeiate pe o normă obligatorie de drept național, acestea trebuie să o facă în temeiul unei norme obligatorii de drept al

Uniunii precum cea care impune autorităților și instanțelor naționale să refuze acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Revine acestor instanțe, în aprecierea caracterului fraudulos sau abuziv al invocării acestui drept de deducere, sarcina să interpreteze dreptul național, în măsura posibilului, în lumina textului și a finalității Directivei 2006/112, pentru a atinge rezultatul urmărit de aceasta, ceea ce impune ca ele să facă tot ce ține de competența lor luând în considerare ansamblul dispozițiilor de drept intern și aplicând metodele de interpretare recunoscute de acestea.

Directiva 2006/112, prin faptul că impune în special, potrivit articolului 242 din aceasta, oricărei persoane impozabile să țină o contabilitate suficient de detaliată pentru a permite aplicarea taxei pe valoarea adăugată și controlarea aplicării taxei pe valoarea adăugată de către autoritățile fiscale, trebuie interpretată în sensul că nu se opune ca statul membru în cauză, în limitele prevăzute la articolul 273 din aceeași directivă, să impună oricărei persoane impozabile să respecte în această privință ansamblul normelor naționale de contabilitate conforme standardelor internaționale de contabilitate, cu condiția ca măsurile adoptate în acest sens să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor privind asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii. În această privință, Directiva 2006/112 se opune unei dispoziții naționale conform căreia serviciul se consideră prestat atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea veniturilor obținute din prestarea respectivă.

21. *Cauzele conexate C-129/13 și C-130/13, Kamino International Logistics BV și Datema Hellmann Worldwide Logistics BV.* În această cauză curtea a arătat că principiul respectării dreptului la apărare de către administrație și dreptul care decurge din acesta, pentru orice persoană, de a fi ascultată înainte de adoptarea oricărei decizii care ar putea să aducă atingere intereselor sale, astfel cum se aplică acestea în cadrul Regulamentului (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul (CE) nr. 2700/2000 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 noiembrie 2000, pot fi invocate în mod direct particulari în fața instanțelor naționale.

Principiul respectării dreptului la apărare și în special dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de adoptarea unei măsuri individuale nefavorabile trebuie interpretate în sensul că, atunci când destinatarul unei decizii de plată adoptate în temeiul unei proceduri de recuperare ulterioară a unor taxe vamale la import, în temeiul Regulamentului nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, nu a fost ascultat de administrație anterior adoptării acestei decizii, dreptul său la apărare este încălcat, chiar dacă acesta are posibilitatea de a-și susține poziția în cadrul unei

etape ulterioare a contestației administrative, dacă reglementarea națională nu permite destinatarilor unor astfel de decizii, în lipsa unei audieri prealabile, să obțină suspendarea executării acestora până la eventuala lor reformare. În orice caz, situația se prezintă astfel dacă procedura administrativă națională de punere în aplicare a articolului 244 al doilea paragraf din Regulamentul nr. 2913/92, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 2700/2000, restrânge acordarea unei asemenea suspendări atunci când există motive de a crede că decizia contestată nu este în spiritul legislației vamale sau că există temerea unui prejudiciu ireparabil pentru persoana interesată.

Condițiile în care trebuie asigurată respectarea dreptului la apărare și consecințele încălcării acestui drept intră în sfera dreptului național, cu condiția ca măsurile luate în acest sens să fie de aceeași natură ca și cele de care beneficiază particularii în situații de drept național comparabile (principiul echivalenței) și să nu facă în practică imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului conferit de ordinul juridică a Uniunii (principiul efectivității).

Instanța națională, care are obligația de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii, poate, atunci când evaluează consecințele unei încălcări a dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat, să țină seama de faptul că o astfel de încălcare determină anularea deciziei adoptate la finalul procedurii administrative în cauză numai dacă, în lipsa acestei neregularități, procedura respectivă ar fi putut avea un rezultat diferit.

22. *Cauza C-474/12, SC Fatorie SRL.* În această cauză curtea a declarat că în cadrul unei operațiuni supuse regimului de taxare inversă, în împrejurări precum cele din litigiul principal, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale nu se opun lipirii beneficiarului unor servicii de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe care a plătit-o în mod nejustificat prestatorului de servicii pe baza unei facturi întocmite în mod eronat, nici chiar în cazul în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului prestatorului.

Principiul securității juridice nu se opune unei practici administrative a organelor fiscale naționale care constă în revocarea, într-un termen de decădere, a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere.

Trebuie să precizăm faptul că deciziile enumerate sunt doar o parte din deciziile relevante ale Curții de Justiție a Uniunii Europene în materia analizată, în capitolele următoare urmând a fi prezentate și alte decizii avute în vedere de instanțele judecătorești în cadrul soluționării cauzelor care au avut ca obiect contestarea actelor emise de organele fiscale.



## CAPITOLUL II

### Practica instanțelor de contencios administrativ privind modul de soluționare a cauzelor având ca obiect actele administrative fiscale. Bune practici în activitatea instanțelor de judecată

**II.1. Date statistice privind cauzele de natură fiscală înregistrate și soluționate în perioada 3 ianuarie 2017 – la zi, inclusiv a celor suspendate, cu precizarea numărului de cauze admise și a celor respinse.**

La nivelul *Înaltei Curți de Casație și Justiție*, au fost înregistrate un număr de 1.084 cauze, fiind soluționate un număr de 373 cauze, din care în 109 cauze a fost admisă definitiv cererea contribuabilului (fie ca urmare a admiterii recursului reclamantului contribuabil, fie prin respingerea recursului declarat de autoritatea fiscală), iar în 264 cauze acțiunea a fost respinsă.

La nivelul *curților de apel*, în perioada de referință, conform datelor transmise, au fost înregistrate un număr de 54.073 cauze, fiind soluționate un număr de 41.200 cauze, din care 3.924 cauze au fost admise, 36.139 cauze respinse, iar în alte 1.137 cauze s-au pronunțat alte soluții (perimare, declinare, conexare, renunțare la judecată, soluționare conflict de competență, nulitate recurs, trimitere spre rejudecare etc.).

La data comunicării relațiilor, numărul cauzelor de natură fiscală suspendate era de 304.

Din analiza datelor statistice comunicate rezultă că numărul cauzelor de natură fiscală înregistrate în perioada de referință la curțile de apel diferă destul de mult.

Astfel, la Curtea de Apel Alba Iulia și Curtea de Apel Timișoara, numărul cauzelor de natură fiscală înregistrate a fost de 8.347, respectiv 8.241, în timp ce la Curtea de Apel Galați numărul cauzelor de natură fiscală înregistrate a fost de 1.043, iar la Curtea de Apel Ploiești, de 3.767, toate aceste curți de apel având în circumscripția lor câte 3 tribunale.

Aceeași diferență semnificativă se regăsește în cazul curților de apel care au în circumscripția lor câte 2 tribunale.

Astfel, pe rolul Curții de Apel Suceava și Curții de Apel Bacău au fost înregistrate 5.630, respectiv 3.072 cauze de natură fiscală, în timp ce pe rolul Curții de Apel Oradea au fost înregistrate 324 cauze, iar pe rolul Curții de Apel Constanța, 537 cauze.

Totuși, în privința curților de apel care au în circumscripția lor câte 4 tribunale situația este oarecum asemănătoare, pe rolul Curții de Apel Cluj fiind înregistrate 8.163 cauze, iar pe rolul Curții de Apel Craiova, 7.187 cauze de natură fiscală.

În privința cauzelor soluționate, s-a constatat că la toate curțile de apel numărul acestora este extrem de ridicat, iar, în unele cazuri, numărul acestora depășește numărul de cauze înregistrate. De exemplu, la Curtea de Apel Oradea și la Curtea de Apel Bacău.

De asemenea, în privința cauzelor suspendate, se constată că numărul acestora este relativ mic la toate curțile de apel, fiind cuprins între 2 și 90 de cauze.

La nivelul **tribunalelor**, în perioada de referință conform datelor transmise, au fost înregistrate un număr de 54.735 cauze, fiind soluționate un număr de 50.938 cauze, din care 37.454 cauze au fost admise în tot sau în parte, iar 9.886 respinse, în restul cauzelor fiind pronunțate alte soluții.

La data comunicării relațiilor, numărul cauzelor de natură fiscală suspendate era de 801.

Din analiza datelor statistice comunicate rezultă că numărul cauzelor de natură fiscală înregistrate și soluționate în perioada de referință de către tribunale diferă foarte mult.

Astfel, numărul cauzelor de natură fiscală înregistrate la Tribunalul Suceava a fost de 5.477, la Tribunalul Timiș de 4.117, la Tribunalul Cluj de 3.906, în timp ce la Tribunalul Dâmbovița a fost de numai 57, la Tribunalul Călărași de 86, la Tribunalul Covasna de 70, la Tribunalul Vaslui de 89, iar la Tribunalul București de 1459.

În privința cauzelor soluționate, s-a constatat că la toate tribunalele numărul acestora este extrem de ridicat, iar, în unele cazuri, numărul acestora depășește numărul de cauze înregistrate. De exemplu, la Tribunalul Cluj, la Tribunalul Mehedinți, la Tribunalul Prahova și la Tribunalul Caraș-Severin.

Totodată, în privința cauzelor suspendate, se constată că numărul acestora este relativ mic la toate tribunalele, fiind cuprins între 2 și 75 de cauze.

## **II.2. Ponderea cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze înregistrate, de cauze de contencios administrativ și fiscal și de cauzele non-penale**

Din datele comunicate de către instanțele de judecată și din verificările efectuate în programul Statis CENTRAL rezultă următoarele:

La nivelul **Înaltei Curți de Casație și Justiție**, în perioada 01.01.2017 – 31.03.2018, au fost înregistrate un număr total de 20.835 cauze, 8.031 fiind cauze de contencios administrativ și fiscal, din care 1.084 sunt de natură fiscală, în timp ce numărul total de cauze non-penale înregistrate a fost de 16.700.

Prin urmare, ponderea numărului cauzelor de natură fiscală din totalul cauzelor înregistrate pe rolul instanței supreme este de 5,20%, din totalul cauzelor non-penale de 6,49%, iar din totalul cauzelor de contencios administrativ și fiscal de 13,49%.

La nivelul **curților de apel**, în perioada de referință, au fost înregistrate un număr total de 229.526 cauze, 99.273 fiind cauze de contencios administrativ și fiscal, din care 57.237 sunt de natură fiscală, în timp ce numărul total de cauze non-penale înregistrate a fost de 177.033.

Prin urmare, ponderea numărului cauzelor de natură fiscală din totalul numărului de cauze înregistrate pe rolul curților de apel este de 24,93%, din totalul cauzelor non-penale de 32,33%, iar din totalul cauzelor de contencios administrativ de 57,65%.

Din analiza datelor statistice comunicate rezultă că numărul cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze de contencios administrativ și fiscal diferă destul de mult.

Astfel, la Curtea de Apel Timișoara au fost înregistrate un număr de 10.265 de cauze de contencios administrativ și fiscal, din care 8.241 sunt doar cauze de natură fiscală, în timp ce la Curtea de Apel Constanța, din totalul de 2.535 cauze de contencios administrativ și fiscal, doar 537 sunt cauze de natură fiscală.

De asemenea, diferențe semnificative se constată și în privința numărului cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze non-penale sau din totalul numărului de cauze înregistrate.

Cu privire la acest aspect, spre exemplu, la Curtea de Apel Pitești au fost înregistrate un număr de 12.288 cauze, din care 10.168 sunt cauze non-penale și doar 759 sunt cauze de natură fiscală, în timp ce la Curtea de Apel Timișoara din 18.556 de cauze înregistrate, 14.731 sunt cauze non-penale, iar 8.241 sunt cauze de natură fiscală.

La nivelul **tribunalelor**, în perioada de referință sus-menționată, au fost înregistrate un număr total de 626.279 cauze, 189.121 fiind cauze de contencios administrativ și fiscal, din care 54.735 sunt de natură fiscală, în timp ce numărul total de cauze non-penale înregistrate a fost de 516.074.

Prin urmare, ponderea numărului cauzelor de natură fiscală din totalul numărului de cauze înregistrate pe rolul tribunalelor este de 8,69%, din totalul cauzelor non-penale de 10,61%, iar din totalul cauzelor de contencios administrativ de 28,94%.

Conform datelor statistice comunicate și verificărilor efectuate rezultă că numărul cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze de contencios administrativ și fiscal diferă destul de mult.

Astfel, la Tribunalul Dâmbovița au fost înregistrate un număr de 3.647 de cauze de contencios administrativ și fiscal, din care doar 59 sunt cauze de natură fiscală, în timp ce la Tribunalul Suceava, din totalul de 7.211 cauze de contencios administrativ și fiscal, 5.477 sunt cauze de natură fiscală.

De asemenea, diferențe semnificative se constată și în privința numărului cauzelor de natură fiscală din numărul total de cauze non-penale sau din totalul numărului de cauze înregistrate.

Astfel, la Tribunalul Covasna au fost înregistrate 4.171 de cauze, din care 3.547 sunt cauze non-penale și doar 70 sunt cauze de natură fiscală, în timp ce la Tribunalul Mehedinți din 11.674 de cauze înregistrate, 9.660 sunt cauze non-penale, iar 2.952 sunt cauze de natură fiscală.

### **II.3. Aspecte identificate în legătură cu competența instanței de judecată și a organului fiscal emitent al actului atacat**

Potrivit art. 10 alin. 1 din Legea nr. 554/2004, „litigiile privind actele administrative emise sau încheiate de autoritățile publice locale și județene, precum și cele ce privesc taxe, impozite, contribuții, datorii vamale și accesorii ale acestora, de până la 1.000.000 lei, se soluționează în fond de tribunalele administrativ fiscale, iar cele privind actele administrative emise sau încheiate de autoritățile publice centrale, precum și cele ce privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale și accesorii ale acestora, mai mari de 1.000.000 lei, se soluționează în fond, de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel”.

Așa cum se poate observa, acest text reglementează competența materială în funcție de două criterii: poziționarea autorității publice emitente a actului în sistemul administrației publice și valoarea impozitului, taxei, contribuției, datoriei vamale care face obiectul actului administrativ atacat.

Rezultă, așadar, că dacă actul administrativ nu are ca obiect impozite, taxe ș.a.m.d., competența se stabilește în funcție de poziția organului emitent, fiind irelevant cuantumul sumei pretinse sau contestate prin acțiune.

Dimpotrivă, dacă obiectul acțiunii îl constituie impozite, taxe etc., indiferent de organul emitent, autoritate publică locală sau centrală, competența este atrasă de pragul valoric de 1.000.000 lei, sub care litigiul va fi soluționat în fond de tribunal și peste acest prag de secția de contencios administrativ și fiscal din cadrul curții de apel.

În cadrul Întâlnirii președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de apel din 30-31 mai 2016 de la Oradea, a fost adoptată **soluția de principiu** - la care instanțele care soluționează cauze de contencios administrativ s-au raliat – potrivit cu care, din modul de formulare a textului art.10 alin. (1) din Legea nr.554/2004, rezultă că la stabilirea competenței materiale a instanței de contencios administrativ și fiscal se au în vedere obligațiile fiscale principale (taxe, impozite, contribuții, datorii vamale) și obligațiile accesorii acestora (majorări, penalități, dobânzi stabilite de autoritățile fiscale) privite în mod cumulativ atunci când suma contestată cuprinde atât debite principale, cât și debite accesorii stabilite prin acte administrative fiscale. Criteriul valoric se aplică în raport de întreaga sumă în litigiu, iar nu doar în raport cu debitul fiscal principal.

În cazul în care persoana care se consideră vătămată nu contestă în întregime obligația stabilită prin actul administrativ atacat, pragul valoric are în

vedere numai suma în litigiu (suma contestată), iar nu cuantumul integral al taxelor și impozitelor, contribuțiilor, datoriilor vamale și obligațiilor accesorii stabilite prin actul respectiv.

În legătură cu acest aspect, Tribunalul Arad a comunicat că legea se referă la obligațiile fiscale principale (taxe, impozite, contribuții, datorii vamale) și la debitele accesorii acestora (majorări, penalități, dobânzi stabilite de autoritățile fiscale), privite în mod cumulativ, astfel că, atunci când suma contestată cuprinde atât debite principale cât și debite accesorii, criteriul valoric se aplică în raport cu întreaga sumă în litigiu, iar nu doar în raport cu debitul fiscal principal.

De asemenea, se impune precizarea că, în cazul în care acțiunea în contencios fiscal conține și un capăt de cerere prin care partea care se consideră vătămată solicită despăgubiri pentru prejudiciul material sau moral cauzat prin actul administrativ fiscal contestat, cuantumul despăgubirilor solicitate nu prezintă niciun fel de relevanță pentru stabilirea instanței competente, criteriul valoric raportându-se, așa cum am menționat și anterior, la întinderea obligației fiscale contestate (Tribunalul Arad, Curtea de Apel Timișoara).

În ceea ce privește poziționarea în ierarhia administrativă a organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, Tribunalul Arad a arătat că se impune observația că art. 10 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ distinge între „autorități publice locale și județene”, respectiv „autorități publice centrale” și atribuie competența materială astfel: secțiile de contencios administrativ și fiscal ale tribunalelor soluționează litigiile fiscale circumscrise activității autorităților publice locale și județene, iar secțiile de contencios administrativ ale curților de apel soluționează litigiile fiscale circumscrise activității autorităților publice centrale.

Această regulă de atribuire a competenței materiale, subsidiară, prezintă relevanță pentru contenciosul fiscal doar cu privire la actele administrative care nu au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamale sau accesorii ale acestora.

Astfel, actele emise de organele fiscale locale sau județene ori de structurile deconcentrate ale organului fiscal central (administrațiile județene ale finanțelor publice, serviciile fiscale municipale și orașenești, birourile fiscale comunale) vor fi întotdeauna supuse controlului judiciar la nivelul tribunalelor. În schimb, actele emise de structurile deconcentrate ale organului fiscal central constituite la nivel regional (direcțiile generale regionale ale finanțelor publice, direcțiile regionale antifraudă fiscală) sau de către organele fiscale existente la nivel central (Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili) vor fi supuse controlului la nivelul curților de apel.

Cu privire la acest aspect, într-o speță, Curtea de Apel Galați și-a declinat competența de soluționare a cererii formulate de reclamantă în contradictoriu cu pârâta Direcția Generală a Finanțelor Publice Galați prin AJFP Brăila, în favoarea Tribunalului Brăila, Secția contencios administrativ și fiscal, întrucât s-a reținut că litigiul privește taxe și impozite și accesorii ale acestora de până la 1.000.000 de lei, reclamanta solicitând suspendarea executării deciziei de impunere în privința sumei de 678.024 lei, soluții similare fiind pronunțate și în alte dosare.

În privința cererilor de anulare a actelor fiscale, Curtea de Apel Cluj a menționat că pentru a determina competența de soluționare a cauzelor în primă instanță și în recurs a avut în vedere dispozițiile art. 10 din Legea nr. 554/2004, ținându-se cont de criteriul valoric și natura creanțelor contestate.

Astfel, într-o speță având ca obiect anularea deciziei de instituire a unor măsuri asigurătorii emisă de către Direcția Generală Antifraudă Fiscală - Direcția Regională Antifraudă Fiscale Oradea, s-a pus în discuție excepția necompetenței de soluționare a cauzei în primă instanță de către tribunal, iar Tribunalul Cluj a respins excepția, soluție menținută de către instanța de recurs, reținând în motivarea hotărârii criteriul valoric pentru determinarea competenței de soluționare a cauzei în primă instanță, prin raportare la valoarea creanței fiscale pentru care s-au instituit măsurile asigurătorii, respectiv pentru o sumă de sub 1.000.000 lei.

Într-o altă speță, Curtea de Apel Cluj și-a declinat competența de soluționare a cauzei în favoarea Tribunalului Cluj, într-un dosar în care a fost contestată decizia de instituire a unor măsuri asigurătorii, decizie emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj, în motivare reținându-se atât criteriul valoric cât și natura creanței pentru care s-au instituit măsurile asigurătorii contestate, respectiv impozit pe profit, arătându-se totodată că nu este relevantă, în vederea stabilirii competenței instanței de contencios administrativ, valoarea bunurilor asupra cărora s-a instituit măsura asiguratorie deoarece un astfel de criteriu nu a fost instituit de către legiuitor în cuprinsul art. 10 din Legea nr.554/2004.

Cu privire la **competența materială a soluționării litigiilor generate de aplicarea OUG nr.66/2011 prin raportare la prevederile art.10 alin.1<sup>1</sup> din Legea nr.554/2004**, se impun următoarele precizări:

Potrivit dispozițiilor art.10 alin.1<sup>1</sup> din Legea nr.554/2004, „Toate cererile privind actele administrative emise de autoritățile publice centrale care au ca obiect sume reprezentând finanțarea nerambursabilă din partea Uniunii Europene, indiferent de valoare, se soluționează în fond de secțiile de contencios administrativ și fiscal ale curților de apel”.

În legătură cu acest aspect, Curtea de Apel Suceava, Tribunalul Suceava și Tribunalul Botoșani au comunicat că în litigiile având ca obiect sume reprezentând finanțare nerambursabilă din partea Uniunii Europene, instanța

competență se determină în raport cu prevederile art.10 alin. (1) din Legea nr.554/2004, în funcție de emitentul actului contestat.

OUG nr.66/2011 reglementează o procedură specială de contestare a notelor sau proceselor-verbale de constatare a neregulilor și de stabilire a corecțiilor financiare, finalizată printr-o decizie de soluționare a contestației administrative, care poate fi atacată de către contestatar la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în conformitate cu prevederile Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Dacă în regimul general reglementat în Legea nr. 554/2004, competența instanței este atrasă de rangul central sau local al autorității emitente a actului administrativ vătămător, act care a produs efecte juridice și a constituit punctul de plecare al litigiului, indiferent dacă împotriva lui a fost exercitat un recurs grațios sau unul ierarhic, reglementarea specială a procedurii administrative de contestare și a obiectului acțiunii judiciare formulate în temeiul O.U.G. nr. 66/2011 deplasează aplicarea criteriului de stabilire a competenței către actul prin care a fost soluționată contestația administrativă.

Prin urmare, *competența revine curții de apel dacă decizia de soluționare a contestației administrative aparține unei autorități centrale, respectiv tribunalului dacă decizia de soluționare a contestației administrative aparține unei autorități locale.*

În sensul celor evocate în precedent s-a făcut trimitere la „Soluția de principiu” adoptată de Încăminarea președinților secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și Curțile de apel din 30-31 mai 2016 – Curtea de Apel Oradea – pct.2 din Minută și au fost menționate spre exemplificare sentința civilă nr. ...pronunțată de Tribunalul Botoșani, în dosarul nr. ...și decizia nr. ...pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție asupra conflictului negativ de competență ivit în cadrul acestui dosar.

În același sens sunt și relațiile comunicate de Curtea de Apel Bacău care a menționat spre exemplificare, sentința civilă nr. ...pronunțată de această instanță în dosarul nr. ...și decizia nr. ...pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție asupra conflictului negativ de competență ivit în cadrul acestui dosar.

La Curtea de Apel Galați s-a constatat existența unei practici neunitare sub acest aspect. Din relațiile comunicate reiese că într-o decizie de speță a fost adnotat punctul de vedere expus anterior (dosar nr. ..., sentința nr. ...), în timp ce un alt complet de judecată are o altă opinie, în sensul că actul administrativ care produce efecte juridice în cauză este procesul-verbal prin care au fost constatate nereguli și au fost stabilite creanțe bugetare în sarcina contestatorului, sens în care competența materială a instanței de contencios administrativ este determinată de apartenența organului emitent al procesului-verbal, la categoria autorităților publice centrale sau locale, neavând relevanță dacă acestea au sau nu personalitate juridică sau dacă contestația

administrativă a fost soluționată de o autoritate centrală (dosarul nr. ..., sentința nr. ...).

Sub aspectul **competenței teritoriale**, Curtea de Apel Oradea a comunicat că, potrivit art. 10 alin. 3 din Legea nr. 554/2004, reclamantul se poate adresa instanței de la domiciliul său sau celei de la domiciliul pârâtului, iar dacă reclamantul a optat pentru instanța de la domiciliul pârâtului, nu se poate invoca excepția necompetenței materiale.

În același sens a procedat și Tribunalul Botoșani, nefiind identificată practică neunitară cu privire la acest aspect.

O altă situație identificată se referă la **calificarea instanței de contencios administrativ ca instanță de executare**.

Astfel, s-a reținut că procedura specială prevăzută de dispozițiile art. 24-25 din Legea nr. 554/2004 este aplicabilă numai în ipotezele strict reglementate de aceste texte de lege.

Prin urmare, Curtea de Apel Galați a comunicat că în practica instanței s-a stabilit că este actuală competența instanței de contencios administrativ, ca instanță de executare, numai în ipoteza în care dispozitivul hotărârii judecătorești prevede o obligație în sarcina autorității publice de a emite un act administrativ sau de a efectua o anumită operațiune administrativă.

În ipoteza în care obligația din dispozitivul hotărârii vizează plata unei sume de bani, competența excede instanței de contencios administrativ, ca instanță de executare, sens în care executarea silită se va derula sub imperiul normelor de drept execuțional din procedura comună, respectiv art. 665 și următoarele din Noul Cod de procedură civilă.

În același sens, s-a pronunțat și Curtea de Apel Bacău, nefiind identificată practică neunitară cu privire la acest aspect.

În ceea ce privește **soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor referitoare la măsurile asigurătorii**, au fost relevate următoarele aspect ivite în practica instanțelor:

La Înalta Curte de Casație și Justiție, a fost identificată existența unei practici neunitare referitoare la determinarea instanței competente material să judece cauzele având ca obiect deciziile de instituire, în temeiul art. 213 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a măsurilor asigurătorii. Ca urmare, în ședința judecătorilor secției din 22 mai 2017, în temeiul art. 33 din Regulamentul de organizare și funcționare administrativă a ÎCCJ, a fost adoptată soluția de unificare a jurisprudenței în sensul că: instanța de contencios administrativ competentă să judece în fond litigiile având ca obiect deciziile ANAF de instituire a măsurilor asigurătorii în temeiul art. 213 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se determină în funcție de criteriul valoric prevăzut de art. 10 alin (1) din Legea nr. 554/2004, întrucât actul contestat privește o creanță fiscală.



La Curtea de Apel Braşov s-a conturat o opinie care reprezintă o schimbare a orientării jurisprudenţiale anterioare a curţii, consemnată în minuta întâlnirii trimestriale cu judecătorii specializaţi în judecarea cauzelor de contencios administrativ şi fiscal din 2 martie 2018. Noua opinie este în sensul că stabilirea competenţei materiale în această materie se face prin aplicarea criteriului valoric, fiind luată în considerare practica Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie.

Tribunalul Bacău a comunicat că, în practică, s-au întâlnit situaţii în care contestaţia împotriva procesului-verbal de sechestrul asigurător a fost formulată împreună cu contestaţia împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, la tribunal, iar tribunalul a reţinut exclusiv competenţa de soluţionare a contestaţiei împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, în baza art. 213 alin. 13 C. pr. fiscală raportat la art. 10 alin. 1 şi 3 din Legea 554/2004, şi a declinat competenţa de soluţionare a contestaţiei împotriva procesului-verbal de sechestrul asigurător în favoarea judecătoriei.

În unele situaţii, s-a constatat că în mod eronat au fost adresate cererile având ca obiect contestaţie împotriva actului administrativ fiscal (spre exemplu, raport de inspectie fiscală, decizie de impunere etc.) în primă instanţă tribunalului, atunci când valoarea obiectului cererii depăşea 1.000.000 lei, fiind declinată competenţa de soluţionare a cauzelor în favoarea curţii de apel, în aplicarea dispoziţiilor art. 10 alin. 1 din Legea 554/2004.

În alte cazuri, s-a constatat că în mod eronat au fost adresate în primă instanţă tribunalului cererile având ca obiect contestaţie la executare împotriva adreselor de înfiinţare a poprii, fiind declinată competenţa de soluţionare a acestor cauze în favoarea judecătoriei, în aplicarea art. 213 alin. 14 raportat la art. 260 şi 261 C. pr. fiscală.

De asemenea, în alte situaţii tribunalul a stabilit că nu are competenţa de a soluţiona cauze având ca obiect anulare contract de prestări servicii încheiat de o unitate administrativ teritorială, având în vedere că nu este vorba despre un contract de achiziţie publică sau alt tip de contract administrativ, ci despre un raport juridic pur civil în care s-a angajat o autoritate publică, determinarea instanţei competente realizându-se potrivit dreptului comun, prin raportare la valoarea obiectului cererii, iar nu legii speciale.

S-a arătat că nu toate contractele încheiate de autorităţile publice sunt contracte administrative care să determine competenţa de soluţionare a cauzei în favoarea instanţei de contencios.

Curtea de Apel Constanţa a comunicat că a existat la nivelul instanţei o problemă de practică neunitară în ceea ce priveşte competenţa materială în cazul deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii emise de organele fiscale, însă, în prezent, practica este unitară, în sensul celei adoptate de Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

Curtea de Apel Suceava a transmis că în cadrul întâlnirii profesionale lunare a judecătorilor Secției de contencios administrativ și fiscal a fost adoptată „Soluția de principiu” potrivit cu care, pentru determinarea competenței materiale a instanței de contencios administrativ și fiscal în soluționarea contestațiilor, reglementată de art.213 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este determinant criteriul valoric prevăzut la art.10 alin. (1) din Legea nr.554/2004 prin raportare la valoarea estimată a creanței (obligații fiscale principale și obligații fiscale accesorii) în ipoteza în care măsurile asigurătorii au fost luate înainte de emiterea titlului de creanță sau prin raportare la valoarea creanței stabilite prin titlul de creanță.

În același sens sunt și relațiile comunicate de Curtea de Apel București.

O altă problemă legată de stabilirea competenței materiale a instanței de contencios administrativ și fiscal a fost remarcată în cazul litigiilor având ca obiect contestarea **deciziei emise de organul fiscal privind angajarea răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil.**

Potrivit dispozițiilor art.25 din Codul de procedură fiscală, răspund solidar cu debitorul declarat insolubil în condițiile Codului de procedură fiscală și pentru obligațiile de plată restante (principale și accesorii) persoanele expres enumerate de textul normei mai sus menționate și pentru faptele săvârșite de acestea astfel cum sunt configurate de dispozițiile alin.2 și 3 ale art.25 din Codul de procedură fiscală.

Stabilirea răspunderii fiscale, precum și identificarea persoanelor responsabile se face prin decizia emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte, în condițiile și cu respectarea dispozițiilor art.26 din Codul de procedură fiscală.

Art. 26 din Codul de procedură fiscală prevede că decizia emisă de organul fiscal competent este act administrativ-fiscal potrivit Codului de procedură fiscală, fără a fi însă identificate prevederi exprese cu privire la regimul de contestare a respectivei decizii.

Cu privire la acest aspect, Curtea de Apel Suceava a transmis că prin „Soluția de principiu” adoptată de Secția de contencios administrativ și fiscal, s-a statuat în sensul că în litigiile având ca obiect contestarea deciziei emise de organul fiscal privind angajarea răspunderii solidare cu debitorul devenit insolubil (art.27-28 din Codul de procedură fiscală) competența este atrasă în funcție de valoarea obligațiilor de plată (principale și accesorii) restante ale debitorului declarat insolubil, dându-se astfel eficiență criteriului valoric instituit de norma generală a art.10 alin. (1) din Legea nr.554/2004.

Curtea de Apel Craiova a arătat, cu privire la acest aspect, că inițial practica nu era unitară, însă, în prezent, se dă valență criteriului valoric, cu luarea în considerare a practicii Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Curtea de Apel Timișoara a transmis că pentru stabilirea competenței materiale a instanțelor de contencios administrativ atunci când obiect al

acțiunilor îl constituie o decizie de angajare a răspunderii solidare a unei persoane fizice, competența materială de soluționare a acțiunii se determină raportat la valoarea debitului consemnat în decizie, fiind partajată între tribunale și curți de apel, după cum valoarea în discuție depășește sau nu pragul de 1.000.000 lei, stabilit de art. 10 alin. 1 din Legea nr. 554/2004.

În ceea ce privește **înființarea măsurilor de executare silită** s-a constatat că nu există practică neunitară, acestea fiind duse la îndeplinire în conformitate cu dispozițiile art. 213 alin. 1 și 2 din Legea nr. 207/2015.

Având în vedere că potrivit art. 260 din Legea 207/2015, persoanele interesate pot face contestație împotriva acestor măsuri, în lipsa unor proceduri exprese referitoare la instanța judecătorească competentă, devin aplicabile dispozițiile art. 3 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora unde prezentul cod nu dispune se aplică dispozițiile Codului de procedură civilă.

Astfel, Tribunalul Suceava a arătat că, potrivit art. 713 raportat la art. 650 din Codul de procedură civilă, contestația la executare se introduce la instanța de executare, respectiv judecătoria de la domiciliul/sediul debitorului, în afară de cazurile în care legea dispune altfel, iar apelul este de competența tribunalului prin secția de contencios administrativ și fiscal.

Curtea de Apel Constanța a comunicat că a existat o problemă de practică neunitară a instanțelor inferioare (Tribunalul Constanța), ce a fost tranșată de instanța de control judiciar prin regulatoare de competență. Această problemă se referă la competența funcțională a secției în soluționarea apelurilor declarate împotriva hotărârilor date în contestațiile la executare ce vizează executările efectuate de organele fiscale.

S-a reținut că elementul care determină stabilirea unei anumite competențe funcționale (secții specializate) a tribunalului în soluționarea căii de atac a apelului este natura juridică a litigiului de fond, iar principiul ce stă la baza calificării unei acțiuni ca fiind de contencios administrativ este acela enunțat de art. 2 lit. f) din Legea nr. 554/2004, definit drept activitatea de soluționare de către instanțele de contencios administrativ competente potrivit legii organice a litigiilor în care cel puțin una dintre părți este o autoritate publică, iar conflictul s-a născut fie din emiterea sau încheierea, după caz, a unui act administrativ, în sensul prezentei legi, fie din nesoluționarea în termenul legal ori din refuzul nejustificat de a rezolva o cerere referitoare la un drept sau la un interes legitim.

Prin urmare, esențial pentru determinarea naturii de contencios administrativ a litigiului este ca acesta să fie născut din emiterea sau încheierea unui act administrativ, din tăcerea administrativă ori din refuzul nejustificat de rezolvare a unei cereri referitoare la un drept sau la un interes legitim, în timp ce litigiul dedus judecării – contestație la executare - nu poate fi calificat ca fiind de contencios administrativ întrucât nu se încadrează în normele speciale,

derogatorii și de strictă interpretare și aplicare ale Legii nr. 554/2004, respectiv nu are ca obiect un act administrativ ci un act de executare silită, efectuat într-adevăr de către organele fiscale, dar căruia legiuitorul nu îi recunoaște natura juridică a unui act administrativ.

În acest sens, s-a subliniat faptul că prin Decizia nr. XIV din 5 februarie 2007 a ÎCCJ, s-a admis recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție și, în aplicarea dispozițiilor art. 169 alin. (4) din Codul de procedură fiscală (devenit art. 172 alin. 4 după ultima republicare), s-a stabilit că judecătoria în circumscripția căreia se face executarea este competentă să judece contestația, atât împotriva executării silite înseși, a unui act sau măsuri de executare, a refuzului organelor de executare fiscală de a îndeplini un act de executare în condițiile legii, cât și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de un alt organ jurisdicțional, dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

În același sens, Tribunalul Brașov și Tribunalul Covasna au comunicat că, o chestiune ivită în practică vizează înregistrarea pe rolul tribunalelor a unor contestații la executare, respectiv, a cererilor prin care nu se solicită anularea actului administrativ, ci se solicită anularea actelor de executare emise pentru punerea în executare a actului administrativ, practica unitară a celor două tribunale fiind aceea a declinării competenței de soluționare în favoarea judecătoriei ca instanță competentă, iar, în anumite situații, prin acțiune se solicită atât anularea actului administrativ cât și anularea actelor de executare – titlu executoriu, somații, adrese de înființare a poprii, caz în care se procedea la disjungerea soluționării contestației la executare și declinarea competenței în favoarea judecătoriei.

Curtea de Apel Galați a învederat că o problemă apărută relativ recent în practica instanței este legată de faptul că D.G.R.F.P. Galați, prin norme de organizare internă, a fost investită cu soluționarea contestațiilor administrative-fiscale prealabile formulate împotriva deciziilor de impunere emise de A.J.F.P. din județe care nu fac parte din circumscripția Curții de Apel Galați. În acest fel, atât Tribunalul Galați, cât și Curtea de Apel Galați, potrivit criteriului valoric, au fost puse în situația de a soluționa contestații împotriva unor decizii de impunere emise de A.J.F.P. Constanța, Buzău, Ialomița, Neamț ș.a.

Atât Curtea de Apel Galați cât și Tribunalul Galați au precizat că în atare situații, raportat la dispozițiile art. 10 alin. 3 din Legea nr. 554/2004, a fost invocată excepția necompetenței teritoriale și declinată cauza instanței în a cărei circumscripție se află organul emitent al actului administrativ fiscal contestat, fiind indicate mai multe hotărâri judecătorești în acest sens.

La Tribunalul Harghita s-a pus problema competenței tribunalului în cauzele având ca obiect **acordarea de compensații/ajutoare de stat**

**proprietarilor de amenajamente silvice cu restricții în recoltarea de masă lemnoasă** (OUG nr. 57/2007).

În cursul anului 2017, în practica instanței s-a conturat opinia majoritară în sensul că Tribunalul Harghita nu este competent în soluționarea acestor cauze, raportându-se la prevederile art. 10 alin. (3) din Legea nr. 554/2004, pe considerentul că unul dintre pârâți este o autoritate publică centrală, respectiv Ministerul Apelor și Pădurilor, astfel încât au declinat competența soluționării acestor cauze în favoarea Curții de Apel Târgu Mureș, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal.

La rândul său, Curtea de Apel Târgu-Mureș a declinat competența soluționării acestor cauze în favoarea Tribunalului Harghita și a investit instanța supremă cu regulator de competență.

Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, în soluționarea conflictelor de competență, a pronunțat hotărâri prin care a stabilit competența de soluționare în favoarea Curții de Apel Târgu-Mureș - Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal (spre exemplu, decizia nr. ..., pronunțată în dosarul nr. ..., precum și Decizia nr. ..., pronunțată în dosarul nr. ...), dar și hotărâri prin care a stabilit competența de soluționare a unor astfel de cauze în favoarea Tribunalului Harghita (spre exemplu, decizia nr. ..., pronunțată în dosarul nr. ..., precum și decizia nr. ..., pronunțată în dosarul nr. ...).

Probleme de competență materială a instanței au ridicat cauzele formulate de autorități publice/persoane de drept public, având ca obiect **recuperarea sumelor reprezentând prejudicii/plăți nelegale din fonduri publice, stabilite de organele de control**, fiind invocate dispozițiile art. 1341 și urm., art. 1635-1649 C. civ. și faptul că plățile efectuate sunt plăți nedatorate.

În legătură cu acest aspect, Tribunalul Suceava a comunicat că instanțele de drept comun au apreciat că raportul juridic dedus judecății este un raport de drept administrativ, deoarece reclamanții sunt instituții publice, aplicarea prevederilor legale invocate prin acțiune vizează organizarea și îndeplinirea atribuțiilor organelor administrației publice locale, iar natura juridică a dreptului și obligației corelative „de a finanța sistemul de programe sportive” este una de drept administrativ întrucât aplicarea prevederilor legale în materie vizează organizarea și stabilirea atribuțiilor organelor administrației publice locale și raporturile dintre aceste organe.

Instanțele de contencios administrativ au stabilit că, dat fiind obiectul acțiunii, pretenții întemeiate pe dispozițiile art. 1341, art. 1344, art. 1635 și urm. C. civ. (plata nedatorată, restituirea prestațiilor), cererea de chemare în judecată are un obiect pur patrimonial, nefiind precedată de o acțiune în contencios administrativ pentru anularea vreunui act administrativ sau constatarea nesoluționării în termenul legal ori a refuzului nejustificat de a rezolva o cerere referitoare la un drept al său sau la un interes legitim.

Totuși, în cauzele în care reclamantul autoritate publică și-a întemeiat acțiunea pe dispozițiile art. 1341 C. civ., obiectul acțiunii fiind despăgubiri pentru repararea prejudiciilor privind executarea contractului conform OUG 34/2006, competența de soluționare a astfel de cauze a fost reținută de secțiile de contencios administrativ ale tribunalului.

În ceea ce privește aspectele referitoare la **competența organului fiscal emitent al actului administrativ atacat**, au fost evidențiate următoarele situații:

Curtea de Apel Cluj a comunicat că excepția de necompetență a organului fiscal în emiterea actului a fost invocată în mai multe cauze, însă a fost respinsă prin hotărârea pronunțată.

S-a arătat că raportat la susținerile reclamantei, din perspectiva necompetenței organului fiscal în emiterea deciziei de impunere contestată, aspectele în legătură cu competența organelor fiscale sunt stabilite prin lege, respectiv prin art. 99 din OUG 92/2003, respectiv codul fiscal anterior, aplicabil speței din perspectiva momentului nașterii raportului de drept substanțial. În același timp, în ceea ce privește modalitatea de partajare a competențelor între organele fiscale, stabilite prin OMF nr 375/2009, raportat la împrejurarea că actul administrativ în cauză nu a fost publicat în Monitorul Oficial, s-a reținut caracterul de act administrativ individual, de organizare internă, a actului în cauză, prin care s-a realizat punerea în aplicare a legii, respectiv a normelor de competență menționate la art. 99 alin. 2 din Codul fiscal anterior.

Într-o altă cauză, aflată pe rolul Tribunalului Cluj, s-a invocat întocmirea unui act administrativ-fiscal de către un organ incompetent și nulitatea respectivului act.

În speță, reclamanta a susținut faptul că pârâta Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud nu era competentă să efectueze inspecția fiscală. În acest sens, s-a arătat că inspecția fiscală a fost realizată în perioada 3.11.2015 – 05.10.2016 de către trei inspectori fiscali din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, în condițiile în care aceștia fac parte din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii. Reclamanta a susținut că atâta timp cât face parte din categoria contribuabililor mici, faptul că inspecția fiscală a fost efectuată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, conduce la concluzia că s-a încălcat competența materială a organului fiscal.

Instanța a reținut că susținerile reclamantei nu sunt întemeiate întrucât inspecția fiscală a început la o dată la care reclamanta făcea parte din categoria contribuabililor mijlocii, iar cei trei inspectori fiscali care au început controlul făceau parte din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud – Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție fiscală 1 Persoane Juridice (Contribuabili mijlocii). Potrivit art. 36 alin. (3) C. pr. fiscală, în situația în care se află în curs de derulare o procedură de administrare, cu excepția procedurii de

executare silită, organul fiscal central care a început procedura este competent să o finalizeze. Așadar, în momentul controlului, cei trei inspectori făceau parte din cadrul Serviciului Inspecție fiscală 1 Persoane juridice (contribuabili mijlocii), organ fiscal competent să efectueze inspecția și care au rămas competenți să efectueze inspecția, chiar dacă reclamanta a trecut din categoria contribuabililor mijlocii în cea a contribuabililor mici.

S-a reținut, totodată, că nu prezintă relevanță faptul că pe antetul actelor administrativ-fiscale apare Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, dat fiind că potrivit art. 1 alin. (1) din Ordinul nr. 3582/2013 al Președintelui ANAF, în vigoare la momentul începerii controlului, începând cu data de 1 ianuarie 2014, administrarea contribuabililor mijlocii se efectua de către administrațiile județene ale finanțelor publice și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Buzărești, prin Administrația fiscală pentru contribuabilii mijlocii. Altfel spus, structura fiscală pentru contribuabilii mijlocii face parte din cadrul administrațiilor județene ale finanțelor publice.

#### **II.4. Practica unitară în privința administrării și aprecierii probelor**

În ceea ce privește aspectele legate de administrarea și aprecierea probelor, din verificările efectuate se constată o preocupare constantă cu privire la respectarea cerințelor legale în materia încuviințării și administrării probelor.

Astfel, în ceea ce privește **sarcina probei**, instanțele au o abordare unitară a dispozițiilor legale incidente, reținând că sarcina probei revine reclamantului, cu obligația corelativă a autorității fiscale de a depune la dosar documentația care a stat la baza emiterii actului contestat.

În acest sens, în Capitolul V – Secțiunea I-V din Codul de procedură fiscală există o amplă reglementare cu privire la regimul probator în cadrul procedurii grațioase de administrare fiscală, iar Secțiunea a VI-a cuprinde reglementări referitoare la sarcina probei în această fază a procedurii.

În cadrul procedurii grațioase de administrare fiscală, sarcina probei în vederea situației de fapt fiscale este reglementată de dispozițiile art.73 din Codul de procedură fiscală.

Actele emise de organele fiscale trebuie să aibă conținutul și motivarea impuse de dispozițiile art.46 din Codul de procedură fiscală, unele mențiuni fiind prevăzute sub sancțiunea nulității actului administrativ-fiscal în condițiile și cu consecințele prevăzute la art.48-51 din Codul de procedură fiscală.

Odată emis, actul administrativ-fiscal se bucură de prezumția de legalitate, iar contestarea lui la instanța de contencios administrativ și fiscal, determină incidența dispozițiilor art.249 și următoarele din Codul de procedură civilă sub aspectul regimului probator.

Dreptul comun al procedurii civile în materia probelor, al încuviințării și administrării acestora – care este incident și în contenciosul fiscal - impune ca proba să fie legală, verosimilă, pertinentă, concludentă și utilă cauzei.

Totodată, în dosarele având ca obiect contestație împotriva actelor administrativ fiscale, la primirea cererii sau până la primul termen de judecată conform art. 13 din Legea nr. 554/2004, instanțele solicită autorității emitente actul contestat împreună cu întreaga documentație care a stat la baza emiterii lui.

Referitor la **categoriile de probe** care se administrează în cauzele având ca obiect contestarea actelor administrativ-fiscale, s-a constatat că instanțele încuviințează proba cu înscrisuri și proba cu expertiză tehnică de specialitate.

S-au evidențiat însă, puncte de vedere diferite la nivelul instanțelor, în ceea ce privește specializarea expertului desemnat în cauză cu efectuarea unei asemenea lucrări de specialitate.

Astfel, o serie de instanțe (Tribunalul Vaslui, Tribunalul Caraș Severin, Curtea de Apel Craiova) au arătat că, până la modificarea Ordonanței nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și experți autorizați, expertizele în cauză având ca obiect acte administrativ fiscale se efectuau doar de consultanți fiscali iar ulterior, ca urmare a modificării legislației prin Legea nr.162/2017, au fost numiți și experți contabili cu specialitatea fiscalitate.

Un număr semnificativ de instanțe au apreciat că expertizele fiscale trebuie efectuate de experți care au calitatea de consultanți fiscali (spre exemplu, Tribunalul Bacău, Curtea de Apel Cluj, Tribunalul Cluj, Tribunalul Iași, Curtea de Apel Pitești, Tribunalul Argeș, Tribunalul Botoșani).

În considerarea faptului că expertizele fiscale trebuie realizate doar de consultanți fiscali activi înscriși în evidențele Ministerului Justiției - Serviciul profesii juridice conexe, Curtea de Apel Cluj și Tribunalul Cluj au menționat dosarul nr. ...în care s-a admis recursul formulat de către pârâtă împotriva hotărârii pronunțată de către prima instanță și s-a trimis cauza spre rejudecare, soluție generată de nerespectarea dispozițiilor legale referitoare la efectuarea expertizelor în cauzele fiscale. Instanța de recurs a avut în vedere dispozițiile art. 3 aliniat 1 litera g) din OG nr. 71/2001, unde se arată că expertizele fiscale judiciare în materie fiscală se realizează numai de către consultanți fiscali activi înscriși în evidențele Ministerului Justiției. S-a apreciat de către instanța de recurs că dispozițiile legale menționate anterior sunt de ordine publică, generând nulitatea raportului de expertiză efectuat în fața primei instanțe. S-a arătat că nulitatea a fost invocată de către pârâta-recurentă imediat subsecvent depunerii raportului de expertiză iar instanța de fond nu s-a pronunțat explicit asupra nulității invocate.

Totodată, se impune a se preciza punctul de vedere înaintat de Curtea de Apel Constanța care, deși achiesează la opinia potrivit căreia expertizele fiscale



se efectuează de consultanți fiscali, totuși, face distincția între expertiza fiscală și expertiza contabilă cu componentă fiscală.

De asemenea, Curtea de Apel Craiova a indicat că doar aspectele specifice comportă specializarea expertului judiciar desemnat, fiind posibilă desemnarea expertului contabil (în vederea efectuării de expertize financiar-contabile cu componentă fiscală, dispuse de organele judiciare, în condițiile art. 6 din OG 65/1994 modificată prin Legea 162/2017), sau a consultantului fiscal în condițiile art. 3 din OG 71/2001, modificată prin Legea nr. 197/2015.

Specializarea trebuie stabilită prin raportare la obiectivele la care va răspunde expertul judiciar: dacă expertul verifică tratamentul fiscal, prin raportare la înregistrările contabile (eventual și valabilitatea declarațiilor, a documentelor justificative, sau a înregistrărilor contabile), specialitatea este expertiza contabilă. În situația în care expertul judiciar verifică doar efectele fiscale ale unor operațiuni impozabile, scutiri, deduceri, facilități, expertiza poate fi realizată de către consultant fiscal înscris în evidențele Ministerului Justiției – Serviciul profesiei juridice conexe.

În același sens au fost și relațiile comunicate de Tribunalul Brașov și Tribunalul Suceava.

Pe de altă parte, alte instanțe au comunicat faptul că expertizele tehnice judiciare sunt efectuate de experți contabili cu specializare fiscalitate, respectiv: Curtea de Apel Timișoara, Tribunalul Vrancea, Tribunalul Dâmbovița, Curtea de Apel Suceava.

În acest sens, Tribunalul Bacău a comunicat că s-a manifestat preocupare din partea instanțelor de judecată sub aspectul specializării expertului. Astfel, în cauzele fiscale unde s-a încuviințat efectuarea unei expertize au fost desemnați experți contabili care să dețină și specializarea fiscalitate, iar în cauzele fiscale în care s-a pus în discuție gestionarea fondurilor europene - comunitare în care s-au încuviințat expertize au fost desemnați experți contabili care să dețină și specializarea gestionare fonduri europene - comunitare.

Tribunalul Mureș a comunicat că în cauzele care au ca obiect contestarea actelor administrativ fiscale, judecătorii au admis, în numeroase situații solicitările părților de efectuare a unei expertize tehnice în specialitatea contabilitate, în condițiile în care a fost contestat modul de calcul realizat de către organul fiscal.

În legătură cu administrarea acestui mijloc de probă, Tribunalul Brașov a comunicat faptul că există și cauze de contencios administrativ fiscal în care nu se administrează proba cu expertiză decât în anumite situații ce necesită calcule mai complexe, de exemplu cele care vizează calculul taxei sau impozitului pe clădire.

De asemenea, nu în toate cazurile se administrează proba cu expertiză în cauzele ce au ca obiect angajarea răspunderii solidare, în condițiile în care ori

nu se contestă modul de calcul al obligației fiscale, ori se invocă aspecte de țin strict de neîndeplinirea condițiilor legale pentru a putea fi atrasă răspunderea solidară, cel mai frecvent neîndeplinirea cerinței relei credințe.

În acest sens, Tribunalul Bacău a comunicat faptul că în ipoteza în care într-un litigiu se pun doar probleme de interpretare a unor texte legale, nu se justifică administrarea probei cu expertiză, ci doar a probei cu înscrisuri, în concret documentația care a stat la baza emiterii actelor contestate, actele contabile verificate etc.

În ceea ce privește **aprecierea probelor**, cu referire la lucrările de specialitate întocmite în cauză, instanțele au arătat că în situația în care prin obiectivele formulate se urmăresc aspecte de interpretare a legislației care nu intră în atribuțiile expertului, aprecierea asupra incidenței dispozițiilor legale referitoare la ajustarea TVA-ului la data exigibilității taxei, respectiv la depășirea perioadei de prescripție, revine instanței de judecată (Tribunalul Bacău).

În același sens, Curtea de Apel Timișoara a învederat faptul că uneori instanțele de fond au încuviințat pentru expertizele administrate în cauzele fiscale obiective care implicau interpretarea unor norme de drept ori stabilirea unui drept în favoarea uneia dintre părțile litigante, caz în care s-a dat sau nu s-a dat valoare probatorie concluziilor formulate de experți (dosarul nr. ...).

De asemenea, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut, din analiza jurisprudenței dezvoltate în perioada de referință, câteva aspecte referitoare la modul în care instanțele de fond au interpretat probele administrate în această materie.

Astfel, s-a reținut, faptul că hotărârea instanței de fond este nelegală atunci când în cauză obiectivele stabilite de societatea reclamantă, însușite de instanța de fond ca urmare a respingerii obiecțiilor formulate de autoritatea fiscală, au permis expertului contabil să facă interpretări și aprecieri de natură juridică, aceasta fiind o depășire a specializării expertului și o ingerință într-un domeniu în care judecătorul are/trebuie să aibă o competență absolută (decizia nr. 2470 din 13 iulie 2017) sau atunci când instanța de fond a preluat integral concluziile celor două rapoarte de expertiză întocmite în cauză, fără a face propria analiză a situației de fapt și a aplicării prevederilor legale incidente în cauză la situația de fapt reținută pe baza probelor administrate (decizia nr. 2862 din 5 octombrie 2017).

În același timp, instanța supremă a stabilit că în situația în care prima instanța a făcut trimitere și, totodată, și-a însușit parte din argumentația și concluziile cuprinse în expertiza tehnico-judiciară efectuată în cauză nu echivalează cu nemotivarea hotărârii, respectiv cu lipsa unei argumentații proprii, ci, dimpotrivă, semnifică valorificarea firească a concluziilor expertului, impusă tocmai în considerarea tehnicității chestiunilor supuse soluționării. Coroborarea de către judecătorul fondului a concluziilor expertului cu privire la

aspectele deduse judecării cu înscrisurile depuse la dosar și prin raportare la prevederile legale incidente expres arătate reprezintă, practic, o motivare nu doar cuprinzătoare dar și întemeiată, în condițiile în care elementele factuale relevante, respectiv constatările organelor fiscale, dar și conținutul înscrisurilor existente la dosar au fost expuse cu claritate, putându-se astfel cu ușurință verifica raționamentul ce a condus la soluția adoptată și legalitatea acesteia (decizia nr. ...).

## II.5. Aspecte de practică neunitară în legătură cu obligațiile fiscale accesorii

Dreptul comun în materia obligațiilor fiscale îl reprezintă Codul de procedură fiscală adoptat prin Legea nr. 207 din 20 iulie 2015. Potrivit art. 1 alin. 1 pct. 29 din acest act normativ, *obligația fiscală accesorie* reprezintă obligația de plată sau de restituire a dobânzilor, penalităților sau a majorărilor, aferente unor obligații fiscale principale, iar conform pct. 20 al aceluiași articol, prin *dobândă* se înțelege obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale.

Totodată, art. 1 alin. 1 pct. 26 din Codul de procedură fiscală prevede că *majorarea de întârziere* este obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale, precum și sancțiunea, ca urmare a neachitării la scadență, de către debitor, a obligațiilor fiscale principale, iar pct. 33 definește noțiunea de *penalitate de întârziere* ca fiind obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale.

Înalta Curte de Casație și Justiție, curțile de apel și instanțele arondate, au comunicat că hotărârile judecătorești pronunțate în materia obligațiilor fiscale accesorii reflectă aplicarea principiilor dezvoltate în jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Astfel, în cauzele deduse judecării, s-a făcut aplicarea principiului proporționalității, principiu general de drept european integrat conținutului normativ al drepturilor și libertăților prevăzute de Constituția României, potrivit căruia orice măsură luată de autoritățile statului trebuie să fie adecvată, necesară și proporțională (respectiv să fie aptă în mod obiectiv să ducă la îndeplinirea scopului, să fie corespunzătoare scopului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru îndeplinirea acestui scop).

Deși pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în legislația națională sancțiuni corespunzătoare pentru nerespectarea obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scop de TVA, aceste sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, revenind instanței naționale sarcina de a

verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod corect și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imputabilă persoanei impozabile a cărei înregistrare este sancționată. Aceleași considerente sunt valabile și în cazul majorărilor, care dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive, în raport cu gravitatea încălcării (pct.50-53, cauza C-183/14, Salomie și Oltean).

Statele membre ale Uniunii Europene pot adopta sancțiuni în cazul nerespectării obligațiilor privind taxa pe valoare adăugată, cu condiția ca acestea să fie proporționale cu gravitatea faptei, iar aprecierea caracterului proporțional revine instanței de judecată, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 12 iulie 2012, pronunțată în cauza C-284/11, par.76; hotărârea din 29 iulie 2010, pronunțată în cauza C-188/09 etc.).

Într-o decizie de speță, Înalta Curte a constatat, în privința obligațiilor accesorii debitului principal, că instanța de fond - neluând în considerare necesitatea efectuării expertizei fiscale solicitate de reclamant prin acțiunea introductivă pentru stabilirea cuantumului accesoriilor și, cu atât mai puțin, necesitatea de a stabili dacă majorările/penalitățile de întârziere stabilite prin actul de impunere și diminuate corespunzător părții anulate din obligația principală respectă sau nu principiul proporționalității - practic, nu a soluționat pe fond cauza sub aceste aspecte, deși a fost legal investită cu cererea de anulare/reducere a accesoriilor (decizia nr. ...).

Elemente de practica neunitară au fost identificate de Curtea de Apel Cluj în privința conducerii sumelor ce reprezintă accesorii la creanța fiscală principală, din perspectiva aplicării celor arătate în *cauza Salomie și Oltean*.

În marea majoritate, în acest gen de cauze, s-a apreciat că în urma analizei hotărârii pronunțate în cauza *Salomie și Oltean*, eventuala reducere a accesoriilor, ca urmare a aplicării principiului proporționalității, poate să se refere doar la **accesoriile cu caracter sancționator, în categoria acestora intrând doar majorările de întârziere la plata obligațiilor principale, iar nu și dobânda, generat de caracterul juridic al acesteia.**

Spre exemplu, în dosarul nr. ..., Curtea de Apel Cluj a reținut că soluția primei instanțe este dată cu încălcarea dispozițiilor de drept material incidente, apreciind că principiul proporționalității invocat de reclamant nu a fost încălcat în cauză, în mod nelegal prima instanță procedând la reducerea cuantumului accesoriilor.

Astfel, în motivarea hotărârii s-a arătat că un prim aspect ce trebuie analizat este dacă accesoriile au caracter de sancțiune fiscală. Dacă în privința penalităților de întârziere acest caracter este neechivoc, rezultând din însăși prevederile legale ce le definesc, în privința majorărilor de întârziere Curtea a

apreciat că nu subzistă acest caracter. Majorările de întârziere sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu creat bugetului de stat. Ca atare scopul lor nu este asigurarea colectării în mod corect a taxei și prevenirea evaziunii, ci acela al reparării unui prejudiciu. De altfel, majorările de întârziere au și fost ulterior redefinite ca și dobânzi, care se acordă și contribuabililor în ipotezele prevăzute de lege, respectiv pentru acoperirea prejudiciului creat acestora prin aplicarea greșită a normelor fiscale. Ca atare, majorările de întârziere sunt excluse din analiza respectării principiului proporționalității.

Raportat la speță, s-a reținut că în ceea ce privește penalitățile de întârziere, cota lor reprezintă 15% din suma datorată cu titlu de TVA. Fără a minimaliza sau exclude atitudinea organelor fiscale care nu au tratat ca impozabile aceste activități decât după anul 2010 instanța a apreciat că acest procent este proporțional cu gravitatea încălcării normelor fiscale realizată de reclamant și cu culpa acestuia și asigură realizarea scopului lor mai sus indicat. Astfel, reclamantul împreună cu soția au derulat o afacere imobiliară de proporții. În acest context în niciun moment (nici măcar după ce a vândut un număr însemnat de imobile) reclamantul nu a realizat vreun demers pentru a verifica dacă este obligat să achite vreo sumă cu titlu de TVA, deși normele legale erau clare și precise. Scopul lor era evident acela de a eluda dispozițiile legale incidente în materie și de a nu achita vreo sumă cu titlu de TVA, astfel că raportat la gravitatea încălcării, la sumele concrete de care ar fi fost lipsit bugetul de stat, Curtea a apreciat că o penalitate de 15% respectă pe deplin principiul proporționalității.

În opinie minoritară, s-a apreciat că analiza aplicării principiului proporționalității, din perspectiva celor stabilite în cauza *Salomie și Oltean*, trebuie să se realizeze cu privire la integralitatea accesoriilor stabilite de către organul fiscal, justificat în principal de faptul că, în materie fiscală, dobânzile au un regim juridic cvasi-identic cu cel al penalităților, stabilirea cuantumului dobânzilor ținând de aprecierea legiuitorului.

Curtea de Apel Constanța a tranșat problema accesoriilor raportându-se la noțiunea de culpă și a apreciat că răspunderea prevăzută de Codul de procedură fiscală este, în esență, o formă de răspundere juridică ce nu poate fi angajată, potrivit principiilor generale ale răspunderii juridice și în lipsa unei derogări exprese, decât dacă încălcarea obligației de către debitor a avut un caracter culpabil. Simpla încălcare a unei obligații nu înseamnă angajarea în mod automat a răspunderii debitorului întrucât fapta ilicită este doar una dintre condițiile de angajare a acestei răspunderi, cea mai importantă condiție fiind vinovăția.

Or, analiza temeiului juridic al calculării majorărilor de întârziere/dobânzilor în cazul creanțelor fiscale ale statului asupra

contribuabililor nu relevă nicio derogare de la dreptul comun și nu poate justifica existența unei răspunderi obiective atâta timp cât o asemenea răspundere nu este explicit reglementată. Cum răspunderea juridică are la bază noțiunea de culpă, opinia acestei instanțe a fost în sensul că nu se impune diferențierea de regim juridic între calcularea majorărilor de întârziere/dobânzilor.

În același sens, Curtea de Apel Târgu Mureș a arătat că în situația existenței unei culpe comune a contribuabilului și a autorității, în astfel de cazuri sunt „admise în parte” cererile de chemare în judecată, dispunându-se anularea deciziilor de impunere în ceea ce privește obligațiile accesorii.

Curtea de Apel București a comunicat privitor la aspectele de practică neunitară în legătură cu obligațiile fiscale accesorii situația dosarelor având ca obiect contribuțiile obligatorii de asigurări de sănătate și TVA pentru vânzările de imobile (impozite și contribuții stabilite în urma reevaluării statutului fiscal al contribuabililor) în care s-au conturat de asemenea două tendințe principale:

- într-o primă opinie, s-a considerat că în astfel de situații se impunea aplicarea principiilor certitudinii și previzibilității fiscale, al proporționalității, dispunându-se fie anularea în totalitate, fie în parte a cuantumului acestor accesorii fiscale;

- în cea de-a doua opinie s-a considerat că obligația principală fiind previzibilă și scadentă conform legii, nu s-ar impune cenzurarea cuantumului obligațiilor fiscale accesorii, situațiile fiind diferit soluționate și la nivelul instanței de control judiciar.

La Tribunalul Timiș au fost sesizate aspecte de practică neunitară în legătură cu *data de la care se calculează obligațiile fiscale accesorii* aferente impozitelor locale. Aceste probleme au fost tranșate prin minuta pentru unificarea practicii a Secției de contencios administrativ și fiscal din cadrul Curții de Apel Timișoara din 13.12.2017, care a stabilit că nu este necesară emiterea unei decizii de impunere de către organul fiscal, în cazul impozitelor și taxelor locale, declarațiile reprezentând instrumentele necesare stabilirii bazei impozabile, iar accesoriile curg și se datorează de drept de la scadența instituită de Codul de procedură fiscală.

Curtea de Apel Bacău a precizat că dacă instanța constată că debitele principale au fost stabilite cu respectarea dispozițiilor legale în materie, mențin soluția și în ceea ce privește debitele constând în obligații fiscale accesorii. S-a stabilit că în situația în care debitele accesorii sunt stabilite printr-o altă decizie decât cea prin care au fost stabilite debitele principale, iar soluționarea contestației administrative formulate împotriva deciziei de impunere inițiale a fost suspendată, organele fiscale sunt îndreptățite să calculeze accesorii și pentru perioada suspendării.

În ceea ce privește aspectele de practică neunitară în legătură cu obligațiile fiscale accesorii, se reține faptul că, deși la nivelul Secției a II-a Civilă,

se contencios administrativ și fiscal a Tribunalului București, practica judiciară a fost uniformizată, inițial practica fiind neunitară în sensul că unele complete au apreciat că solicitarea de restituire a obligațiilor accesorii direct în instanță fără efectuarea procedurii prealabile sau solicitării de rambursare și cu includerea acestora în cererile adresate organelor fiscale, sunt inadmisibile.

Aceste complete au interpretat strict dispozițiile art. 182 alin. 1 teza finală din C. pr. fisc. ce prevăd : "Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget, contribuabilul/plătitorul are dreptul la dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 168 alin. 4 sau la art. 77, după caz, până la data stingerii prin oricare dintre modalitățile prevăzute de lege. Acordarea dobânzilor se face la cererea contribuabilului/plătitorului."

În schimb, alte complete de judecată au apreciat că accesoriile urmează situația obligației principale, inadmisibilitatea existând doar în situația în care nu s-ar fi solicitat restituirea debitului principal chiar dacă nu se solicita și plata accesoriilor aferente acestuia.

Ulterior, în urma analizării practicii instanței de control judiciar soluțiile au fost uniformizate, în sensul că nu este necesară solicitarea expresă a obligațiilor fiscale accesorii pentru a investi în mod valid instanța, cu respectarea condiției să existe o cerere privitoare la debitul principal.

## **II.6. Alte aspecte relevante cu privire la practica instanțelor de contencios administrativ referitoare la modul de soluționare a cauzelor având ca obiect actele administrative fiscale**

### **A. Aspecte formale ce vizează comunicarea actelor, dreptul la apărare al contribuabilului, precum și lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal**

Astfel, în dosarul nr. ..., Tribunalul Sibiu a reținut că organul fiscal care a soluționat contestația a apreciat în mod greșit că împuternicirea avocațială depusă nu este în măsură să facă dovada calității de reprezentant, nefiind semnată de client. Soluția organului fiscal este contrară dispozițiilor art. 44 alin. 2 din Legea nr. 51/1995 la care face trimitere art. 206 alin. 1 lit. e) vechiul Cod fiscal.

În dosarul nr. ..., Tribunalul Timiș a arătat că organul fiscal nu a respectat cerința de a emite actele administrativ fiscale în scris, pe suport de hârtie sau în formă electronică, astfel că lipsa unui înscris semnat atrage nulitatea acestora.

De asemenea, în dosarul nr. ..., Tribunalul Sibiu a constatat nulitatea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere în conformitate cu prevederile art. 43 și 46 din vechiul Cod fiscal întrucât acestea nu au fost semnate de unul dintre inspectorii care au efectuat inspecția fiscală.

Cu privire la natura juridică a *înștiințării de plată*, Curtea de Apel Bacău a arătat faptul că natura juridică a înștiințării de plată este aceea a unei forme

procedurale ulterioare emiterii actului administrativ, de informare asupra obligațiilor stabilite prin titlul de creanță fiscală, care nu produce prin el însuși efecte juridice directe în patrimoniul debitorului. Din coroborarea dispozițiilor legale care definesc actul administrativ, s-a reținut faptul că prin înștiințarea de plată nu se stabilesc, modifică sau sting drepturi și obligații, nefiind un titlu de creanță și nici un act de executare care să facă obiectul controlului judecătoresc. Față de rolul acestui act, s-a reținut faptul că înștiințarea reprezintă o simplă adresă, neintrând în categoria actelor producătoare de efecte juridice și nici în categoria actelor de autoritate, fiind o operațiune administrativă care nu face obiectul contenciosului administrativ, nefiind întrunite trăsăturile actului administrativ fiscal, sens în care a fost admisă excepția inadmisibilității, dreptul părții de a contesta creanța invocată de organul fiscal putând fi exercitat prin intermediul contestației fiscale îndreptate împotriva titlului de creanță - decizie de impunere.

Totodată, instanțele au reținut condiția **motivării** ca element de legalitate și validitate a actului administrativ, aceasta fiind reținută în jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție (spre exemplu, decizia nr ..., decizia nr ...etc.), în care s-a statuat că motivarea constituie o garanție împotriva arbitrariului și excesului de putere al autorității administrației publice, fiind impusă mai ales în cazul actelor prin care se suprimă drepturi sau situații juridice individuale iar orice decizie de natură a produce efecte privind drepturile și libertățile fundamentale trebuie motivată nu doar din perspectiva competenței de a emite acel act administrativ ci și din perspectiva posibilității persoanei de a aprecia asupra legalității și temeiniciei măsurii, respectiv asupra respectării granițelor dintre puterea discreționară și arbitraru.

În aceeași sens este și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care a reținut faptul că pentru respectarea condiției motivării actul trebuie să cuprindă în mod clar și neechivoc raționamentul autorității, astfel încât să dea posibilitatea persoanelor interesate să ia cunoștință de temeiurile măsurii luate, iar Curții să exercite controlul (cauza C-508/13).

În jurisprudența Curții de Apel Bacău, Curții de Apel Constanța și Curții de Apel Alba Iulia și Curții de Apel București s-a stabilit că nemotivarea deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii reprezintă un motiv de nelegalitate de ordine publică, fiind anulate deciziile nemotivate. În ipoteza în care din conținutul actului administrativ fiscal și a referatului justificativ care a stat la baza emiterii deciziei nu rezultă argumentele de fapt și de drept care au determinat aplicarea măsurilor asigurătorii, contribuabilul nu este informat în mod real cu privire la situația de fapt reținută, acesta nefiind în măsură să își construiască o apărare corespunzătoare. S-a arătat că rațiunea impunerii condiției motivării actului administrativ este aceea de a asigura o informare efectivă a părții cu privire la acuzația adusă și de a permite realizarea controlului de legalitate, fiind expresia respectării principiului transparenței emiterii actelor administrative și o



garanție împotriva excesului de putere. S-a menționat că în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a statuat faptul că respectarea obligației de motivare trebuie apreciată nu numai prin prisma modului de redactare a actului atacat, ci și a contextului și a împrejurărilor speței (hotărârea Estonia/Parlamentul și Consiliul, C-508/13).

S-a reținut că indicarea în mod generic a elementelor de fapt care au condus la adoptarea măsurilor de indisponibilizare nu este de natură să respecte dreptul la apărare al contribuabilului. S-a apreciat că simpla invocare a istoricului comportamentului fiscal al debitorului și al reprezentanților legali, fără menționarea concretă a faptelor săvârșite de aceștia și care să constituie indicii de îngreunare a procedurii de executare nu constituie o justificare a măsurii adoptate, motivarea fiind necesară cu atât mai mult cu cât actul are ca efect indisponibilizarea averii debitorului. Fără a nega scopul adoptării măsurii, respectiv asigurarea eficacității acțiunii de recuperare a creanței, instanța a reținut că limitarea dreptului de proprietate trebuie să aibă o justificare legală și proporțională cu scopul urmărit.

S-a arătat că, deși motivarea nu trebuie să fie complexă și deși această condiție poate fi suplinită prin emiterea referatului justificativ, motivarea trebuie să surprindă esențialul problemei. Simpla indicare a dispozițiilor art. 213 Cod procedură fiscală nu echivalează cu o motivare a necesității adoptării măsurii, indisponibilizarea bunurilor trebuind a fi realizată în urma analizării întregii activități desfășurate de societate și în urma identificării acțiunilor de ascundere a valurilor patrimoniale.

Într-o decizie de speță, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că cerința motivării nu vizează doar actul administrativ, dar și decizia de soluționare a contestației, stabilind că în condițiile în care autoritatea emitentă s-a limitat la reluarea constatărilor din raportul de inspecție fiscală, nerăspunzând punctual criticilor de nelegalitate invocate de contribuabil în contestația administrativă, cerința motivării deciziei de soluționare a contestației administrative nu este îndeplinită. (decizia nr. ...)

***B. Aspecte ce vizează calificarea operațiunilor ca fiind impozabile, modul de calcul al TVA datorat și valorificarea dreptului de deducere a TVA***

Astfel, în dosarul nr. ..., Tribunalul Sibiu a apreciat că în mod greșit organul fiscal a interpretat dispozițiilor art.152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile art.70 alin.(I) și alin.(5) din O.G. nr.92/2003, instanța concluzionând prin raportare la dispozițiile legale incidente că tranzacțiile imobiliare efectuate în cauză sunt o simplă exercitare a dreptului de proprietate și nu reprezintă activitate economică care intră în sfera TVA.

În practica Curții de Apel Alba Iulia și Curții de Apel Bacău, s-a dat eficiență *principiului prevalenței economicului față de juridic*.

Astfel, în dosarul nr. ..., Curtea de Apel Bacău a reținut că reclamantul nu a realizat activitate economică, astfel că nu poate avea calitatea de persoană impozabilă în sensul art. 127 din vechiul Cod fiscal, cum greșit a reținut organul fiscal. În calificarea operațiunilor realizate de reclamant, organul fiscal trebuia să aplice principiul prevalenței economicului față de juridic în condițiile art. 11 alin. 1 vechiul Cod fiscal. În ceea ce privește operațiunea de vânzare a celor 7 terenuri, s-a reținut că valoarea tranzacției împreună cu veniturile care îndeplinesc criteriile de încadrare în sfera activității economice nu determină depășirea plafonului anual de scutire de TVA în sumă de 119.000 lei prevăzută de art. 152 alin. 1 și 2 vechiul Cod fiscal. Așadar, reclamantul nu îndeplinea cerințele prevăzute de art. 153 pentru înregistrarea în scopuri de TVA, nedevenind plătitor de TVA.

Curtea de Apel Bacău a arătat că, interpretând dispozițiile art. 46 alin. 1 și 2 din OMFP 3055/2009 referitor la principiul prevalenței economicului asupra juridicului, și cele ale art. 6 Cod procedură fiscală, organul fiscal trebuie să facă dovada, prin probe și/sau indicii care să excludă orice altă variantă, că deși documentele justificative au înscris toate elementele prevăzute de lege, totuși acestea constată o operațiune nereală și au fost întocmite cu unicul scop de eludare/evitare a obligațiilor fiscale.

Ca atare, dreptul unei persoane supuse impozitării care efectuează astfel de operațiuni, de a deduce TVA achitată în amonte, nu poate fi afectat de circumstanța că în lanțul de livrări se înscriu operațiuni (fără ca persoana supusă impozitării să știe sau să poată ști) anterioare sau posterioare celor realizate de persoana supusă impozitării respective, care sunt viciate de fraudă la TVA. Nu i se poate imputa reclamantei o sustragere a furnizorilor săi de la obligația de a declara și achita TVA la buget, întrucât o astfel de ipoteză nu influențează dreptul persoanei supuse impozitării de a deduce TVA achitată în amonte.

Pe de altă parte, nerecunoașterea dreptului de deducere al TVA prin trimiteri concrete ale inspectorilor fiscali la comportamentul nelegal al emitentilor facturilor, nu este echitabilă și nici întemeiată. Art. 167 și 168 lit. a, 178 lit. a), art. 220 pct. 1 și 226 din Directiva 206/112/CE se opun practicii naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere pe motivul că emitentul facturilor a săvârșit nereguli fiscale, fără ca aceasta autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea respectivă era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații sau ca emitentul facturii dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată (dosar nr. ..., nr. ...și nr. ...).

Cu toate acestea, prin alte hotărâri, Curtea a concluzionat că este în competența instanțelor de trimitere să verifice dacă, în raport de împrejurările obiective ale cauzei, persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să cunoască faptul că participă la o operațiune legată de evaziunea TVA. Această din urmă verificare, introdusă de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în jurisprudența sa – începând cu cauzele conexe C-439/04 Alex Kittel și C-440/04 Recolta Recycling, continuând cu C-285/11 Bonik și C-49/12 Sunico, și C-277/14 Stehcemp – reprezintă așa-numitul „test la cunoștinței” prin aplicarea căruia instanța să poate decide implicarea persoanei impozabile în operațiuni care au drept scop eludarea legii în privința obligațiilor privind declararea și plata obligațiilor către bugetul de stat (spre exemplu, dosarele nr. ...și nr. ...).

În unele cauze, Curtea de Apel Bacău a constatat că niciuna dintre neregularitățile invocate de organul fiscal nu vizează subiectul de drept fiscal supus controlului și nici operațiunile desfășurate de acesta în scopul de a obține venituri, partea fiind sancționată pentru actele ilicite ale unui terț, în cauză documentele invocate în exercitarea dreptului de deducere respectând cerințele de formă și fond esențiale, faptele ilicite ale terților parteneri contractuali neputând fi imputate reclamantei pentru a justifica înlăturarea dreptului de deducere a TVA. S-a arătat că în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene s-a statuat faptul că regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice, să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punctul 45). Curtea a mai subliniat faptul că dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, principiu care impune ca deducerea acestuia în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (Bonik, C-285/11, Maks Pen, C-18/13, Salomie și Oltean, C-183/14).

Curtea a mai precizat că cerințele de fond ale dreptului de deducere sunt cele care reglementează temeiul însuși și sfera de aplicare a acestui drept, astfel cum sunt prevăzute în capitolul 1, titlul X din Directiva TVA, în timp ce condițiile de formă ale dreptului menționat reglementează modalitățile și controlul exercitării acestuia, precum și buna funcționare a sistemului TVA-ului, cum ar fi obligațiile referitoare la contabilitate, la facturare și la declarare (Idexx Laboratories Italia, C-590/13), subliniind faptul că măsurile pe care statele

membre au posibilitatea să le adopte în temeiul acestei dispoziții nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor respective.

De asemenea, Curtea a statuat că administrația fiscală nu poate impune în general persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA-ului să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept are calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA-ului pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte ori că dispune de documentele corespunzătoare în această privință (hotărârile Mahageben și David).

S-a subliniat faptul că jurisprudența comunitară este în sensul că, refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental, revenind autorităților fiscale competente sarcina să stabilească corespunzător cerințelor legale ca elemente obiective care stabilesc existența unei fraude sau a unui abuz sunt întrunite, Curtea a apreciat că în general nedeținerea declarației de TVA, precum și lipsa ținerii unei contabilități, care ar permite aplicarea TVA-ului și verificarea sa de administrația fiscală, precum și lipsa înregistrării facturilor emise și plătite sunt de natură să împiedice perceperea exactă a taxei și, prin urmare, să compromită buna funcționare a sistemului comun de TVA, calificând astfel de neîndepliniri ca fiind fraudă fiscală (C-285/09, punctele 48 și 49).

S-a constatat că organul fiscal nu putea sancționa contribuabilul pentru neregularitățile sesizate cu privire la un terț, neexistând nici un element din care să rezulte că subiectul de drept fiscal avea posibilitatea reală de a cunoaște situația celor două societăți, nefiind stabilită legătura între comportamentul furnizorului și tranzacțiile analizate în cadrul inspecției fiscale. Nedeținerea declarațiilor de către cei doi furnizori, lipsa menționii în cadrul facturii a întregului sediu, actul conținând elementele esențiale care să permită identificarea contribuabilului, legătura între administratorii furnizorilor, fără indicarea și dovedirea faptei ilicite a reclamantei, nu pot conduce automat la caracterul simulat al contractelor, prezumția aplicată de organul fiscal nefiind suficientă pentru negarea dreptului de deducere al persoanei impozabile, fiind contrară principiilor deduse din jurisprudența CJUE citată mai sus, cu atât mai mult cu cât există dovezi clare cu privire la achiziționarea mărfii.

Instanța a apreciat faptul că organul fiscal a stabilit în mod greșit caracterul nedeductibil al sumelor aferente celor cinci facturi fiscale, facturile îndeplinind toate condițiile de formă și fond pentru a constitui document justificativ, iar intenția de a desfășura activități economice este confirmată prin dovezi obiective (contracte de transport, procese verbale de recepție, ordine de plată privind virarea prețului prin intermediul băncii, contracte de vânzare cumpărare).

Tribunalul Tulcea a reținut, raportat la circumstanțele concrete ale cauzei, în ceea ce privește dreptul de deducere de TVA, invocarea unei situații obiective, care a condus la imposibilitatea absolută a utilizării achizițiilor menționate în folosul unei activități economice a persoanei impozabile și care să permită exercitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent acestor achiziții, impunea dovedirea fără echivoc a acestei situații, respectiv a calamității naturale care a afectat cultura de soia (dosar ...).

Or, astfel cum a stabilit și autoritatea fiscală, referatul întocmit chiar de societatea reclamantă, act care nu poartă nici o altă semnătură sau înregistrare de către o instituție care să confirme existența stării de calamitate a culturii de soia în 2014, nu reprezintă un document de constatare a suprafețelor calamitate și, drept urmare, nu constituie un document justificativ care să permită exercitarea dreptului de deducere TVA în baza art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

O astfel de abordare nu contravine Directivei 2006/112 – art.167 și art.168 și jurisprudenței CJUE, preocuparea constantă fiind aceea a înlăturării posibilității de fraudă și crearea unui mecanism care să permită exercitarea dreptului de deducere a TVA în condiții de legalitate.

Atât timp cât societatea poate demonstra că achizițiile efectuate au fost efectiv realizate și destinate desfășurării activității expres prevăzute de lege (cum ar fi operațiuni taxabile sau scutite de TVA cu drept de deducere), societatea are dreptul să își exercite dreptul de deducere a TVA, chiar dacă anumite cerințe de formă legate de facturile aferente achizițiilor nu au fost respectate.

Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat.

Rezultă, din practica expusă, că instanța europeană interpretează dreptul Uniunii Europene în sensul că se lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să

știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală la care participă este rezultatul unei fraude săvârșite de cocontractant.

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ... a făcut aplicarea criteriilor jurisprudențiale ale instanțelor europene în materia de TVA și a reținut că, în mod nelegal, a fost refuzat în cauză dreptul de deducere a TVA, împrejurarea că furnizorii intimitei reclamante nu își îndepliniseră obligațiile declarative neconstituind o justificare legală în acest sens, în condițiile în care reclamanta a avut un comportament fiscal corect, nu s-a demonstrat că ar fi cunoscut comportamentul fiscal necorespunzător al partenerilor săi contractuali, respectiv, nu avea mijloacele să cunoască sau să supravegheze acest comportament iar, pe de altă parte, societatea reclamantă a demonstrat realitatea operațiunilor taxabile desfășurate.

În același sens a fost și practica Curții de Apel Ploiești ce a arătat că în situația în care sunt îndeplinite condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, potrivit dispozițiilor legale, nu se poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA, în ipoteza neîndeplinirii de către un participant într-un lanț de tranzacționare a obligațiilor prevăzute de art.156<sup>2</sup> Cod fiscal.

Instanțele au făcut aplicarea deciziei CJUE în cauzele conexe 249/12 și 250/12 Tulică și Plavoșin privind *procedeele sutei mărite* și a deciziei Curții Europene de Justiție în cauza C183/14 privind sancționarea nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA.

S-a arătat, în acord cu deciziile CJUE, că atunci când prețul unui lucru a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA (în ipoteza în care contractele de vânzare-cumpărare nu au conținut mențiuni cu privire la plata TVA de către dobânditori, posibilitatea de a se recupera suma de la acesta este inexistentă).

În ceea ce privește problema *compensării cu deconturi negative de TVA*, s-a arătat că data la care operează compensarea creanțelor fiscale rezultate din cesiunea de creanță notificată, prin raportare la dispozițiile art. 116 alin. 5<sup>1</sup> și art. 30 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, este data notificării cesiunii (Curtea de Apel Ploiești).

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ...pronunțată în dosarul nr. ..., a reținut, în raport de dispozițiile art. 30 alin. (1) Cod procedură fiscală (anterior), că o creanță fiscală poate fi cesionată numai după stabilirea ei potrivit legii, iar în cauza de față creanța cedentului a fost stabilită prin decizia de rambursare din 27.09.2013, aceasta fiind data la care creanța a devenit certă.

**C. Aspecte privind răspunderea solidară a administratorului cu debitorul declarat insolubil**

Cu privire la acest aspect, unele instanțe (Curtea de Apel Bacău și unele complete din cadrul Curții de Apel Alba Iulia, Tribunalul Botoșani) au apreciat că revine organului fiscal obligația de a furniza probe care să dovedească faptul că administratorul a acționat cu rea-credință urmărind astfel un interes personal prin această inacțiune și că simpla neglijență în exercitarea unei obligații, chiar impusă de lege, nu poate fi asimilată relei credințe. Reținând că nu s-a făcut dovada nici a existenței faptei ilicite, în sensul că preluarea cu datorii a societății de către reclamant a provocat și insolvabilitatea persoanei juridice, nici reaua credință a reclamantului, actele administrativ fiscale emise de către organul fiscal nu îndeplinesc condițiile de fond prevăzute de art. 27 alin 2 din OG 92/2003 (decizia nr. ...pronunțată în dosar nr. ..., decizia ..., pronunțată în dosarul nr. ..., decizia nr. ...pronunțată în dosar nr. ...).

Alte instanțe, (Curtea de Apel Constanța și unele complete din cadrul Curții de Apel Alba Iulia) au apreciat că reaua-credință este o chestiune care poate rezultă nu doar din acte și fapte comise, ci și din fapte omisive ale persoanei în cauză, respectiv neplata datoriilor restante, înstrăinarea unor bunuri fără ca banii obținuți să fie folosiți pentru plata datoriilor.

Prin urmare, atitudinea administratorului nu poate fi calificată decât ca fiind de rea-credință „fiind inexplicabile, prin prisma atribuțiilor legale prevăzute de lege în sarcina administratorului societății, atât ignoranța cât și pasivitatea de care acesta a dat dovadă”, iar reaua credință rezultă din întregul ansamblu al împrejurărilor de fapt întrucât prin omisiunea dovedită de neplată a debitelor fiscale înregistrate de societate încă din anul 2008 și faptul că nu se invocă, și nici nu există, vreo justificare rezonabilă pentru această omisiune. Or, un administrator de bună credință ar fi acționat în sensul lămuririi situației fiscale a societății, precum și faptul că nu a solicitat deschiderea procedurii cu rea credință, adică pe deplin conștient de caracterul ilicit al conduitei sale, sunt conduite care justifică menținerea deciziei pentru atragerea răspunderii solidare a administratorului cu debitorul declarat insolubil (decizia nr. ...pronunțată în dosar nr. ...; dosarul nr. ...; dosarul nr. ...).

Tot, în această materie Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut prin decizia nr. ..., că în condițiile în care se dovedește faptul că activitatea de administrare a societății debitoare a fost desfășurată de o altă persoană decât cea care figura în mod scriptic la Registrul Comerțului drept administrator al societății, nu sunt întrunite condițiile art. 27 alin. (2) din Codul de procedură fiscală pentru atragerea răspunderii administratorului, în vreme ce Curtea de Apel Alba Iulia a reținut, în dosarul nr. ..., că organul fiscal a apreciat că sunt aplicabile și reclamantei prevederile art.25 al.2 lit. c) și d) din Legea nr.207/2015, deși ipoteza avută în vedere de legiuitor se referă la persoanele care ocupau funcția de administrator al societății comerciale. Cum din extrasul ONRC rezultă că reclamanta nu deține calitatea de administrator al societății, calitate deținută încă din anul 2012 de către altă persoană, rezultă că, cel puțin

în aparență, există o vădită discrepanță între măsura dispusă și ipoteza normei pe care aceasta este întemeiată (decizia nr. ...).

A mai reținut Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ..., că din cuprinsul Legii nr. 31/1990, republicată și al Legii nr. 26/1990, rezultă faptul că încetarea mandatului administratorului societății cu răspundere limitată cu asociat unic, reprezintă o modificare a actului constitutiv ce se impune a fi înregistrată la Registrul comerțului și apoi publicată în Monitorul Oficial, ceea ce în cauză însă nu s-a întâmplat și ca atare nu se poate reține că pretinsa demisie, invocată de recurenta reclamantă, ar fi producătoare de efecte juridice sau opozabilă organului fiscal.

În ceea ce privește cerința relei-credințe ca element definitoriu ce atrage răspunderea solidară, Înalta Curte reține, în acord cu jurisprudența sa anterioară în această materie (spre exemplu, decizia nr. ...), că pentru atragerea răspunderii solidare a administratorilor și asociaților, în conformitate cu art. 27 alin. (1) lit. b) C. pr. fisc., pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil, organul fiscal este dator să dovedească modalitatea prin care s-a provocat starea de insolabilitate a societății, precum și reaua-credință a persoanei obligate solidar.

În cauză fiind demonstrată legătura dintre declararea insolabilității societății și fapta reclamantei, respectiv deplina pasivitate a acesteia în condițiile în care cunoștea că societatea debitoare figurează cu debite neachitate, sunt îndeplinite condițiile art. 27 alin. (1) lit. b) C. pr. fisc. (textele legale incidente vizează O.G. nr. 92/2003, dar sunt pe deplin aplicabile și în contextul Legii nr. 205/2015).

#### ***D. Concurența dintre dispozițiile legale ale art. 276 alin. 7 și art. 281 alin. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală***

Curtea de Apel Brașov și instanțele arondate au arătat că o problemă supusă dezbaterii în cadrul întâlnirii trimestriale a judecătorilor a vizat ipoteza în care organul fiscal nu soluționează contestația prealabilă în termenul legal de 45 de zile, iar acțiunea în contencios administrativ este introdusă înainte de împlinirea termenului de 6 luni prevăzut de art. 281 alin.5 Cod procedură fiscală.

În astfel de cazuri ar trebui distins, prin raportare la obiectul cererii de chemare în judecată, că, în cazul în care acțiunea are ca obiect anularea deciziei de impunere, acțiunea ar trebui respinsă ca prematur formulată față de art. 281 alin. 5 Cod procedură fiscală, ce permite formularea sa doar după expirarea termenului de 6 luni, iar în măsura în care se solicită obligarea organului fiscal să soluționeze contestația, se impune, de principiu, admiterea acesteia în măsura în care nu a fost respectat termenul de 45 de zile. O soluție contrară a fost pronunțată de Tribunalul Covasna în dosarul nr. ..., aflat în calea de atac.



## CAPITOLUL III

### Suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale

#### III.1. Date statistice privind suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale

La nivelul **Înaltei Curți de Casație și Justiție**, în perioada de referință, au fost înregistrate 193 de cauze care au avut ca obiect suspendarea executării măsurilor dispuse de organele fiscale și 891 de cauze care au avut ca obiect anularea actelor fiscale.

Din totalul de 373 cauze soluționate, 92 au avut ca obiect suspendarea executării măsurilor dispuse de organele fiscale și 281 cauze au avut ca obiect anularea actelor fiscale.

Dintre cele 92 de cauze având ca obiect suspendarea executării actelor fiscale, în 26 a fost admisă definitiv cererea privind suspendarea executării actului administrativ fiscal (fie ca urmare a admiterii recursului reclamantului contribuabil, fie prin respingerea recursului declarat de autoritatea fiscală).

De asemenea, din cele 281 cauze având ca obiect anularea actelor fiscale, în 83 de cauze au fost anulate, în tot sau în parte, actele fiscale, prin admiterea recursului contribuabilului reclamant și rejudecarea cauzei în urma casării, potrivit dispozițiilor art. 20 alin. (3) din Legea nr. 554/2004 sau, implicit, prin respingerea recursului organului fiscal și menținerea soluției primei instanțe.

La nivelul **curților de apel**, în perioada de referință, conform datelor transmise, au fost înregistrate un număr total 1.339 cauze privind suspendarea executării măsurilor dispuse de organele fiscale și 6.025 cauze privind anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale

Din numărul de 6.025 cauze privind anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale, în 1.238 s-au pronunțat soluții de admitere, în 3.040 soluții de respingere, în celelalte cauze pronunțându-se alte soluții sau dosarele sunt în curs de soluționare.

La nivelul **tribunalelor**, au fost înregistrate un număr total 1.353 cauze privind suspendarea executării măsurilor dispuse de organele fiscale și 7.968 cauze privind anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale.

Din numărul de 7.968 cauze privind anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale, în 3.270 s-au pronunțat soluții de admitere, în 628 soluții de respingere, în celelalte cauze pronunțându-se alte soluții sau dosarele sunt în curs de soluționare.

### **III.2. Situația cererilor care au ca obiect anularea deciziilor de suspendare a soluționării contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere până la soluționarea definitivă a cauzei penale**

Cu privire la aceste cereri, *Înalta Curte de Casație și Justiție* a comunicat că practica Secției de contencios administrativ și fiscal este în sensul protejării dreptului de acces la o instanță, care ar putea fi lezată, ca efect al întârzierii finalizării procedurii administrative de contestație, prin: exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere, în raport cu nerespectarea cerinței condiționării măsurii suspendării de înrâurirea hotărâtoare pe care constatarea infracțiunii ar putea-o avea asupra soluției administrative; formularea unor sesizări penale generice, superficiale, în care nu se indică infracțiunea a cărei constatare ar putea avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției care urmează a fi dată în contestația administrativă și indiciile care au stat la baza sesizării, precum și amânarea soluționării contestației administrative o perioadă de timp nerezonabilă; durata excesivă a suspendării (peste 3 ani) și nefinalizarea cauzei penale sau lipsa unor informații privind stadiul cercetărilor penale; lipsa legăturii de cauzalitate dintre fondul problemei fiscale și cauza aflată în cercetare penală.

*Curțile de apel și tribunalele*, în marea lor majoritate, au comunicat faptul că nu există o evidență distinctă a acestor cereri sau că nu au putut identifica după obiect cererile privind anularea deciziilor de suspendare a soluționării contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere până la soluționarea definitivă a cauzei penale, fiind totuși comunicate punctual unele hotărâri judecătorești cu privire la acest aspect. De exemplu, Curtea de Apel Alba Iulia și instanțele arondate acesteia, Curtea de Apel Cluj, Curtea de Apel Galați, Curtea de Apel Pitești, Curtea de Apel Timișoara și instanțele arondate acesteia etc.

Alte instanțe, au transmis faptul că nu au fost înregistrate astfel de cereri în perioada de referință. Spre exemplu, Curtea de Apel Ploiești și instanțele din circumscripția acesteia Tribunalul Tulcea Tribunalul Vaslui Tribunalul Botoșani etc.

Cu privire la instanțele care au comunicat date în acest sens, se constată că, în general, numărul acestora este foarte redus.

### **III.3. Modalitatea de stabilire a cauțiunii în situația cererilor de suspendare**

Curțile de apel și instanțele arondate, au comunicat că, în privința *modalității de stabilire a cauțiunii* sunt aplicabile dispozițiile art.278 din Codul de procedură fiscală și art.14 și 15 din Legea nr. 554/2004, cu următoarele precizări: textul art.278 din Codul de procedură fiscală conține o normă de trimitere la dispozițiile generale ale art.14 și 15 din Legea nr.554/2004 privind „suspendarea executării actului”, respectiv „solicitarea suspendării prin acțiunea principală”, dar și reglementări speciale exprese cu privire la

obligativitatea depunerii cauțiunii în situația solicitării suspendării executării actului administrativ-fiscal și la stabilirea cuantumului acesteia.

Astfel, art. 278 din Codul de procedură fiscală reglementează suspendarea executării actului administrativ-fiscal.

Textul normei de procedură fiscală face trimitere la dispozițiile Legii nr.554/2004, aplicabile atât sub aspectul condițiilor ce se impun a fi îndeplinite pentru luarea acestei măsuri provizorii, cât și sub aspectul procedurii și a competenței instanței de contencios fiscal.

Suspendarea executării actului administrativ-fiscal este condiționată de depunerea cauțiunii calculată și stabilită în raport de prevederile art.278 alin. (2) lit. a - d din Codul de procedură fiscală.

*Ca regulă*, în activitatea instanțelor, reținem că, în ceea ce privește stabilirea cauțiunii în situația cererilor de suspendare, aceasta s-a făcut conform dispozițiilor art. 215 alin. 2 teza a doua din Codul de procedură fiscală, la valoarea obligațiilor fiscale contestate, cu respectarea condiției de a nu fi depășit procentul de 20% din cuantumul sumei contestate, respectiv cu aplicarea art. 278 alin. 2 lit. a) – e) din Legea nr. 207/2015 privind noul Cod de procedură fiscală.

De asemenea, s-a urmărit respectarea prevederilor art. 278 alin. 2 și alin.6 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora, în cazul în care s-a formulat o cerere de suspendare a actului administrativ fiscal în temeiul art. 14 din Legea nr. 554/2004, iar cauțiunea era deja consemnată la dispoziția instanței, nu s-a apreciat a fi necesară consemnarea unei noi cauțiuni în situația în care se solicită suspendarea actului administrativ fiscal în temeiul art. 15 din aceeași lege. Totuși, s-a apreciat necesar ca, la data pronunțării asupra cererii de suspendare în temeiul art. 15, cauțiunea să fie consemnată efectiv la dispoziția instanței.

În ceea ce privește *stabilirea efectivă a cauțiunii*, majoritatea instanțelor au comunicat că s-au aplicat prevederile art. 1062 Cod procedură civilă, în sensul că această cauțiune a fost stabilită la termenul de judecată sau în cazul în care a existat urgență, prin rezoluție, fără citarea părților.

În situația unor instanțe, cuantumul cauțiunii a fost stabilit prin rezoluție de către judecător la primirea cererii de chemare în judecată (Tribunalul Brașov, Tribunalul Giurgiu, Tribunalul Ilfov, Tribunalul Teleorman și Tribunalul Covasna) iar în cazul majorității instanțelor prin încheiere pronunțată în ședință publică ori cameră de consiliu, fără citarea părților.

Astfel, completul căruia i-a fost repartizată cauza aleatoriu, odată cu verificarea cererii de chemare în judecată potrivit art.200 alin 1 din Codul de procedură civilă, verifică dacă a fost consemnată cauțiunea sau dacă aceasta corespunde valorii prevăzute.

Dacă reclamantul nu a făcut dovada depunerii cauțiunii sau aceasta nu corespunde valorii prevăzute de art. 278 alin. 2 din cod, conform procedurii

reglementată de art. 1.062 Cod procedură civilă, instanța citează părțile în termen scurt, în camera de consiliu, și stabilește de urgență cauțiunea printr-o încheiere care poate fi atacată odată cu hotărârea prin care s-a dispus asupra cauțiunii. În cazuri urgente, instanța stabilește cauțiunea și fără citarea părților.

La Curtea de Apel Timișoara și Tribunalul Timiș, în măsura în care nu s-a făcut dovada consemnării acestei cauțiuni la dispoziția instanței, la data sesizării instanței sau potrivit rezoluției judecătorului cauzei în faza de regularizare a cererii, cauțiunea a fost stabilită prin încheiere de ședință, potrivit art. 1062 Cod procedură civilă, punându-se în vedere acestuia să facă dovada consemnării până la termenul stabilit de instanță.

Curtea de Apel Brașov a arătat că stabilirea cauțiunii în cazul cererilor de suspendare a actului administrativ fiscal se face prin stabilirea unui termen intermediar, în camera de consiliu, conform prevederilor art. 1092 alin. 3 Cod procedură civilă, raportat la art. 278 și 352 Cod procedură fiscală.

La Curtea de Apel Târgu Mureș s-a concluzionat că, în cauzele urgente, de principiu, cauțiunea se va stabili conform dispozițiilor art. 1062 Cod procedură civilă, într-o procedură anterioară stabilirii termenului de judecată, în camera de consiliu, cu citarea tuturor părților; în situațiile care reclamă urgență deosebită, instanța va stabili cauțiunea, în camera de consiliu, fără citarea părților, potrivit art. 1062 alin. 3 din același cod, stabilind, totodată, că aceasta urmează a fi consemnată până la termenul de judecată ce va fi acordat, consemnarea făcându-se numai în numerar.

Curtea de Apel Cluj a apreciat că, în privința determinării cuantumului cauțiunii, sunt incidente dispozițiile articolului 278 din Noul Cod de procedură fiscală, referitoare la suspendarea executării actului administrativ, unde, la alineatul 2 se arată că instanța competentă poate suspenda executarea actului administrativ fiscal dacă se depune o cauțiune. Conținutul normei legale, permite concluzia că legiuitorul a înțeles să determine cuantumul cauțiunii în raport de suma contestată, aspect ce permite celui ce solicită suspendarea actului administrativ-fiscal să calculeze și să depună cauțiunea odată cu cererea de suspendare, sau cel mai târziu, până la termenul stabilit de către instanța de judecată pentru soluționarea cererii de suspendare, fără a mai fi necesară intervenția instanței pentru determinarea cuantumului concret al cauțiunii.

Forma art. 278 alin. 2 Cod procedură fiscală permite concluzia că, pe de o parte legiuitorul a înțeles să determine cuantumul cauțiunii în raport de suma contestată și, pe de altă parte, faptul că partea are posibilitatea de a determina ea însăși cuantumul cauțiunii, fără a fi necesar stabilirea în concret a acesteia din partea instanței de judecată.

Curtea de Apel București a precizat că, cauțiunea este fixată fie la data întocmirii rezoluției de înregistrare a dosarului (pentru urgentarea soluționării cauzei și reducerea la maxim a duratei perioadei de regularizare având în vedere natura urgentă a unor astfel de cauze, sub rezerva însă a discutării

acestor cauțiuni în ședință publică cu citarea părților la primul termen de judecată), fie la primul termen de judecată, stabilindu-se însă cauțiunile prin raportare la nivelul debitului și în raport de principiul proporționalității pentru respectarea accesului liber la justiție conform art. 6 din CEDO la un nivel care să permită justițiabililor exercitarea unor astfel de acțiuni.

Un aspect particular a fost sesizat în privința dosarului nr. ..., unde prin sentința civilă numărul ...s-a respins cererea de suspendare a actului administrativ fiscal contestat, justificat de faptul că nu a fost achitată cauțiunea datorată.

În acest dosar s-a reținut că reclamanta, ce și-a întemeiat cererea de suspendare pe dispozițiile art. 15 din Legea nr. 554/2004, are obligația de a achita cauțiunea deși, anterior, o depusese în dosarul în care a solicitat suspendarea aceluiași act administrativ fiscal însă, la acel moment, în considerarea dispozițiilor art. 14 din Legea nr. 554/2004. Instanța a arătat că interpretarea propusă de către reclamanta, prin cererea de suspendare, nu poate fi primită, în primul rând deoarece nici în cadrul art. 14 și nici în art. 15 din Legea nr. 554/2004 și nici chiar la art. 278 din Codul de procedură fiscală nu se prevede că nu ar mai fi necesară achitarea cauțiunii în cazul formulării celei de-a doua cereri de suspendare, iar în al doilea rând, în măsura în care soluția definitivă, în situația cererii formulate în temeiul art. 14, ar fi cea de respingere a cererii de suspendare, ar fi posibil ca reclamanta să obțină restituirea cauțiunii achitate, astfel că dacă pentru cea de a doua cerere de suspendare nu se achită o cauțiune separată se poate ajunge la situația în care actul în cauză să fie suspendat, fără să existe nici o cauțiune achitată, ceea ce, în mod cert, este contrar literei și spiritului legii.

S-a apreciat că dovada achitării cauțiunii reprezintă o condiție *sine qua non* pentru suspendarea executării actului fiscal, numai măsura suspendării fiind lăsată la aprecierea instanței de judecată abilitate să analizeze îndeplinirea cerințelor prevăzute de art. 14 alin. 1 din Legea 554/2004. În aceste condiții instanțele au respins ca inadmisibile cererile de suspendare motivat de faptul că nu s-a făcut dovada depunerii cauțiunii.

În mod unanim s-a arătat că în lipsa depunerii cauțiunii instanța de judecată nu poate proceda la soluționarea cererii de suspendare, respectiv nu poate păși la verificarea condițiilor de admisibilitate referitoare la cazul bine justificat și paguba iminentă.

Opinia instanțelor verificate a fost în sensul că finalitatea depunerii cauțiunii, care constă în prevenirea exercitării abuzive a dreptului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal prezumat a fi legal și temeinic și protejarea intereselor creditorilor legate de executarea cât mai operativă a creanțelor lor, face din plata cauțiunii stabilite de instanță o condiție de admisibilitate a cererii de suspendare.

Pentru acțiunile ce au ca obiect un *act administrativ neevaluabil în bani*, practica instanțelor de contencios administrativ este în sensul că nu se datorează cauțiune pentru discutarea suspendării unui astfel de act.

#### III.4. Aspecte practice privind acordarea ajutorului public judiciar, inclusiv pentru plata cauțiunii

Potrivit art. 6 din OUG nr. 51/2008 ajutorul public judiciar se poate acorda în următoarele forme: a) plata onorariului pentru asigurarea reprezentării, asistenței juridice și, după caz, a apărării, printr-un avocat numit sau ales, pentru realizarea sau ocrotirea unui drept ori interes legitim în justiție sau pentru prevenirea unui litigiu, denumită în continuare asistență prin avocat; b) plata expertului, traducătorului sau interpretului folosit în cursul procesului, cu încuviințarea instanței sau a autorității cu atribuții jurisdicționale, dacă această plată incumbă, potrivit legii, celui ce solicită ajutorul public judiciar; c) plata onorariului executorului judecătoresc; d) scutiri, reduceri, eșalonări sau amânări de la plata taxelor judiciare prevăzute de lege, inclusiv a celor datorate în faza de executare silită.

În ceea ce privește acordarea ajutorului judiciar pentru plata cauțiunii, respectiv scutirea/reducerea cauțiunii solicitată prin formularea cererii de ajutor public judiciar, în practică au fost conturate **două opinii**:

Astfel, o parte din instanțe (de exemplu, Curtea de Apel Cluj, Tribunalul Cluj, Curtea de Apel Pitești, Curtea de Apel Bacău, Tribunalul Neamț, Tribunalul Bacău, Curtea de Apel Timișoara, Tribunalul Arad, Curtea de Apel Constanța, Curtea de Apel Brașov, Curtea de Apel Suceava Curtea de Apel București, Tribunalul București și Tribunalul Suceava etc.) au apreciat că astfel de cereri **nu sunt admisibile**.

S-a arătat că în situația în care s-a solicitat de către reclamanta, persoană juridică, acordarea ajutorului public judiciar sub forma *scutirii de la plata cauțiunii* stabilită pentru soluționarea cererii de suspendare a actului administrativ fiscal a cărui anulare și, implicit, suspendare a solicitat-o în desăruș de fond, trebuie avute în vedere dispozițiile art. 42 din OUG nr. 80/2013, ce reglementează posibilitatea acordării ajutorului public judiciar persoanelor juridice, precum și art. 6 din CEDO, aplicabil atât drepturilor și obligațiilor invocate în litigiile între particulari cât și în litigiile dintre particulari și autoritățile și instituțiile publice. Din perspectiva normelor interne, respectiv OUG 80/2013, s-a constatat că nu există o dispoziție legală internă care să permită acordarea ajutorului public judiciar sub forma scutirii de la plata cauțiunii iar în ceea ce privește eventuala încălcare a art. 6 din CEDO, referitor la dreptul la un proces echitabil, s-a arătat că practica CEDO a identificat excluderea de la sfera de aplicare a art. 6, în privința procedurilor de natură administrativă și deci discreționară, implicând exercițiul prerogativelor de putere publică. În acest context, s-a identificat materia fiscală, așa după cum

rezultă din hotărârea pronunțată în cauza *Ferrazzini versus Italia*, astfel încât, apreciind că litigiul de fond dedus judecății se include în sfera excepțiilor, conturată din perspectiva practicii CEDO, reclamanta nu poate beneficia de acordarea ajutorului public judiciar sub forma a scutirii de la plata cauțiunii.

S-a concluzionat că art. 42 din OUG nr. 80/2013 limitează acordarea facilităților în favoarea persoanelor juridice doar la plata taxei judiciare de timbru și că practica judiciară invocată vizează litigii cu caracter civil iar nu fiscal, astfel încât nu poate opera analogia în privința incidenței prevederilor art. 6 paragraful 1 din Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și a drepturilor fundamentale.

Totodată, s-a arătat că în cuprinsul OUG nr.51/2008 nu se prevede expres posibilitatea de a acorda facilități la plata cauțiunii, iar menționarea, în formularul anexă referitor la acordarea asistenței juridice în alt stat membru al Uniunii Europene, a cauțiunii datorate în faza executării silite nu face decât să sublinieze faptul că legiuitorul nu a avut în vedere acordarea de facilități la plata cauțiunii decât în ipoteza strict determinată a asigurării asistenței juridice în alt stat membru al Uniunii Europene. Deși sfera de aplicare a dispozițiilor legale privind acordarea ajutorului public judiciar este mai extinsă pentru cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene sau alte persoane care au domiciliul ori reședința obișnuită pe teritoriul unui stat membru și formulează o cerere de asistență judiciară către un alt stat membru al Uniunii Europene totuși, nu se poate reține o încălcare a principiului egalității în drepturi, întrucât acest principiu se raportează exclusiv la cetățenii români și prevede tratament identic pentru situații identice sau similare. Or, în această situație nu se poate aprecia ca fiind identice sau similare situațiile în care cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene sau alte persoane care au domiciliul ori reședința obișnuită pe teritoriul unui stat membru formulează o cerere de asistență judiciară către statul în care are domiciliul ori reședința obișnuită și cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene sau alte persoane care au domiciliul ori reședința obișnuită pe teritoriul unui stat membru și care formulează o cerere de asistență judiciară către un alt stat membru al Uniunii Europene. În consecință, pentru situații diferite, tratamentul juridic nu poate fi decât diferit. Constituția, consacrand dreptul fundamental de acces liber la justiție, nu interzice stabilirea prin lege a anumitor condiții, reguli de procedură, în privința exercitării acestui drept. Pe de altă parte, dreptul la un proces echitabil trebuie asigurat tuturor părților din proces. Pentru aceste motive, condiționarea suspendării executării de depunerea unei cauțiuni, în quantum stabilit de instanță, se impune pentru prevenirea exercitării abuzive a dreptului de a cere suspendarea executării actului administrativ-fiscal precum și pentru protejarea intereselor legitime ale instituției emitente, depunerea cauțiunii constituindu-se într-o garanție.

Un alt argument în sprijinul aceleiași soluții a fost acela că scutirea de la plata cauțiunii sau reducerea cuantumului acesteia nu reprezintă o formă a ajutorului public judiciar prevăzută de lege, deoarece cauțiunea nu este o taxă judiciară, ci reprezintă o garanție a exercitării cu bună credință a drepturilor subiective, o garanție instituită în favoarea creditorului, pentru acoperirea pagubelor ce i s-ar putea aduce ca urmare a suspendării executării silită. Impunerea obligației de plată a cauțiunii pentru suspendarea executării vizează descurajarea tergiversării executării obligațiilor pe calea exercitării abuzive a contestațiilor la executarea silită, iar obligația de plată a cauțiunii nu se circumscribe cheltuielilor privind desfășurarea procesului, având un regim juridic distinct de acestea, putând fi restituită la cerere în condițiile legii.

Curtea de Apel București a apreciat că cererea de ajutor public judiciar privind plata cauțiunii ar putea fi examinată numai în contextul stabilirii concrete a nivelului acestei cauțiuni la primirea dosarului având ca obiect suspendarea executării actelor administrativ-fiscale.

**O altă opinie**, conturată în practica instanțelor și totodată regăsită în hotărârile pronunțate, a fost aceea a **incuviințării cererii de acordarea a ajutorului public judiciar sub forma scutirii cauțiunii datorate** (Tribunalul Vâlcea, Tribunalul Bacău, Tribunalul Vrancea, Curtea de Apel Craiova, Curtea de Apel Alba Iulia etc.) dând eficiență principiului preeminenței dreptului, garanție a dreptului de acces la instanță al cetățenilor, în concordanță cu dispozițiile art. 6 Convenția europeană pentru apărarea drepturilor omului și jurisprudența CEDO.

S-a apreciat ca fiind admisibilă cererea de ajutor public judiciar formulată de reclamanta persoană juridică pentru cauțiunea stabilită de instanță în baza dispozițiilor art. 278 C. pr. fiscală, întrucât art. 6 din Convenție consacră dreptul de acces la o instanță, astfel cum s-a reținut în *hotărârea Golder c. Marii Britanii*, acest drept fiind unul efectiv, fără însă a fi unul absolut. Totodată, Curtea a stabilit faptul că statul are obligația de rezultat de a asigura un acces efectiv la o instanță, iar în îndeplinirea acestei obligații este liber să aleagă mijloacele, atâta timp cât rezultatul este asigurat. S-a mai reținut faptul că, deși art. 6 din Convenție nu garantează accesul gratuit la justiție, uneori, costurile ridicate ale procedurilor pot aduce atingere acestui drept. Practic, judecătorul trebuie să verifice dacă o cauțiune proporțională cu valoarea obiectului procesului dar disproporționată față de posibilitățile financiare ale reclamantului, poate reprezenta o descurajare în fapt, a liberului acces la justiție.

S-a arătat că în situația în care reclamanta are veniturile indisponibilizate, un cuantum ridicat al cauțiunii ar determina imposibilitatea achitării acesteia și implicit a exercitării de către acesta a dreptului de a supune cererea de suspendare a executării analizei instanței de judecată.



Instanța a constatat că, deși Codul de procedură fiscală prevede obligativitatea plății unei cauțiuni, prin prisma dispozițiilor art. 6, care garantează dreptul la un proces echitabil, este necesar să fie avută în vedere stabilirea unui quantum al cauțiunii care să nu încalce dreptul garantat de Convenție.

S-a arătat că o astfel de cerere nu poate fi respinsă ca inadmisibilă, instanța putând a o analiza prin prisma art. 6 din Convenție, urmând să aprecieze dacă ea este sau nu fondată, în funcție de circumstanțele concrete ale cauzei, reținându-se și faptul că scopul instituirii unei cauțiuni nu este acela de a garanta însuși debitul principal în considerarea suspendării căruia cauțiunea este acordată, ci de a reprezenta o sursă de recuperare a unor eventuale (alte) prejudicii pe care intimata le-ar putea suferi din neexecutarea actului administrativ fiscal la momentul la care este acordată suspendarea.

De asemenea, în susținerea acestei soluții s-a arătat (Curtea de Apel Craiova) că dispozițiile art. 6, care reglementează formele ajutorului judiciar, nu includ cauțiunea în enumerarea sumelor de bani intrate în asistența acordată de către stat, dar este indicată în formularul pentru cererea de asistență judiciară în alt stat membru al Uniunii Europene, aflat în anexa OUG 51/2008, iar dispozițiile OUG 51/2008 sunt adoptate în vederea transpunerii Directivei Consiliului Uniunii Europene 2003/8/CE privind îmbunătățirea accesului la justiție în cazul litigiilor transfrontaliere, prin stabilirea de reguli minimale comune referitoare la asistența judiciară acordată în cadrul acestor categorii de cauze. Așadar, instanța nu poate refuza judecarea cererilor de reducere ori scutire de la plata cauțiunii, ci trebuie să analizeze pe fond asemenea solicitare, apreciind, în concret, diverse criterii, precum: quantumul cauțiunii, veniturile părții, stadiul procedurii, scopul impunerii cauțiunii, proporționalitatea ingerinței cu acest scop, garanțiile procedurale acordate părții, previzibilitatea instituirii taxelor.

În plus, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, sesizată în cauza *Iosif și alții împotriva României*, a constatat încălcarea art. 6 alin 1 din Convenție ca urmare a respingerii unei contestații la executare pentru neplata cauțiunii (Hotărârea din 20 decembrie 2007, publicată în M. Of. nr. 561/2008).

Mai mult de atât, dacă instanța poate fixa suma de plată cu acest titlu potrivit art.718 Cod procedură civilă, înseamnă că poate și să dispună micșorarea acesteia sau chiar scutirea de la plată.

Strict legat de principiul preeminenței dreptului, accesul la o instanță reprezintă un element indispensabil pentru respectarea și asigurarea garanțiilor instituite prin Convenție, dar și pentru punerea în practică a jurisprudenței Curții (și nu doar a textului Convenției), hotărârile fiind obligatorii pentru instanțele naționale și reprezentând, deci un izvor de drept național. Totodată, o limitare a accesului la un tribunal nu se conciliază însă cu articolul 6 parag. 1

decât dacă tinde să aibă un scop legitim și dacă există un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele folosite și scopul vizat (*Golders vs. UK*).

Ca atare, s-a apreciat că pentru a se acorda ajutorul judiciar, sub forma cauțiunii, trebuie examinată constituționalitatea OUG 51/2008 față de reglementările art. 21 din Constituția României și a se avea în vedere faptul că dispozițiile art. 278 Cod procedură fiscală reglementează anumite praguri ale cauțiunii ce pot leza dreptul la un proces echitabil reglementat de art. 6 din Convenție.

În practică (Curtea de Apel Suceava, Tribunalul Galați, Tribunalul Brăila, Tribunalul Brașov, Tribunalul Covasna) s-a analizat și ipoteza în care instanța **ar putea reduce cuantumul cauțiunii** (sub plafoanele indicate de art.278 alin.2 din Codul de procedură fiscală) în lipsa formulării unei cereri exprese de acordare a ajutorului public judiciar.

În acest sens, s-a conturat *opinia* potrivit căreia, pornind de la o analiză a cuantumului cauțiunii datorate, a situației financiare a părții și a proporționalității ingerinței, prin raportare la dispozițiile art.6 paragraf. 1 din Convenție, instanța poate reduce – motivat - cuantumul cauțiunii pentru a da eficiență și garanție dreptului la acces la o instanță.

Într-o *altă opinie* (Curtea de Apel Suceava), s-a arătat că instanța poate stabili un quantum diminuat al cauțiunii sub plafoanele stabilite de dispozițiile art.278 alin. (2) din Codul de procedură fiscală prin raportare la art. 6 paragraf. 1, dar în lipsa unei cereri exprese de acordare a ajutorului public judiciar, aceasta este inadmisibilă în raport de OUG nr.51/2008.

*Sub aspectul admisibilității cererilor de acordare ajutor public judiciar sau facilități de la plata cauțiunii*, este de menționat faptul că în cadrul aceleiași instanțe (Tribunalul Bacău, Tribunalul Sibiu) nu există practică unitară.

S-a arătat (Curtea de Apel Iași) că soluțiile în cazul acestor tipuri de cereri sunt la aprecierea exclusivă a judecătorului investit cu cauza, în funcție de datele concrete ale dosarului și de probele administrate în susținerea cererii de acordare a ajutorului public judiciar.

S-a arătat că judecătorii nu sunt de acord cu stabilirea abstractă a cauțiunii, prin raportare doar la valoarea obiectului cererii, fără o raportare la datele proprii ale cauzei, în special la situația financiară a celui care o dărează, dacă aceasta este susceptibilă să conducă la atingerea esenței dreptului de acces la justiție, împrejurare față de care, în aplicarea jurisprudenței Curții Europene a Drepturilor Omului, pentru asigurarea dreptului de acces la o instanță, elemente precum cele privind starea materială precară a petentului, situația sa financiară sau cuantumul excesiv al cauțiunii (cauza *Iosif c. României*, cauza *Eco Invest SRL și Ilie Boimadar c. României*) vor fi avute în vedere cu prioritate la stabilirea cuantumului cauțiunii. Este adevărat că încheierea de stabilire a cauțiunii nu este atacabilă pe cale separată, ci o dată cu fondul, dar nimic nu-l împiedică pe judecător a analiza și a reveni

asupra cuantumului cauțiunii, dacă se invocă încălcarea Convenției europene a drepturilor omului și i se învederează motive privind starea materială precară, situația financiară, chiar și în cazul în care cuantumul cauțiunii este prestabilit de lege. Astfel, în cazul particular al cauzelor în care cuantumul cauțiunii este fix, instanța poate aprecia și în acest caz asupra cuantumului cauțiunii, dacă acesta este unul excesiv, de natură a afecta dreptul de acces la o instanță, în considerarea art. 6 din Convenție.

Toate instanțele au comunicat că au soluționat în perioada analizată cereri de ajutor judiciar, având ca obiect acordarea asistenței judiciare și scutirea/reducerea taxei judiciare de timbru.

Ajutorul public judiciar a fost acordat sub forma *scutirii/reducerii/eșalonării taxei de timbru* (Tribunalul Cluj, Tribunalul Timiș, Curtea de Apel Suceava, Curtea de Apel Oradea) în litigiile fiscale, în situația îndeplinirii condițiilor prevăzute de art. 42 alin.2 și 3 din O.U.G nr.80/2013.

Tribunalul Brașov și Tribunalul Covasna au arătat că în privința plății taxei judiciare de timbru, ajutorul public judiciar poate fi acordat doar în cazul în care reclamantul este persoană fizică, respectându-se criteriile prevăzute de O.U.G. nr. 51/2008, iar în ipoteza în care reclamantul este persoană juridică sunt aplicabile prevederile art. 42 din această ordonanță, relativ la posibilitatea acordării de facilități la plata taxei de timbru.

Totodată, în practica instanțelor s-a identificat existența unor cereri de ajutor public *cu privire la onorariul expertului*, respectiv scutirea sau reducerea acestuia, în temeiul art. 42 alin. 2 lit. a din OUG 80/2013 (Tribunalul Cluj, Tribunalul Dolj), în motivarea acestora fiind invocate și prevederile art. 9 din Convenția de la Aarhus, conform căruia taxele de orice natură necesare unui litigiu de mediu trebuie să nu fie prohibitive, iar instanțele trebuie să găsească posibilitatea realizării acestei expertize, față de taxele neobișnuit de mari fixată de instanță, care trebuie să fie imparțială și independentă.

S-a apreciat că aceste cereri sunt inadmisibile, deoarece cererea de ajutor public judiciar nu vizează o taxă judiciară de timbru, ci un avans de onorariu pus în sarcina reclamantelor în vederea efectuării probei solicitate de acestea, iar OUG 80/2013 nu prevede acordarea facilităților pentru persoane juridice cu privire la onorariul expert. Totodată, fiind vorba despre o cerere în probațiune, nu se poate aprecia că s-a încălcat/îngrădit accesul la o instanță, iar onorariul solicitat nu poate fi cenzurat, nici în sensul reducerii acestuia și cu atât mai mult, în sensul scutirii reclamantelor de la plata acestuia. Nu trebuie omis faptul că în ipoteza admiterii cererii de chemare în judecată, reclamantele își vor putea recupera cheltuielile efectuate de la părțile care vor cădea în pretenții, acesta fiind un remediu prin care se va putea recupera și suma de bani reprezentând costul lucrării. Nu poate fi vorba despre o imixtiune a statului în dreptul unei părți de a avea acces la justiție (cum s-ar putea considera în ipoteza stabilirii taxelor judiciare de timbru), ci este vorba despre

remunerarea muncii unor specialiști, aspect cu privire la care statul nu poate interveni.

De asemenea, s-a apreciat că nu poate fi vorba nici de nerespectarea obligației instanței de a fi independentă și imparțială, câtă vreme a încuviințat proba solicitată de reclamante, a efectuat demersuri în vederea găsirii unei instituții care să efectueze lucrarea, iar costul lucrării a fost stabilit de această instituție, nu de către instanță. Instanța doar a dispus, potrivit normelor de procedură, avansarea de către reclamante a unei sume de bani care să acopere o parte din costurile demarării lucrării, care impune deplasarea unei echipe de specialiști, efectuarea de diverse măsurători, prelucrări de date etc.

O opinie contrară, în sensul admiterii cererilor de acordare ajutor public judiciar sub forma scutirii de onorariu expert judiciar, asistență judiciară gratuită și onorariu curator, se întâlnește la Tribunalul Mehedinți.

### **III.5. Alte aspecte relevante cu privire la suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale**

Unele instanțe (Curtea de Apel Suceava, Tribunalul Bacău, Tribunalul Tulcea) au subliniat că, în materia litigiilor având ca obiect suspendarea executării actelor administrativ-fiscale practica este consolidată în sensul în care admisibilitatea unei asemenea cereri este condiționată de îndeplinirea cumulativă a cerințelor impuse de dispozițiile art.14 din Legea nr.554/2004 – „cazul bine justificat” definit de prevederile art.2 (1) lit. t) din Legea nr.554/2004 și prevenirea unei „pagube iminente”, definită de dispozițiile art.2 (1) lit. ș) din aceeași lege și la limitarea analizei criticilor de nelegalitate a actului administrativ-fiscal în raport de specificul procedurilor reglementate de prevederile art.14 și 15 din Legea nr.554/2004.

Acestor două condiții li se adaugă o a treia de ordin procedural, dedusă din interpretarea logică a prevederii analizate și anume condiția ca reclamantul să facă dovada declanșării procedurii prealabile administrative.

În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a arătat că analiza incidenței „cazului bine justificat” se limitează la verificarea acelor împrejurări vădite de fapt sau de drept care au capacitatea să producă o îndoială serioasă asupra prezumției de legalitate de care se bucură actul administrativ-fiscal (spre exemplu: emiterea unui act administrativ-fiscal de către un organ necompetent sau cu depășirea competenței; emiterea actului administrativ-fiscal în temeiul unor dispoziții legale declarate neconstituționale; nemotivarea actului administrativ-fiscal), iar condiția „pagubei iminente” trebuie analizată prin prisma probelor, sarcina probei revenind reclamantului.

S-a considerat că natura hotărârii luate prin actul atacat nu constituie prin ea însăși un caz bine justificat. Actul administrativ se bucură de prezumția de legalitate, motiv pentru care suspendarea executării acestuia nu se poate

pronunța decât în situații excepționale, fiind în sarcina reclamantului atât invocarea cât și probarea cazului bine justificat.

Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că nu poate fi argumentat cazul bine justificat prin inserarea unor aspecte ce țin de legalitatea actului administrativ, întrucât acestea vizează fondul actului, care se analizează numai în cadrul acțiunii în anulare.

Întrucât actul administrativ este caracterizat de prezumția de legalitate, măsura suspendării executării, ca operațiune juridică de întrerupere vremelnică a efectelor acestuia, reprezintă o excepție de la regula executării din oficiu.

Din regimul aplicabil actului administrativ se desprind principalele trăsături ale acestuia, respectiv, legalitate și emiterea în regim de putere publică, aspecte care determină și forța juridică specială a acestuia, și anume executarea lui *ex officio*, fiind titlu executoriu prin el însuși, adică de imediată aplicare.

În soluționarea unei cereri de suspendare s-a apreciat că se impune a se verifica dacă la emiterea actului s-a creat în realitatea juridică o aparență de legalitate, care să dea și forță juridică executării imediate și din oficiu, iar pentru aceasta trebuie ca cererea să se raporteze și la aspecte de fond ale cauzei, fără însă a le analiza în totalitate.

În jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție s-a statuat faptul că în considerarea celor două principii incidente în materie - al legalității actului și al executării acestuia din oficiu - suspendarea executării constituie o situație de excepție, aceasta putând fi dispusă numai în cazurile și în condițiile expres prevăzute de lege.

S-a apreciat că, în sensul legii, cazurile bine justificate reprezintă acele împrejurări legate de starea de fapt și de drept, care sunt de natură să creeze o îndoială serioasă în privința legalității actului administrativ, iar paguba iminentă constă în prejudiciul material viitor și previzibil sau, după caz, perturbarea previzibilă gravă a funcționării unei persoane juridice.

În ceea ce privește *cazul bine justificat*, în practica instanțelor s-a reținut că atunci când motivele invocate reprezintă de fapt cauzele de nulitate a actului administrativ, care nu pot fi analizate pe calea specială a suspendării, măsura nu poate fi dispusă. Existența cazului bine justificat poate fi reținută doar dacă din împrejurările cauzei ar rezulta o îndoială puternică și evidentă asupra prezumției de legalitate a actului administrativ, îndoială care nu a fost ridicată prin aspectele invocate de către reclamant. S-a apreciat că această condiție nu poate fi argumentată prin invocarea unor elemente ce țin de legalitatea procedurii de emitere a actului administrativ, întrucât acestea se analizează numai în cadrul acțiunii în anulare, în cadrul cererii de suspendare putându-se verifica doar aparența dreptului și nu aspecte care țin de fondul raportului juridic.

Raportat la limitele impuse de lege în ceea ce privește examinarea fondului, s-a apreciat că instanța este ținută să verifice argumentele reclamantului pentru a stabili în favoarea cărei părți se prezintă aparența dreptului, respectiv dacă problemele invocate ridică o îndoială asupra prezumției de legalitate, fără a face o cercetare în amănunt a raportului juridic fiscal.

În ceea ce privește *condiția producerii prejudiciului*, practica judiciară verificată a avut în vedere faptul că lipsirea societății de mijloace financiare poate conduce la blocarea activității acesteia și în final la incapacitate de plată.

Suspendarea actului administrativ fiscal prevăzută de art. 278 din Legea 207/2015 presupune ca etapă prealabilă introducerea contestației administrative, consecința de ordin practic fiind cea a termenului de 60 de zile de la data comunicării deciziei de soluționare a contestației pentru introducerea acțiunii în anularea actului administrativ fiscal, rezultând astfel că, această cale a suspendării presupune suspendarea actelor administrative pentru care legiuitorul a prevăzut și o cale administrativă de atac, obiect al cererii în anulare fiind deciziile emise în soluționarea contestațiilor împreună cu actele administrative fiscale (conform art. 281 alin. 2 din Legea 207/2015).

Având în vedere că în privința deciziilor de instituire a măsurilor asigurătorii nu se prevede obligativitatea introducerii contestației administrative, deci obiect al litigiului nu va fi decizia de soluționare a contestației (spre exemplu ca în cazul atacării deciziei de impunere când obiect al litigiului este în primul rând decizia de soluționare a contestației), iar efectele concrete ale măsurilor asigurătorii nu se produc prin decizia de instituire, ci prin actele prin care se duc la îndeplinire măsurile asigurătorii (proces verbal de sechestrul adresă de înființare poprire), acestea din urmă putând fi suspendate conform prevederilor art. 719 Codul de procedură civilă de instanța de executare competentă, suspendarea efectelor acestui act nu este posibilă pe aceasta cale.

Cu privire la *paguba iminentă*, s-a mai arătat în practică, că luarea măsurilor asigurătorii privind bunurile societății (sechestrul asigurător) nu produce un prejudiciu iminent întrucât acestea, ca regulă generală au doar rolul de a indisponibiliza bunurile, societatea neputând efectua acte de dispoziție cu privire la acestea, însă tipul de sechestrul (cu lăsarea bunurilor în custodie sau nu) poate în concret afecta desfășurarea activității societății.

Cu privire la măsura *popririi*, s-a reținut faptul că, în abstract, aceasta este de natură a afecta desfășurarea activității societății, trebuind însă probat în concret impactul popririlor instituite.

S-au întâlnit situații în care s-a pus în executare silită direct hotărârea de consiliu local, fără a fi fost emisă o decizie de impunere (pentru impozite, taxe destinate bugetului local), fără titlu de creanță fiscală, apreciindu-se că ar fi

suficientă hotărârea de consiliu local care stabilește taxa, fapt ce a determinat anularea executării silite.

O altă chestiune ce a suscitât dezbateri în cadrul colectivelor de judecători (Curtea de Apel Suceava) a fost aceea a *determinării căii de atac* exercitate împotriva hotărârii judecătorești prin care s-a soluționat atât fondul cauzei, precum și cererea având ca obiect suspendarea executării actului administrativ-fiscal.

Astfel, pentru situația în care prin aceeași hotărâre judecătorească se soluționează atât cererea principală având ca obiect anularea în tot sau în parte a unui act administrativ unilateral cât și cererea având ca obiect suspendarea executării actului administrativ atacat (art.15 alin.1 teza a II-a din Legea nr.554/2004), fiecare soluție dată fiecărui capăt de cerere are un regim juridic distinct de contestare.

Astfel, soluția dată capătului de cerere principal având ca obiect anularea, în tot sau în parte, a actului administrativ unilateral va fi supusă căii de atac a recursului, în termen de 15 zile de la comunicare, recursul fiind suspensiv de executare (art.20 alin.1 și 2 din Legea nr.554/2004), iar soluția dată capătului de cerere având ca obiect suspendarea executării actului administrativ unilateral atacat, va fi supusă căii de atac a recursului în termen de 5 zile de la comunicare soluția fiind executorie de drept, iar introducerea recursului nu suspendă executarea (art.15 (2) și (4) cu trimitere la art.14 alin.2 și 4 din Legea nr.554/2004).

Deși în materia suspendării executării actului administrativ-fiscal dispozițiile art.278 din Codul de procedură fiscală fac trimitere la dispozițiile generale ale art.14, respectiv 15 din Legea nr.554/2004, care potrivit dispozițiilor 28 se completează cu dispozițiile Codului de procedură civilă, s-a decis în practică (Curtea de Apel Suceava) că *cererea de ordonanță președințială* prin care se solicită suspendarea executării actului administrativ-fiscal este inadmisibilă, această instituție procedurală fiind incompatibilă cu specificul raporturilor juridice de drept fiscal și cu regimul juridic aplicabil acestora.

În ceea ce privește *restituirea cauțiunii*, Înalta Curte de Casație și Justiție a arătat că, în temeiul art. 1064 C. proc civ, pentru formularea cererii de restituire a cauțiunii trebuie îndeplinite în prealabil două condiții imperative: hotărârea de fond să fie definitivă și, în al doilea rând, partea interesată, respectiv creditorul, să nu fi formulat cerere pentru plata de despăgubiri din suma achitată cu titlu de cauțiune.

Împrejurarea că se invocă contestația formulată împotriva deciziei de impunere a cărei suspendare s-a solicitat, nu are relevanță raportat la dispozițiile art. 1064 Cod procedură civilă, în condițiile în care cauțiunea nu reprezintă o garanție instituită cu privire la orice obligații fiscale, ci doar cu

privire la prejudiciul suferit urmare a măsurii suspendării dispuse de către instanță.

Un aspect important constatat în practică a fost acela al aplicării prevederilor art. 277 din Codul de procedură fiscală.

Astfel Curtea de Apel Bacău a arătat că din dispozițiile art. 277 alin. 1 lit. a) C. pr. fisc. rezultă că măsura suspendării nu este obligatorie, ci reprezintă o opțiune a organului de soluționare a contestației și se dispune numai în condițiile în care au fost sesizate organele penale cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă (cazurile în care se poate opta pentru suspendarea soluționării contestației fiind mai restrictive în reglementare actuală, față de reglementarea anterioară).

Dacă în dosarul penal nu s-a dispus nici o măsură, iar pe de altă parte, decizia de impunere emisă în cauză este titlu de creanță, potrivit Codului de procedură fiscală, dreptul persoanei de a se adresa instanței de contencios administrativ cu o contestație vizând fondul obligațiilor fiscale, deși recunoscut de lege, devine, în practică, o procedură excesiv de dificilă.

Totodată, art. 277 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 207/2015 lasă la aprecierea organului fiscal soluția suspendării soluționării contestației până la sesizarea cauzei penale, dar această apreciere trebuie motivată corespunzător, prin raportare la date concrete care să ateste imposibilitatea de a analiza contestația administrativă în lipsa unor constatări ale organelor de cercetare penală.

Se mai impune a fi avută în vedere și împrejurarea că organul fiscal are obligația de a sesiza organele judiciare competente în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală, așa cum dispune art. 132 alin. 1 Cod procedură fiscală. Așadar, sesizarea organelor de cercetare penală este obligatorie în faza de inspecție fiscală și opțională în faza soluționării contestației administrative.

În același timp, trebuie avut în vedere raportul între penal și civil, din perspectiva reglementărilor incidente în cele două materii; astfel, art. 19 Cod procedură penală dispune în mod expres că latura civilă în cadrul procesului penal se soluționează în acord cu legea civilă, în speță - legea fiscală. Legea penală nu numai că trimite la legea fiscală atunci când este vorba despre soluționarea acțiunii civile (ce are elemente de drept fiscal, în sensul că prejudiciul în discuție rezultă dintr-un raport de drept fiscal), dar și dispune că hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organelor penale cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia, ceea ce înseamnă *per a contrario* că are autoritate cu privire la existența prejudiciului;



în accepțiunea legii penale prejudiciul civil (fiscal) stabilit în acord cu legea civilă (fiscală) prevalează în fața prejudiciului stabilit de organele penale. Această concluzie rezultă și din prevederile art. 28 alin. 1 teza II Cod procedură penală, în acord cu care prejudiciul din penal nu este definitiv în fața instanței competente să stabilească prejudiciul civil (fiscal).

În concluzie, *suspendarea contestației administrative, în condițiile art. 277 alin. 1 lit. a) C. pr. fisc. este o opțiune a organului care soluționează contestația*, fiind necesar ca argumentele care susțin această soluție să fie raportate în concret la imposibilitatea de soluționare a contestației administrative în lipsa unor constatări ale organelor penale asupra veridicității mijloacelor de probă folosite de contribuabil pentru nașterea bazei de impunere. În lipsa unei astfel de argumentări pertinente, din perspectiva dispozițiilor art. 2 lit. n) din Legea 554/2004, organul fiscal acționează cu exces de putere, încălcând principiul proporționalității, al soluționării cauzei într-un termen rezonabil și al efectivității accesului la o instanță.

Referitor la adoptarea măsurii suspendării soluționării contestației administrative Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a existenței elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În condițiile în care starea de fapt fiscală a mai făcut obiectul unei sesizări a organelor de urmărire penală care s-a finalizat cu soluție de neîncepere a urmăririi penale, împrejurarea că organul de soluționare a contestației administrative a mai formulat o nouă sesizare penală cu privire la aceeași stare de fapt fiscală nu reprezintă decât un abuz de drept procesual care lezează dreptul de acces al societății intime la instanță.

S-a mai arătat în acest context, într-o decizie de speță (Curtea de Apel Alba Iulia), că sesizarea organelor penale cu săvârșirea unor infracțiuni nu poate justifica suspendarea soluționării contestației administrative împotriva deciziei de impunere care constată existența unor creanțe fiscale, întrucât, indiferent de angajarea răspunderii penale sau nu, organul fiscal poate aprecia dacă au fost sau nu respectate condițiile art.145 și 146 din Codul fiscal care reglementează cerințele deductibilității TVA. Aceasta nu înseamnă că organul fiscal nu ar putea sesiza organele penale dacă apreciază că s-a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală, însă simpla sesizare nu justifică și suspendarea activității de soluționare a contestației.

În acest sens, se reține și jurisprudența Curții Constituționale care statuează că în ipoteza „...de suspendare a procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă, reglementat de art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, se referă la o situație de excepție, aceea în care organul care a efectuat activitatea de control fiscal sesizează organele de urmărire penală în urma depistării indiciilor asupra săvârșirii unei infracțiuni a

cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi pronunțată în procedura administrativă, or în cauză, pentru argumentele anterior prezentate, premisele unei astfel de situații nu au fost demonstrate și nici susținute probator.” (Decizia nr. 56 din 12 februarie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 204 din 10 aprilie 2013).

O situație întâlnită în practica Curții de Apel Constanța este și aceea a imposibilității organelor fiscale, din culpa acestora, de a-și recupera creanțele fiscale în cadrul procedurii de insolvență, aspect ce rezultă din jurisprudența secției conturată în materia falimentului.

Astfel, potrivit art. 102 alin. 1 din Legea nr. 85/2014, creditorii ce dețin creanțe anterioare deschiderii procedurii sunt ținuti a depune cererea de admitere a creanțelor în termenul fixat în hotărârea de deschidere a procedurii; sunt considerate creanțe anterioare și creanțele bugetare constatate printr-un raport de inspecție fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului.

Legiuitorul a stabilit, totodată, că în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, iar creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut de acest act normativ.

Așadar, termenul de 60 de zile reprezintă o excepție, de strictă interpretare și aplicare, instituită în favoarea creditorului bugetar, care beneficiază de un regim derogator de la cel aplicabil celorlalți creditori. Un astfel de termen este unul imperativ, la fel și obligația de finalizare a inspecției fiscale și de depunere a declarației suplimentare de creanță în interiorul termenului, aspect ce rezultă fără dubiu din modul de formulare a textului, care prevede că organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, nefiind lăsată la latitudinea organului fiscal o astfel de activitate.

S-a apreciat că termenul nu poate fi calificat ca fiind un termen de recomandare, astfel cum susține organul fiscal, chiar dacă legea nu cuprinde o sancțiune expresă pentru încălcarea lui. O astfel de interpretare este dedusă din scopul instituirii termenului de 60 de zile pentru finalizarea inspecției fiscale și depunerea declarației suplimentare.

Dacă în vechea reglementare, a Legii nr. 85/2006, un astfel de termen nu era prevăzut, astfel că finalizarea inspecției fiscale după expirarea termenului de declarare a creanțelor avea drept consecință decăderea creditorului bugetar din dreptul de a-și valorifica creanța, noua reglementare creează pentru creditorul bugetar un tratament juridic mai favorabil, care îi permite să se înscrie la masa credală cu creanțe fiscale anterioare deschiderii procedurii, dar constatate ulterior acestui moment.

Cu toate acestea, dreptul organului fiscal nu este unul nelimitat, exercitarea lui fiind circumscrisă regimului special instituit de Legea nr. 85/2014 sub care se desfășoară procedura insolvenței, situație în care organul fiscal este obligat să îndeplinească procedura de verificare și de emiteră a titlului de creanță în interiorul unui termen de 60 de zile de la publicarea în BPI a notificării privind deschiderea procedurii.

Contrar opiniei exprimate de organul fiscal, instanța a apreciat că nerespectarea termenului conduce la decăderea creditorului bugetar din dreptul de a fi înscris în tabelul creditorilor cu creanța suplimentară, aceeași sancțiune fiind aplicabilă și celorlalți creditori care nu respectă termenul de formulare a declarațiilor de creanță, conform art. 114 din Legea nr. 85/2014.

Mai mult, fără a se contesta caracterul special și derogator al legii fiscale, se observă că interferența acesteia cu legea procedurilor de insolvență, de asemenea lege specială și derogatorie, este reglementată chiar de către legiuitor, fie prin dispoziții cuprinse în Legea nr. 85/2014 (art. 102 alin. 1), fie în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (art. 351). Ori, în situația de față, tocmai pentru a evita tergiversarea procedurii de insolvență, legiuitorul a înțeles să instituie în sarcina organului fiscal obligația de a realiza controlul fiscal în termen de 60 de zile de la publicarea în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, obligație imperativă a cărei nerespectare este sancționată cu decăderea.

În atare situație efectul decăderii creditorului fiscal din dreptul de a-și înscrie creanța suplimentară în tabelul obligațiilor debitoarei este acela prevăzut de art. 114 din Legea nr. 85/2014, respectiv creditorul nu va dobândi, în ceea ce privește creanța suplimentară, calitatea de creditor îndreptățit să participe la procedură și nu va avea dreptul de a-și realiza creanța împotriva debitorului. Prin urmare, nu se poate vorbi de o desființare a titlului de creanță fiscal în alte condiții decât cele prevăzute de lege, atâta timp cât judecătorul sindic nu analizează legalitatea acestuia, ci doar reține decăderea creditorului din dreptul de a-și valorifica creanța în cadrul procedurii de insolvență.

Curtea de Apel Constanța a comunicat că, din verificarea practicii secției pentru perioada de referință a rezultat un număr mare de acțiuni admise, cele mai multe vizând *decizii de instituire a măsurilor asigurătorii și decizii de anulare, din oficiu, a înregistrării în scop de TVA.*

În ceea ce privește deciziile de instituire a măsurilor asigurătorii, s-a reținut în mod constant că, potrivit art. 213 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, măsura indisponibilizării unor bunuri din patrimoniul unui debitor fiscal se poate dispune și înaintea emiterii titlului de creanță, având însă un caracter excepțional, justificat de o anumită atitudine culpabilă a debitorului ce demonstrează pericolul de a se sustrage de la plată sau de a-și ascunde ori risipi patrimoniul.

Sintagma „excepțional” relevă intenția legiuitorului de a permite măsura arătată doar în cazuri extreme, când există indicii evidente și verificabile cu privire la vinovăția debitorului, aceasta putând fi dedusă din efectuarea în concret a unor acte frauduloase, nefiind suficientă doar existența unei anumite situații fiscale, care presupune o eventuală abatere de la normele fiscale.

Având în vedere scopul instituirii măsurilor asigurătorii, acela de a prezerva patrimoniul debitorului în vederea unor executări ulterioare, s-a apreciat că instanța nu este în măsură a verifica în această fază, decât sumar situația de fapt fiscală reținută de organul fiscal, acest aspect fiind unul de fond, ce poate fi supus examinării doar cu ocazia verificării legalității titlului de creanță, dacă este cazul. Ori, chiar și la o analiză sumară a constatărilor organului fiscal se observă că ceea ce se sancționează în principal nu este comportamentul fiscal al debitorului, ci caracterul inadecvat al comportamentului fiscal al partenerilor contractuali ai acestuia.

În ceea ce privește pericolul de risipire a averii, instanța este datoare a verifica dacă starea patrimonială a reclamantei garantează sau nu organului fiscal o eventuală recuperare a creanțelor fiscale, neputându-se reține o „risipire” a averii debitorului doar prin prisma unei presupuse încălcări a legii fiscale.

De asemenea, au fost constatate cazuri în care aceeași situație fiscală a fost verificată de două ori, atât de către de către organele de urmărire penală, cât și de organele de control fiscale, măsurile asigurătorii dispuse în baza controlului antifraudă fiscală dublând măsura asiguratorie dispusă de structura de parchet DIICOT, cu încălcarea principiului *non bis in idem*. În atare situație, având în vedere că sechestrul asigurător contestat a fost dispus pentru garantarea recuperării inclusiv a prejudiciului avut în vedere în dosarul penal, pentru care s-a emis anterior ordonanță de sechestrul asupra bunurilor aceluiași debitor, Curtea a reținut nelegalitatea actului administrativ.

Referitor la deciziile de anulare, din oficiu, a înregistrării în scop de TVA, s-a reținut că principalul motiv de nelegalitate a actelor administrative contestate constă în lipsa motivării actelor, condiție esențială atunci când instituția emitentă dispune de o largă putere de apreciere, având în vedere că motivarea conferă actului transparență, particularii putând verifica dacă actul este corect fundamentat și, în același timp, permite exercitarea de către instanță a controlului jurisdicțional. Organul fiscal a susținut că motivul anulării înregistrării în scop de TVA este expus în Referatul cu propunere de respingere a cererii de înregistrare, care a stat la baza emiterii deciziei privind anularea din oficiu a înregistrării în scop de TVA și care reprezintă un act cu caracter intern al administrației fiscale ce nu este supus procedurii de comunicare. Ori, referatul menționat nefiind comunicat reclamantului, nu se poate considera că destinatarul actului administrativ a avut posibilitatea de a cunoaște în mod real

și efectiv motivele pentru care s-a dispus măsura anulării înregistrării în scop de TVA, o astfel de situație fiind de natură a afecta însăși valabilitatea actului.

De asemenea, organul fiscal a susținut că analiza de risc se face în mod obiectiv prin corelarea Declarației D088 depuse de contribuabil cu aplicațiile informatice ale ANAF, care generează în mod automat nivelul criteriului de risc, împrejurarea venind să confirme aprecierea organului fiscal că societatea nu demonstrează capacitatea și intenția de a desfășura activități economice.

Instanțele au apreciat că o astfel de procedură nu justifică însă lipsa motivării actului administrativ, deoarece astfel cum s-a statuat prin jurisprudența instanței supreme, precum și a instanțelor comunitare, absența motivării actului administrativ atacat constituie o încălcare a principiului statului de drept, a dreptului la o bună administrare și o încălcare a obligației constituționale a autorităților administrative de a asigura informarea corectă a cetățenilor asupra problemelor de interes personal ale acestora. S-a considerat, totodată, că obligația autorității emitente de a motiva actul administrativ constituie o garanție contra arbitrarului administrației publice și se impune mai ales în cazul actelor prin care se suprimă drepturi sau situații juridice individuale, cum este cazul în speță unde decizia contestată restrânge drepturile de natură fiscală ale reclamantei.

În egală măsură, în aplicarea jurisprudenței CJUE, se face trimitere la hotărârea pronunțată în cauza C-527/11- *Ablesio SIA* prin care s-a statuat că articolele 213, 214 și 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că se opun refuzului din partea administrației fiscale a unui stat membru de a atribui un număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată unei societăți pentru simplul motiv că aceasta nu dispune, în opinia respectivei administrații, de mijloacele materiale, tehnice și financiare pentru a exercita activitatea economică declarată și că titularul părților sociale ale acestei societăți a obținut deja, în repetate rânduri, un asemenea număr pentru societăți care niciodată nu au exercitat efectiv o activitate economică și ale căror părți sociale au fost cesionate la scurt timp după atribuirea numărului respectiv, fără ca administrația fiscală în cauză să fi stabilit, având în vedere elemente obiective, că există indicii serioase care permit să se suspecteze că numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atribuit va fi utilizat în mod fraudulos.

Jurisprudența Secției de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Suceava este unanimă în a statua că, plecând de la natura de excepție a măsurilor asigurătorii, exigența motivării deciziei de instituire a măsurii asigurătorii este o condiție de legalitate a însăși actului administrativ-fiscal, așa încât, în toate situațiile în care organul fiscal competent nu a motivat convingător aspectele care impun luarea măsurilor asigurătorii, Curtea a dispus anularea deciziei de instituire a respectivelor măsuri.

De asemenea, s-a constatat că textul normei fiscale a fost interpretat și aplicat unitar în sensul în care neîndeplinirea obligației fiscale de către debitor nu este o condiție suficientă pentru luarea măsurilor asigurătorii, organului fiscal revenindu-i obligația ca în decizia emisă să prezinte acele împrejurări de fapt relevante, care să demonstreze existența și pericolul sustragerii/ascunderii/risipirii patrimoniului, care să pericliteze/îngreuneze colectarea.

Această interpretare se impune cu atât mai mult cu cât, în ipoteza emiterii deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii înainte de emiterea titlului de creanță, pericolul nu poate fi intrinsec raptelor controlate, întrucât la acest moment nu suntem în sfera colectării obligațiilor fiscale, astfel încât să existe posibilitatea periclitării sau îngreunării acestora, ci cel mult în sfera stabilirii obligațiilor fiscale.

## CAPITOLUL IV

### Receptarea de către instanțele naționale a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene

#### **IV.1. Modalitatea de raportare a instanțelor la practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în materie fiscală. Dacă este cunoscută această practică și reflectată în motivările hotărârilor judecătorești pronunțate**

Potrivit art. 148 alin. 2 din Constituția României, ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.

Instanțele, în acord cu principiul constituțional al preeminenței dreptului Uniunii Europene asupra reglementării naționale, în analiza de legalitate cu care sunt învestite în raport cu propria competență, au urmărit să asigure respectarea reglementărilor europene în materie, în lumina interpretărilor oferite acestora de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

Din analiza jurisprudenței instanțelor, dezvoltată în perioada de referință, se poate constata că s-a urmărit respectarea în materie fiscală a principiilor ce se desprind din jurisprudența CJUE, respectiv: principiul proporționalității, principiul certitudinii legale, principiul securității juridice, principiul dreptului la apărare, principiul neretroactivității și respectării drepturilor câștigate, principiul dreptului de deducere - principiul prevalenței formei asupra fondului, principiul neutralității, principiul bunei-credințe etc.

S-a arătat că, în practică, s-a impus cunoașterea și aplicarea hotărârilor Curții de Justiție a Uniunii Europene, mai ales în litigiile referitoare la stabilirea

obligațiilor privind TVA, de regulă pronunțate în aplicarea Directivelor Europene 2011/2012, 1977/388 și 2006/112.

Prin urmare, din verificările efectuate rezultă să sunt cunoscute și aplicate frecvent hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acest sens, putem exemplifica următoarele cauze: C 249/12 - C250/12 Tulică și Plavosin; C 257/11 - SC Gran Via Moinești ; C 180/10-C 181/10 Slaby-Kuc, cauzele reunite 11 G-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd c. Commissioners of Customs & Excise; C 183/14 Salomie și Oltean; C 101/2016 Paper Consult; C 392/09, Uszodaépítő; cauzele conexe C 95/07 și C 96/07, Ecotrade; cauzele reunite C-123/87 și C-330/87; C-324/11; C-431/12 Rafinăria Steaua Română SA, C-298/16 Ispas; C-586/14 Budișan; C 76/14 Mihai Manea; cauza C 277/14 PPUH Stehemp și alții; C 18/13, C-572/11 Ablessio SIA, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446, Hotărârea Mahagében și Dávid, cauza Garage Molenheide BVBA” (C-286/94), „Peter Schepens” (C-340/95), „Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD)” (C-401/95) și „Sanders BVBA” (C- 47/96) (cauza C-228/96) Aprile SRL v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, cauzele reunite C-410/98 și C-397/98 Metallgesellschaft și Hoechst, Idexx Laboratories Italia, C-590/13 Hotărârea Uszodaepito, C-392/09, EU:C:2010:569, punctul 39, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punctele 42 și 43, cauzele conexe Brasserie du pêcheur și The Queen, cauza Ioan Tatu c. Statul Român, cauza Iulian Nisipeanu c. DGRFP Gorj, cauza C-337/10, Adrian Băilă, o parte din acestea fiind prezentate pe larg la pct. I.3.2. din prezentul raport.

O problemă ridicată de Curtea de Apel Suceava și care a făcut obiectul dezbaterilor în cadrul Întâlnirii președinților Secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de apel de la Oradea, finalizate prin adoptarea unei „Soluții de principiu” vizează problematica invocării din oficiu - direct în recurs - a jurisprudenței Curții Europene de Justiție, în ipoteza în care partea nu a formulat apărări în acest sens la fond, stabilindu-se că există obligația instanțelor naționale de a interpreta dreptul național în conformitate cu dreptul Uniunii, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene sau principiile dreptului Uniunii Europene, aspecte ce pot fi invocate și direct în recurs în măsura în care acestea se subsumează unor motive de ordine publică și dacă aceste aspecte/motive invocate nu duc la schimbarea cadrului procesual deja existent din punctul de vedere al obiectului sau al cauzei.

În acest context, trebuie menționat că principiile deduse din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene la care instanțele judecătorești se raportează în cauzele deduse judecătii se întrepătrund și o anumită speță poate genera aplicarea unora sau a mai multor principii, însă în

cele ce urmează vom sintetiza principalele aspecte rezultate din jurisprudența dedusă spre analiză de instanțele judecătorești.

#### **A. Aspecte rezultate din jurisprudență privind principiul neutralității**

Prin sentința nr. ... a Curții de Apel Oradea, pronunțată în dosarul nr. ... având ca obiect un litigiu fiscal, instanța a făcut aplicarea principiului neutralității TVA-ului, astfel cum a fost acesta explicat în jurisprudența CJUE.

Judecătorul fondului a reținut sub acest aspect că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, activitățile economice avute în vedere de Directiva 2006/112, pot consta în mai multe acte consecutive și că activitățile pregătitoare, precum achiziționarea de mijloace de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie puse pe seama activităților economice (hotărârea CJUE în cauza C-280/10 pct. 28, hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, pct. 22, și hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C 110/94, pct. 15).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat că principiul neutralității TVA-ului, în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii, impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice și că ar fi contrar acestui principiu ca activitățile economice să nu înceapă decât în momentul în care un bun imobil este exploatat efectiv, cu alte cuvinte, în momentul în care este generat venitul impozabil. Orice altă interpretare ar greva operatorul economic cu costul TVA ului în cadrul activității sale economice fără să îi dea posibilitatea să îl deducă și ar face diferența în mod arbitrar între cheltuieli de investiții efectuate înainte și în timpul exploatării efective a unui bun imobil. Curtea a dedus de aici că oricine îndeplinește astfel de acte de investiții strâns legate de exploatarea viitoare a unui bun imobil și necesare pentru această exploatare trebuie considerat persoană impozabilă în sensul celei de a șasea directive (hotărârea CJUE în Cauza C-280/10 pct. 30, hotărârea Rompelman, pct. 23).

În cauza C-280/10 pct. 35, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a arătat că trebuie să se concluzioneze că, în măsura în care, în aplicarea legislației naționale, asociații, deși pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA, sunt în imposibilitatea de a se prevala de operațiunile impozabile efectuate pentru a se elibera de costul TVA-ului legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității societății menționate, aceasta din urmă trebuie, pentru a putea garanta neutralitatea sarcinii fiscale, să aibă posibilitatea să ia în considerare aceste operațiuni de investiții la momentul deducerii TVA-ului (hotărârea Faxworld, pct. 42).

În cauza C-324/11, CJUE a arătat că regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor



activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

În aceeași cauză, s-a arătat că articolul 213 alin. (1) primul paragraf din Directiva 2006/112 prevede că orice persoană impozabilă declară când începe, își modifică sau încetează activitatea ca persoană impozabilă. Cu toate acestea, în pofida importanței pentru buna funcționare a sistemului de TVA a unei astfel de declarații, aceasta nu ar putea constitui o condiție suplimentară necesară pentru recunoașterea calității de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alin. (1) din aceeași directivă.

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ... a constatat că nu se impune a fi valorificată soluția adoptată de C.J.U.E. în cauza *Salomie și Oltean*, în care s-a reținut că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei din amonte să fie acordată dacă cerințele din fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. (în cauză contribuabilii au desfășurat activități economice cu caracter de continuitate, reținându-se obligativitatea acestora de a depune diligențe rezonabile pentru clarificarea statutului lor, inclusiv prin formularea unei cereri de înregistrare în scopuri de TVA),

În același sens este și practica Curții de Apel Târgu Mureș (sentința nr. ...).

Curtea de Apel Cluj, în dosarul nr. ..., soluționat în recurs a reținut că situația de fapt existentă demonstrează că măsura s-a aplicat numai pe criterii pur formale, fiind excesivă, ceea ce contravine principiilor proporționalității și prevalenței substanței asupra formei, dar și normelor de drept intern. S-a mai reținut că ar fi contrar principiului neutralității fiscale ca persoana să fie obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pentru vânzarea unor imobile, dar să nu poată să deducă taxa achitată pentru edificarea bunurilor livrate, obiect al taxării, însă revine reclamantului obligația de a face dovada valorii acestei din urma taxe. Prin urmare, revine contribuabilului obligația de a face dovada TVA-ului achitat în amonte atât timp cât deficiențele de înregistrare în scop de TVA îi aparțin în totalitate.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a statuat deja în numeroase spețe că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea taxei în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

### ***B. Aspecte rezultate din jurisprudență privind principiul dreptului de deducere și prevalența fondului asupra formei***

Instanțele au arătat că practica Curții de Justiție a Curții Europene este reflectată în hotărârile pronunțate, în special în acelea care se referă la TVA.

*O primă chestiune vizează refuzul nejustificat al deducerii T.V.A, în lipsa unor elemente obiective din care să reiasă că persoana impozabilă a fost*

*implicată în fraudă fiscală sau știa ori ar fi trebuit să știe că furnizorul său este implicat într-o astfel de fraudă*

Prin sentința nr. ...a Curții de Apel Oradea, pronunțată în dosarul nr. ...având ca obiect un litigiu fiscal, s-a analizat condițiile exercitării dreptului de deducere a TVA prin prisma jurisprudenței CJUE, reținând că potrivit art. 11 din Legea nr. 571/2003, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Instanța a reținut că, în temeiul art. 145 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Însă pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească, printre altele, și condiția ca pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. De asemenea, prin norme se precizează cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.

Aceste dispoziții trebuie interpretate și aplicate în acord cu dispozițiile dreptului comunitar în materie, respectiv art. 168 lit. a din Directiva 2006/112.

Condițiile prevăzute de Directiva TVA sunt în număr de trei, respectiv cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul directivei; bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia; în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o persoană impozabilă. Or, în speță se pune problema dacă reclamanta a utilizat bunurile achiziționate în folosul operațiunilor taxabile pentru a justifica dreptul de deducere TVA.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit, în vasta sa jurisprudență, faptul că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv. Este și principiul consacrat în art. 11 din Legea nr. 571/2003, care dă dreptul autorităților fiscale să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

În decizia nr. ...a Curții de Apel Oradea, pronunțată în dosarul nr. ...având ca obiect un litigiu privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, instanța de recurs a analizat condițiile exercitării acestui drept prin prisma jurisprudenței CJUE, reținând că jurisprudența CJUE este unitară în domeniul dreptului de deducere, iar ideea de bază e aceea de a proteja partea inocentă, implicată involuntar într-un circuit fraudulos, împotriva interdicțiilor impuse de legislația națională și pretinse de autoritățile fiscale.

Instanța de recurs a reținut că instanțelor de judecată le revine doar obligația de a verifica realitatea aspectelor reținute prin actele administrative fiscale prin care se refuză agentului economic dreptul de deducere, prin prisma probelor pe care organele fiscale trebuie să le furnizeze.

Or, potrivit jurisprudenței CJUE, C-368/09, nu poate fi refuzat operatorului economic dreptul de deducere al TVA pentru vicii de formă ale facturii, întrucât primează îndeplinirea condițiilor de fond. Doar în condițiile în care se demonstrează prin elemente obiective că acesta a fost implicat în fraudă fiscală sau știa ori ar fi trebuit să știe că furnizorul său este implicat într-o astfel de fraudă, se poate refuza dreptul de deducere a TVA.

Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut, prin decizia nr. ... pronunțată în dosarul nr. ..., că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat atât timp cât toate condițiile de fond și de formă au fost îndeplinite, iar autoritatea fiscală nu a dovedit, având în vedere elemente obiective, că reclamanta (destinatarul facturii) știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere ar fi implicată într-o fraudă săvârșită de furnizorul său sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

De asemenea, prin decizia nr. ... Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că aplicând criteriile jurisprudențiale ale instanțelor europene în materia de TVA la speța de față, în mod nelegal, a fost refuzat dreptul de deducere a TVA, împrejurarea că furnizorii intimatei reclamante nu își îndeplineseră obligațiile declarative neconstituind o justificare legală în acest sens, în condițiile în care reclamanta a avut un comportament fiscal corect, nu s-a demonstrat că ar fi cunoscut comportamentul fiscal necorespunzător al partenerilor săi contractuali, respectiv, nu avea mijloacele să cunoască sau să supravegheze acest comportament iar, pe de altă parte, societatea reclamantă a demonstrat realitatea operațiunilor taxabile desfășurate.

În sens contrar, raportat la probele administrate în cauză, prin decizia nr. ... pronunțată în dosarul nr. ..., Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că în interpretarea art. 146 alin.1 lit. a) Cod fiscal, nu se poate aprecia că doar simpla prezentare a unei facturi fiscale dă dreptul la deducerea TVA, fără a realiza distincția între exercitarea dreptului de deducere a TVA și condiția legală privind sarcina probei realității fiscale pretinse de persoana impozabilă, revenind contribuabilului sarcina probei stării fiscale pretinse.

În acord cu jurisprudența CJUE și cu cea anterioară a ÎCCJ, pentru a beneficia de deductibilitate, serviciile nu trebuie să figureze numai generic înscrise în facturi fiscale, ci să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării lor cu documente valabil încheiate/întocmite, respectiv contracte încheiate cu prestatorii, situații de lucrări, procese-verbale, rapoarte de lucru sau de activitate, fiind obligatoriu ca respectivele servicii să servească operațiunilor taxabile desfășurate de beneficiarul lor.

La o soluție similară a ajuns și Tribunalul Cluj (sentința nr. ...definitivă prin respingerea recursului de Curtea de Apel Cluj), ce a reținut că susținerea reclamantei în sensul că facturile emise de furnizori cuprind toate cerințele legale, este contrazisă de probațiunea administrată, fiind cert că pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată nu este suficient ca facturile să îndeplinească condițiile de formă, ci acestea trebuie să fie în concordanță cu realitatea. Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea/rambursarea taxei pe valoarea adăugată a achizițiilor, de îndeplinirea cumulativă pe lângă condițiile de formă, a condițiilor de fond (intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții). Conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție, cazul C-255/02 Halifax & Others, achiziționarea de mărfuri de la agenți economici care nu pot justifica proveniența mărfurilor, nu au înregistrat în contabilitate veniturile obținute, nu au declarat și plătit obligațiile fiscale ce decurg din aceste tranzacții, reprezintă o modalitate de obținere a unui avantaj fiscal, respectiv deducerea unei taxe pe valoarea adăugată fictive, operațiunea neavând conținutul economic reflectat în facturi. Contrar susținerilor reclamantei, nu a fost făcută responsabilă și sancționată pentru faptele celor trei societăți pretins furnizoare, ci pentru propria conduită, principiul răspunderii pentru fapta proprie fiind pe deplin respectat, aceasta fiind răspunzătoare pentru facturile în speță, conform prevederilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991.

Soluțiile diferite date de instanțele judecătorești în materia deducerii TVA reflectă așa-numitul „test al cunoștinței” prin aplicarea căruia instanța să poate decide implicarea persoanei impozabile în operațiuni care au drept scop eludarea legii în privința obligațiilor privind declararea și plata TVA, introdus de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în jurisprudența sa – începând cu cauzele conexe C-439/04 Alex Kittel și C-440/04 Recolta Recycling, continuând cu C-285/11 Bonik, C-49/12 Sunico și C-277/14 Stehcemp.

*O altă chestiune vizează ipoteza stabilirii calității de persoană impozabilă din punct de vedere al T.V.A în cazul vânzării de bunuri imobile, cu caracter de continuitate de către soți*

În dosarul nr. ... al Tribunalului Cluj, aflat în calea de atac a recursului, s-a reținut, în ceea ce privește calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA a reclamantului, că livrările de bunuri imobile efectuate în perioada supusă inspecției fiscale de către reclamantii (soț și soție), alături de asociații lor, reprezintă operațiuni impozabile din perspectiva TVA.

În condițiile în care operațiunile economice efectuate au caracter de continuitate, acestea reprezintă o activitate economică care se supune dispozițiilor prevăzute la Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru perioada supusă verificării. Caracterul de continuitate al operațiunilor efectuate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, situație în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Această statuare rămâne valabilă și în contextul pronunțării CJUE în cauza C 183/14, Salomie și Oltean, cele relevate în cuprinsul paragrafelor 47-50 ale hotărârii fiind pe deplin incidente, în raport de numărul și amploarea tranzacțiilor derulate (8 tranzacții). Ca atare, în termenii CJUE, suntem în prezența unor „profesioniști din domeniul imobiliar”, care nu au primit și nici nu au încercat, cel puțin, să primească asigurări explicite din partea autorităților fiscale naționale competente în ceea ce privește scutirea de la plata TVA, pentru operațiunile în discuție, respectiv a unor persoane impozabile. Este evident că întinderea în timp și numărul tranzacțiilor derulate sunt elemente care exclud ideea gestiunii patrimoniului personal, așa cum încearcă reclamantul să acrediteze această teză, fiind incidente prev. art. 126 alin. (1) și art. 127 alin. (1) și (2) Cod fiscal. Prin urmare, este irelevant faptul că notarul public a menționat sau nu, în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare a faptului că operațiunea este sau nu taxabilă, dispozițiile art. 126 alin. (1) și art. 127 alin. (1) și (2) Cod fiscal fiind suficient de clare, aspect confirmat și în considerentele cauzei C 183/14, Salomie și Oltean. Este evident că, nu se poate susține în mod rezonabil, că dispozițiile de drept național nu stabilesc în mod suficient de clar și de precis că livrarea unei construcții sau a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită poate, în anumite cazuri, să fie supusă TVA ului.

Instanța a mai reținut că în cauza C 183/14, Salomie și Oltean, CJUE a constatat că principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, nefiind vorba de o interpretare și aplicare eronată a dispozițiilor legale în materie, cu privire la stabilirea calității de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA a reclamantului. Tribunalul a reținut că, deși declarațiile notariale au fost prezentate ulterior perfectării contractelor de vânzare-cumpărare, în mod greșit li s-a impus reclamantilor obligația de plată a taxei pe valoare adăugată în altă cotă decât cea de 5%. Scopul declarațiilor, astfel cum a fost stabilit prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 îl reprezintă justificarea cotei reduse de TVA aplicabilă acestui tip de tranzacții. Prin urmare, aceste declarații

reprezintă exclusiv niște aspecte formale. Dreptul de deducere al TVA rezultă din lege, iar atât timp cât vânzătorul îndeplinea în fond toate condițiile, acest lucru fiind confirmat de declarații și necontestat de organul fiscal, soluția luată de organul de control prin actele de impunere atacate este de un formalism excesiv și în neconcordanță cu prevederea legală.

Tot în această materie, a reținut Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ..., că principala caracteristică a dreptului de proprietate comună în devălmășie, constă în faptul că titularii dreptului nu cunosc întinderea drepturilor și nici cota parte ce le revine, notiunea proprietății în devălmășie desprinzându-se din dispozițiile art. 30 și 35 din Codul familiei.

Prin urmare, soluția de recunoaștere a dreptului de deducere TVA, în proporție de 50%, doar pentru unul dintre soți, în condițiile în care cota parte a acestui soț nu a fost anterior determinată, este greșită, și aceasta cu atât mai mult cu cât, din actele de la dosar rezultă achiziții de bunuri și servicii aferente activității iar potrivit legislației, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor, singura condiție este ca persoana impozabilă să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) Cod fiscal.

Totodată, instanța supremă a reținut că tratamentul fiscal aplicabil soților în cazul T.V.A aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de soți nu trebuie să fie unul comun, ci unul distinct (decizia nr. ...).

#### *Deducerea T.V.A în cazul furnizorilor inactivi/inexistenți*

Prin decizia nr. ...a Curții de Apel Oradea, pronunțată în dosarul nr. ...având ca obiect un litigiu în care se punea problema exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de la diverși parteneri, după înscrierea acestora ca inactivi, respectiv după radierea acestora, instanța a făcut trimitere la hotărârea pronunțată de CJUE în cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL, prin care s-a statuat în sensul că Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în cauza principală, în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este refuzat unei persoane impozabile pentru motivul că operatorul care i-a furnizat o prestare de servicii în schimbul unei facturi pe care figurează separat prețul și taxa pe valoarea adăugată a fost declarat inactiv de administrația fiscală a unui stat membru, această declarație a inactivității fiind publică și accesibilă pe internet oricărei persoane impozabile în acest stat, atunci când acest refuz al dreptului de deducere este sistematic și definitiv, nepermițând să se facă dovada absenței unei fraude sau a unei pierderi de venituri fiscale.

De asemenea, instanța a făcut trimitere și la jurisprudența CJUE (C-409/04, C-80/11, C-142/11) prin care s-a statuat în sensul că nu este contrar dreptului Uniunii să se ceară ca un operator să ia orice măsură care i s-ar putea

solicita în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu determină participarea sa la o fraudă.

În același sens, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin decizia nr. ..., reținând că în raport de considerentele hotărârii CJUE, rezultă că, în materia TVA, în ipoteza derulării unor tranzacții cu un contribuabil furnizor declarat inactiv, ulterior reactivat, persoanei impozabile care invocă dreptul de deducere trebuie să i se dea posibilitatea să demonstreze că tranzacțiile încheiate cu furnizorul său îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și, în special, că TVA a fost plătită trezoreriei publice de către acest contribuabil furnizor, altminteri depășindu-se ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor legitime urmărite de Directivă.

#### **C. Principiul respectării dreptului la apărare**

Prin sentința nr. ... a Curții de Apel Oradea, pronunțată în dosarul nr. ...având ca obiect un litigiu fiscal, instanța a făcut trimitere, în legătură cu pretinsa încălcare a dreptului la apărare al reclamantei prin lipsa accesului la dosarul administrativ, la jurisprudența C.J.U.E. (C- 298/16, Ispas) care arată că principiul general al dreptului Uniunii al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că, în cadrul unor proceduri administrative de inspecție și de stabilire a bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, un particular trebuie să aibă posibilitatea să i se comunice, la cerere, informațiile și documentele care se găsesc în dosarul administrativ și care au fost luate în considerare de autoritatea publică la adoptarea deciziei sale, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele informații și documente.

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin decizia nr. ..., a reținut aplicabilitatea în cauză a hotărârii CJUE din 3 iulie 2014 în cauzele conexe C 129/13 și C 130/13, cu referire la principiul respectării dreptului la apărare și în special dreptul oricărei persoane de a fi ascultată, în sensul că „o încălcare a principiului respectării dreptului la apărare nu conduce la anularea deciziei în cauză decât dacă, fără această încălcare, procedura ar fi avut un rezultat diferit”.

Curtea de Apel Suceava a arătat că face aplicarea acestui principiu în materia dreptului de a fi ascultat și de a fi informat în cursul unei proceduri administrative-fiscale subsumate principiului general constând în dreptul la o bună administrare.

#### **D. Principiul certitudinii legale**

În aplicarea acestui principiu, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut, prin decizia nr. ..., că elementele construcției ce compun o turbină eoliană nu pot primi definiția de „clădire” conform dispozițiilor art. 249 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu consecința fiscală a neimpozitării acesteia.

Cu alte cuvinte, nu se poate stabili un impozit asupra unor construcții, dacă acestea nu pot fi subsumate unei definiții legale privind baza de

impozitare, în caz contrar încălcându-se principiul certitudinii juridice care constituie o constantă a oricărui sistem de drept.

#### ***E. Principiul proporționalității***

Instanțele au făcut aplicarea acestui principiu în special în materia accesoriilor, relevantă în acest sens fiind hotărârea din data de 9.07.2015, în cauza C-183/14, Salomie și Oltean.

Conform principiului proporționalității, principiu general de drept european integrat conținutului normativ al drepturilor și libertăților prevăzute de Constituția României, orice măsură luată de autoritățile statului trebuie să fie adecvată, necesară și proporțională (respectiv să fie aptă în mod obiectiv să ducă la îndeplinirea scopului, să fie corespunzătoare scopului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru îndeplinirea acestui scop).

Deși pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei pe valoarea adăugată și pentru prevenirea evaziunii statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în legislația națională sancțiuni corespunzătoare pentru nerespectarea obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scop de TVA, aceste sancțiuni nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective, revenind instanței naționale sarcina de a verifica dacă cuantumul sancțiunii nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor, având în vedere împrejurările speței și în special suma impusă în mod corect și eventuala existență a unei evaziuni sau a unei eludări a legislației aplicabile imutabilă persoanei impozabile a cărei neînregistrare este sancționată. Aceleași considerente sunt valabile și în cazul majorărilor, care dacă au caracter de sancțiuni fiscale, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, nu trebuie să fie excesive, în raport cu gravitatea încălcării (pct.50-53, hotărârea din data de 9.07.2015, cauza C-183/14, Salomie și Oltean).

Statele membre ale Uniunii Europene pot adopta sancțiuni în cazul nerespectării obligațiilor privind taxa pe valoare adăugată, cu condiția ca acestea să fie proporționale cu gravitatea faptei, iar aprecierea caracterului proporțional revine instanței de judecată, potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (hotărârea din 12 iulie 2012, pronunțată în cauza C-284/11, par.76; hotărârea din 29 iulie 2010, pronunțată în cauza C-188/09 etc.).

Din studiul dosarelor în care au fost pronunțate hotărâri judecătorești, fie în primă instanță, fie în urma exercitării căii de atac a recursului, rezultă că instanțele investite cu soluționarea cererilor de reducere a accesoriilor stabilite prin actele fiscale de impunere, în aplicarea principiului proporționalității, au procedat fie la respingerea cererilor de exonerare integrală a debitorului de obligația de plată a accesoriilor, fie au stabilit un procent de exonerare, determinat în mod evident, de situația particulară a dosarului în care se pronunța hotărârea și de probele administrate în acele dosare.

#### ***F. Principiul bunei-credințe***



Instanțele de judecată au făcut aplicarea acestui principiu, în special în materia deducerii T. V. A.

Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut că, desfășurând operațiuni repetitive, cum sunt cele descrise în cauză, recurenta avea la rândul său obligația, dedusă din principiul bunei credințe în raporturile fiscale, reglementat în art. 12 din Codul de procedură fiscală, să depună diligențe rezonabile pentru clarificarea statutului lor, inclusiv prin formularea unei cereri de înregistrare în scopuri de TVA, așa cum au făcut-o, spre exemplu, într-o situație asemănătoare, părțile din cauzele conexe C – 180/10 și C – 181/10 ale CJUE. (dos. nr. ...).

O altă aplicare a acestei reguli s-a realizat în aplicarea *principiului aparenței de drept*, reprezentând acel principiu în baza căruia sunt validate unele acte efectuate de către o persoană care s-a întemeiat cu bună-credință pe o aparență juridică, socotită în mod public ca reprezentând însăși realitatea. (în cauză impozitul pe clădiri și pe teren era stabilit de către o autoritate locală diferită de cea care era îndreptățită).

Pentru a fi aplicabil acest principiu se cer îndeplinite următoarele condiții: să fie dovedită eroarea cu privire la calitatea celui care este titularul dreptului, eroare care trebuie să fie comună și invincibilă, adică convingerea că titularului aparent al dreptului este adevăratul proprietar, deși situația de fapt este numai aparent legală, dar contrară realității; să fie dovedită buna-credință a persoanei aflate în eroare.

Cum în cauză sunt îndeplinite aceste condiții, și fiind făcută dovada plății impozitelor și taxelor locale de către recurenta-reclamantă către creditorul fiscal aparent, aceasta nu ar putea fi obligată la plata acelorași contribuții și către adevăratul creditor (decizia nr. ... a ÎCCJ).

#### **G. Principiul securității juridice și încrederii legitime**

S-a arătat în jurisprudența instanțelor (Curtea de Apel Bacău, Curtea de Apel Târgu Mureș), că aceste principii trebuie interpretate în sensul că nu se opun aplicării de către un stat membru a unor corecții financiare reglementate printr-un act normativ intern intrat în vigoare după ce a avut loc o pretinsă încălcare a unor dispoziții în materia atribuirii unor contracte de achiziții publice, cu condiția să fie vorba despre aplicarea unei reglementări noi la efectele viitoare ale unor situații apărute sub imperiul reglementării anterioare, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, care trebuie să țină seama de ansamblul împrejurărilor relevante din litigiile principale.

**H. Aspecte privind interpretarea principiilor cooperării loiale, echivalenței și efectivității în cazul cererilor de restituire (ca efect al hotărârilor judecătorești definitive) a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii. Alte aspecte privind taxa pe poluare, taxa pentru emisii poluante și timbrul de mediu**

Trebuie menționat că instanțele (Curtea de Apel Brașov, Curtea de Apel Cluj, Curtea de Apel Ploiești, Curtea de Apel Timișoara, Curtea de Apel Oradea, Curtea de Apel Suceava, Curtea de Apel Târgu Mureș, Curtea de Apel București, Tribunalul București) au făcut în mod frecvent aplicarea principiilor dezvoltate în jurisprudența CJUE în materia restituirii taxei de poluare, taxe pentru emisii poluante, precum și timbrului de mediu, soluțiile fiind în principiu de admitere a unor astfel de cereri cu anumite nuanțări.

Curtea de Apel Alba Iulia a reținut că la data de 30.06.2016 Curtea Europeană de Justiție, în cauza în cauza C 288/14 Cup și Campean, a stabilit că principiul efectivității trebuie interpretat în sensul că se opune unui sistem de rambursare a sumelor datorate în temeiul dreptului Uniunii și al căror quantum a fost constatat prin decizii judecătorești executorii precum sistemul în discuție în litigiul principal, care prevede o eşalonare pe cinci ani a rambursării acestor sume și care condiționează executarea unor astfel de decizii de disponibilitatea fondurilor încasate în temeiul unei alte taxe, fără ca justițiabilul să dispună de posibilitatea de a constrânge autoritățile publice să își îndeplinească obligațiile dacă acestea nu și le îndeplinesc de bunăvoie.

În consecință, procedura internă de rambursare în tranșe anuale, a sumelor stabilite prin hotărâri judecătorești, prin decizii de restituire eşalonată a timbrului de mediu, emise în temeiul OUG nr. 8/2014 și Ordinul MFP ..., reprezintă dispoziții legale care supun rambursarea unei taxe care a fost declarată contrară dreptului Uniunii printr-o hotărâre a CJUE unor condiții mai puțin favorabile decât cele care s-ar fi aplicat potrivit dreptului comun, fiind încălcat principiul echivalenței și principiul efectivității.

În practica judiciară înaintată de Curtea de Apel Târgu Mureș se face referire și la hotărârea CJUE dată în cauza C-200/14, prin care s-a stabilit că rambursarea, într-o perioadă de cinci ani calendaristici, a vechii taxe auto, prin plăți anuale de 20% din suma datorată, încalcă principiile jurisprudenței europene. Trebuie amintit că această soluție se adoptă de instanță în cauzele având ca obiect contestație la executare formulată în cadrul executării silite întentate de creditorii împotriva organelor fiscale, pentru restituirea integrală și într-o singură tranșă a timbrului de mediu.

Curtea de Apel Ploiești, a comunicat că în cadrul întâlnirilor trimestriale cu judecătorii au dezbătut problemele de drept cu care s-au confruntat judecătorii și s-a stabilit că dosarele având ca obiect refuz soluționare cereri de restituire a taxei pe poluare, taxei pentru emisii poluante și timbrului de mediu înregistrate ulterior intrării în vigoare a OUG nr.52/2017 sunt lipsite de interes sau sunt inadmisibile dacă contribuabilul nu se adresează anterior formulării cererii de chemare în judecată organului fiscal competent conform dispozițiilor OG nr.52/2017. Au fost identificate 3 ipoteze care s-ar putea ivi în practică și anume:

- dacă reclamantul s-a adresat organului fiscal în temeiul OUG nr. 52/2017 și s-a emis decizie prin care i s-a refuzat restituirea sau i s-a admis în parte sau i s-a dispus restituirea eşalonată în temeiul procedurii prevăzute de OUG nr. 52/2017, acesta se poate adresa instanței de contencios administrativ conform dispozițiilor art. 2 alin.7 din OUG nr. 52/2017, prima ipoteză fiind votată cu unanimitate de voturi:

- dacă reclamantul s-a adresat organului fiscal anterior intrării în vigoare a OUG nr. 52/2017 și există un refuz expres sau tacit exprimat de organul fiscal anterior intrării în vigoare a OUG nr. 52/2017, chiar dacă formulează acțiunea ulterior intrării în vigoare a OUG nr. 52/2017, acțiunea sa nu este lipsită de interes, având în vedere că refuzul organului fiscal este anterior intrării în vigoare a acestui act normativ, ipoteza a doua fiind votată cu unanimitate de voturi;

- după intrarea în vigoare a OUG nr. 52/2017, contribuabilul care a plătit taxa nu s-a adresat organului fiscal în temeiul dispozițiilor OUG nr.52/2017, și se adresează direct instanței de contencios administrativ.

Or, în situația în care există o procedură administrativă obligatorie în materie (respectiv cea reglementată de OUG nr.52/2017) și numai deciziile emise în soluționarea contestațiilor pot fi contestate la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, potrivit prevederilor Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, conform art. 1 alin. 9, rezultă că nu este admisibilă acțiunea directă în instanță pentru restituirea taxei de poluare/timbru de mediu formulată după data publicării OUG nr.52/2017.

Curtea de Apel Ploiești a arătat că se impune restituirea atât a taxei pentru emisiile poluante achitată în perioada 01.01.2013-14.03.2013, prevăzută de Legea nr.9/2012, cât și a timbrului de mediu, prevăzut de OUG nr.9/2013, după pronunțarea cauzelor CJUE, în cauzele Budișan și Manea.

Referitor la cauzele având ca obiect refuz soluționare cereri de restituire a taxei pe poluare, taxei pentru emisii poluante și timbrului de mediu raportat la intrarea în vigoare a OUG nr.52/2017, s-a apreciat că cererile de chemare în judecată formulate anterior intrării în vigoare a acesteia se vor soluționa în baza probelor administrate în cauză, ele neputând fi respinse ca rămase fără obiect.

În ceea ce privește aplicabilitatea concluziilor CJUE exprimate în cauza C-586/14 Budișan, referitoare la neconvenționalitatea dispozițiilor art.4 din OUG nr.9/2013 în cazul autovehiculelor achiziționate de pe piața internă, s-a stabilit că aspectele statuate de CJUE în cauza C-586/14 Budișan, referitoare la neconvenționalitatea dispozițiilor art.4 din OUG nr.9/2013, pot fi reținute doar pentru autovehiculele second hand achiziționate dintr-unul din statele membre ale Uniunii Europene, iar nu și în cazul celor similare achiziționate de pe piața

internă. (Curtea de Apel Ploiești, în acest sens fiind și jurisprudența Curții de Apel Alba Iulia, tribunalele arondate Curții de Apel Alba Iulia având o practică diferită).

Cu privire la posibilitatea cumpărătorilor/utilizatorilor unor autovehicule pentru care s-a achitat timbrul de mediu, alții decât cei care au achitat efectiv taxa, de a solicita restituirea acesteia, s-a apreciat că restituirea taxei/timbru de mediu o poate solicita exclusiv plătitorul ei. (Curtea de Apel Ploiești)

#### **IV.2. Cum s-au poziționat instanțele față de această practică, în motivarea hotărârilor, atunci când contribuabilii au invocat-o în cererile de chemare în judecată**

Din relațiile comunicate de instanțe rezultă că în situația în care contribuabilii au invocat în cererea de chemare în judecată practica CJUE, judecătorii au argumentat în considerentele hotărârilor pronunțate, dacă aceasta este sau nu aplicabilă în cauză, raportat la circumstanțele particulare ale litigiilor deduse judecătii.

Totodată, jurisprudența CJUE a fost avută în vedere la omologarea expertizelor fiscale dispuse în cauză, fiind luată în considerare și la formularea obiectivelor pentru lucrarea de specialitate.

De asemenea, instanțele au învederat preocuparea constantă de cunoaștere a practicii judiciare a CJUE, atât la nivel individual cât și la nivel organizațional, în cadrul ședințelor de pregătire profesională lunare fiind prezentată practica judiciară recentă și discutate, în principiu, implicațiile acestor decizii asupra cauzelor aflate pe rolul instanței. În acest sens, Curtea de Apel Tg. Mureș, Tribunalul Harghita, Tribunalul Buzău, Curtea de Apel Iași și instanțele arondate, Tribunalul Olt etc.

Totodată, s-a arătat că în hotărârile judecătorești s-a reținut că jurisprudența C.J.U.E. este obligatorie pentru instanțele naționale, având prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, prin raportare la dispozițiile art. 148 alin. 2 din Constituția României și la hotărârea pronunțată de C.J.U.E. în cauza Simmenthal prin care s-a stabilit că judecătorul național este obligat să aplice normele comunitare, în mod direct, dacă acesta contravine normelor interne, fără a solicita sau aștepta eliminarea acestora pe cale administrativă sau a unei alte proceduri constituționale. În acest sens au fost menționate de Tribunalul Prahova mai multe hotărâri judecătorești.

În ceea ce privește stabilirea bazei de impunere a TVA, instanțele au reținut în mod constant faptul că, în acord cu cele statuate de CJUE prin hotărârea din data de 07.11.2013, pronunțată în cauzele conexe C249/2012 și C250/2012 Tulică și Plavoșin, pentru determinarea TVA, atunci când în contractele de vânzare-cumpărare nu există mențiuni distincte în ceea ce privește TVA, este aplicabil procedeul sutei mărite (respectiv scăderea taxei din prețul menționat în contracte). În acest sens, Înalta Curte de Casație și Justiție a

menționat decizia nr. ..., iar Curtea de Apel Galați a menționat decizia nr. ...pronunțată în dosarul nr. ....

În privința condițiilor de deducere a TVA, instanțele au reținut în mod constant că în acord cu jurisprudența CJUE, faptul că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea taxei din amonte să fie acordată dacă cerințele din fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (decizia nr. ...și decizia nr. ...pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție).

Curtea de Apel Galați a menționat decizia nr. ..., pronunțată în dosarul nr. ..., cu referire la hotărârea CJUE în cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Deelen, care a reținut că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Totodată, instanțele au reținut că în acord cu jurisprudența CJUE, dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat atât timp cât toate condițiile de fond și de formă au fost îndeplinite, iar autoritatea fiscală nu a dovedit, având în vedere elemente obiective, că reclamanta (destinatarul facturii) știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere ar fi fost implicată într-o fraudă săvârșită de furnizorul său sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații. În acest sens, Înalta Curte de Casație și Justiție a indicat decizia nr. ...și decizia nr. ...iar Curtea de Apel Galați, făcând referire la hotărârea dată de CJUE în cauzele conexe C80/11, C142/11 și C-285/11, a menționat decizia nr. ...pronunțată în dosarul nr. ....

Instanțele, raportându-se la jurisprudența CJUE, au constatat obligația contribuabilului de a dovedi realitatea prestării serviciilor a căror plată a fost consemnată în facturi. Cu titlu de exemplu s-a menționat de către Înalta Curte de Casație și Justiție decizia nr. .... În același sens, au fost menționate sentința nr. ...pronunțată de Curtea de Apel Galați în dosarul nr. ...și decizia nr. ...pronunțată de aceeași instanță în dosarul nr. ....

Tot astfel, Curtea de Apel Galați, reținând jurisprudența CJUE, a reținut că CJUE a stabilit că o persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pe motivul că nu ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxabile, dar trebuie să facă dovada îndeplinirii condițiilor de fond, prezentând facturi și alte documente justificative cu privire la achizițiile destinate operațiunilor sale taxabile (în acest sens a fost menționată decizia nr. ...pronunțată în dosarul nr. ...).

O altă problemă de drept în dezlegarea căreia instanțele s-au raportat în mod constant la principiile ce se desprind din practica CJUE este cea legată de calculul dobânzilor și accesoriilor fiscale.

În această materie, instanțele au făcut aplicarea, în mod constant, a principiului proporționalității, mai ales așa cum este acesta enunțat și valorificat de instanța europeană în Cauza C- 183/14, Salomie și Oltean, fiind

indicate în acest sens decizia nr. ...și decizia nr. ...pronunțate de Înalta Curte de Casație.

În același sens sunt și relațiile comunicate de către Tribunalul București.

Tot în materia aplicării principiului proporționalității sancțiunilor instituite de statele membre în materie fiscală, Curtea de Apel Galați a menționat hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C 286/94 Garaae Molenheide BVBA și în cauza C-188/09 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jdzwiak Ortowski în materia aplicării principiului proporționalității sancțiunilor instituite de statele membre în materie fiscală, indicând sentința nr. ...pronunțată în dosarul nr. ....

Instanțele au făcut aplicarea hotărârii date în cauza C-183/14 Salomie și Oltean cu privire la principiul protecției încrederii legitime ce se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă i-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (în acest sens fiind și hotărârea Europäisch Iranische Handelsbank/Consiliul, C 585/13) precum și cu privire la principiul proporționalității în ceea ce privește stabilirea accesoriilor ce au natura juridică a unor sancțiuni aplicate de o organul fiscal (în același sens fiind și hotărârea Fatorie C 424/12). Sunt de menționat sub acest aspect Tribunalul Brașov și Tribunalul Covasna, acesta din urmă indicând cu titlu exemplificativ sentința civilă nr. ...și sentința civilă nr. ....

#### **IV.3. Incidența în practica judiciară a cazului de revizuire prevăzut de art.21 alin.2 din Legea nr. 554/2004**

Potrivit art. 21 alin. 2 din Legea nr. 554/2004, constituie motiv de revizuire, care se adaugă la cele prevăzute de Codul de procedură civilă, pronunțarea hotărârilor rămase definitive și irevocabile prin încălcarea principiului priorității dreptului comunitar, reglementat de art. 148 alin. (2), coroborat cu art. 20 alin. (2) din Constituția României, republicată.

Prin Decizia Curții Constituționale nr. 1039/2012 prevederile alin. (2) teza întâi au fost declarate neconstituționale în măsura în care se interpretează în sensul că nu pot face obiectul revizuirii hotărârile definitive și irevocabile pronunțate de instanțele de recurs, cu încălcarea principiului priorității dreptului Uniunii Europene, atunci când nu evocă fondul cauzei.

Prin Decizia nr. ..., Înalta Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, a stabilit că „În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 21 alin. (2) teza I din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, cererea de revizuire este admisibilă în baza unor decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, indiferent de momentul pronunțării acestora și de împrejurarea invocării sau nu în litigiul de bază a dispozițiilor de drept european preexistente, încălcate prin hotărârea a cărei revizuire se cere.

Termenul în care poate fi formulată cererea de revizuire întemeiată pe dispozițiile art. 21 alin. (2) din Legea nr. 554/2004 este de o lună și curge de la data comunicării hotărârii definitive, supusă revizuirii.”

Din datele furnizate de instanțele judecătorești a reieșit că acest caz de revizuire nu are o pondere foarte mare în numărul cauzelor înregistrate pe rolul acestora, fiind instanțe la care nu au fost înregistrate cauze cu acest obiect. (spre exemplu, Tribunalul București, Tribunalul Giurgiu, Tribunalul Ialomița, Tribunalul Ilfov, Tribunalul Teleorman, Tribunalul Covasna, Tribunalul Maramureș, Tribunalul Sălaj, Curtea de Apel Galați, Curtea de Apel Oradea, Curtea de Apel Iași și instanțele arondate acesteia, Tribunalul Buzău, Tribunalul Dâmbovița, Tribunalul Arad, Tribunalul Caraș Severin, Curtea de Apel Timișoara, Curtea de Apel Constanța și instanțele arondate acesteia).

Instanțele la care au fost înregistrate acest tip de cauze au comunicat că, acest caz de revizuire a fost invocat în special în materia restituirii taxei de poluare, taxei pentru emisii poluante și timpului de mediu (Curtea de Apel Alba Iulia, Curtea de Apel Cluj, Curtea de Apel Bacău, Curtea de Apel Ploiești, Tribunalul Prahova, Tribunalul Galați, Tribunalul Timiș, Curtea de Apel Târgu Mureș, Curtea de Apel București).

Urmare a deciziei Înaltei Curte de Casație și Justiție, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, în litigiile având ca obiect cererile de revizuire pentru cazul prevăzut de art.21 alin. (2) din Legea nr.554/2004 (cu referire prin excelență la dosarele având ca obiect „restituire taxă auto” și urmare a hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza Budișan) a fost analizată excepția tardivității formulării cererii de revizuire. (Tribunalul Prahova, Tribunalul Cluj, Tribunalul Brăila, Curtea de Apel Suceava, Curtea de Apel Ploiești).

Curtea de Apel Suceava a mai arătat că potrivit „Soluției de principiu” adoptată de Secția de contencios administrativ și fiscal în cadrul întâlnirii profesionale din 14 iunie 2017, instanța de recurs poate invoca din oficiu nerespectarea termenului de o lună în care poate fi formulată cererea de revizuire întemeiată pe dispozițiile art.21 alin. (2) din Legea nr.554/2004 și care curge de la data comunicării hotărârii definitive supuse revizuirii, deși această situație (excepție) nu a făcut obiectul criticilor prin cererea de recurs.

De asemenea, s-a arătat că anterior pronunțării deciziei nr. 45/2016, problematica principală cu care s-a confruntat a vizat perspectiva procedurală a cererii de revizuire pentru cazul prevăzut de art. 21 alin. (2) din Legea nr.554/2004, respectiv a termenului legal în care poate fi introdusă această cerere.

Până la data de 23 mai 2017, Secția de contencios administrativ și fiscal a Curții de Apel Suceava s-a raliat „Soluției de principiu” adoptată în cadrul Întâlnirii președinților Secțiilor de contencios administrativ și fiscal de la Înalta Curte de Casație și Justiție și curțile de apel, Suceava 23-24 octombrie 2014,

potrivit cu care termenul de revizuire pentru cazul prevăzut de art.21 alin. (2) din Legea nr.554/2004 este de 3 luni și începe să curgă de la data publicării deciziei interpretative a T.F.U.E. în Buletinul Oficial al Uniunii Europene.

Totodată s-a statuat că, instanța nu poate invoca din oficiu, în recurs, nerespectarea acestui termen, câtă vreme părțile nu au făcut acest lucru prin cererea de recurs, apreciindu-se că este o problemă procedurală generată de modul în care părțile în proces sesizează instanța de control judiciar.

Potrivit practicii judiciare a Curții de Apel Târgu Mureș, anterior pronunțării deciziei nr. ... a Înaltei Curți de Casație și Justiție, cererile de revizuire formulate de contribuabili au fost admise (spre exemplu, decizia nr. ...).

Probleme legate de revizuire, în baza art. 21 alin. 2 din Legea nr. 554/2004, au fost dezbătute în cadrul întâlnirilor profesionale din cadrul Curții de Apel Ploiești și vizau "aplicabilitatea termenului de revizuire stabilit prin hotărârea ICCJ, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr.45/2016, respectiv procesele în care instanțele de judecată se pot raporta la acesta" hotărându-se că aplicarea acestei decizii după momentul publicării acesteia în Monitorul Oficial (23 mai 2017) se poate face în toate litigiile aflate pe rolul instanțelor judecătorești, inclusiv cele formulate ulterior acestui moment.

O altă chestiune legată de revizuire viza autoritatea de lucru judecat a hotărârilor judecătorești pronunțate în cererile de revizuire formulate în temeiul dispozițiilor art.21 alin. 2 din Legea nr.554/2004, în materia timbrului de mediu, stabilindu-se că neconformitatea reglementării timbrului de mediu cu dispozițiile art. 110 TFUE/pronunțarea hotărârii cu nerespectarea dreptului comunitar constituie cauza cererilor de restituire a acestei taxe (respectiv de revizuire), hotărârile pronunțate de CJUE în cauzele Manea și Budișan constituind practic dovezi ale neconvenționalității menționate, cu consecința existenței identității de cauză și implicit a autorității de lucru judecat (Curtea de Apel Ploiești, Curtea de Apel București).

Totodată, Curtea de Apel Ploiești a arătat că a sesizat CJUE cu o întrebare preliminară vizând compatibilitatea hotărârii ICCJ, Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept nr.45/2016 cu dreptul Uniunii Europene în materia restituirii sumelor încasate cu încălcarea dreptului comunitar, în ceea ce privește stabilirea de către instanța supremă a faptului că termenul de revizuire este de o lună și curge de la data comunicării definitive a hotărârii a cărei revizuire se cere (atât în cazul cererilor de revizuire împotriva sentințelor prin care s-a respins cererea de restituire a timbrului de mediu, cât și în cazul revizuirilor contra deciziilor pronunțate în recurs prin care s-a admis excepția tardivității cererii de revizuire declarate împotriva sentinței prin care s-a respins cererea de restituire a timbrului de mediu).



Înalta Curte de Casație și Justiție a comunicat că în perioada de referință a fost identificată ca fiind relevantă decizia nr. ..., în care s-a reținut că în materia TVA, în ipoteza derulării unor tranzacții cu un contribuabil furnizor declarat inactiv, ulterior reactivat, persoanei impozabile care invocă dreptul de deducere trebuie să i se dea posibilitatea să demonstreze că tranzacțiile încheiate cu furnizorul său îndeplinesc condițiile prevăzute de Directiva 2006/112 și, în special, că TVA a fost plătită trezoreriei publice de către acest contribuabil furnizor, altminteri depășindu-se ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor legitime urmărite de Directivă.

Soluția casării cu trimiterea cauzei instanței de fond spre rejudecare se impune întrucât, în lumina interpretărilor CJUE, dreptul de deducere poate fi recunoscut în condițiile dovedirii colectării TVA la bugetul de stat de la contribuabilul inactiv. Or, probele administrate în cauză nu au avut în vedere teza probatorie menționată.

Motivul de revizuire invocat, însă, nu poate produce efecte în privința acordării deductibilității cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit, cheltuieli efectuate în legătură cu aceleași operațiuni derulate cu un contribuabil inactiv.

Dreptul Uniunii Europene pe care se întemeiază cererea de revizuire privește exclusiv materia taxei pe valoare adăugată. În calea extraordinară de atac a revizuirii, reținută încălcarea dreptului unional, cât privește acordarea dreptului de deducere a TVA, nu își întinde efectele în materia impozitului pe profit, care rămâne reglementată de dreptul național, aplicat de instanța de recurs când a stabilit că cheltuielile înregistrate în evidența contabilă pe baza unor facturi provenite de la un contribuabil inactiv nu beneficiază de deductibilitate.

## CAPITOLUL V

### Concluzii finale privind bunele practici, deficiențele și vulnerabilitățile identificate

**În urma verificărilor efectuate, pe baza materialelor comunicate prin intermediul curților de apel,** se poate concluziona că, în general, instanțele care judecă în materia contenciosului fiscal, soluționează cauzele într-o manieră unitară, cunosc și aplică deciziile instanței supreme și ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, asigurând în această materie un act de justiție corespunzător.

De asemenea, s-a constatat că, în cadrul întâlnirilor lunare și trimestriale ale judecătorilor, au fost dezbătute și aspecte ce vizează obiectul controlului, fiind examinate și discutate soluțiile de principiu adoptate de către Comisia pentru unificarea practicii judiciare din cadrul Consiliului Superior al

Magistraturii, deciziile Curții Constituționale și cele ale Înaltei Curți de Casație și de Justiție pronunțate în cadrul recursurilor în interesul legii și al hotărârilor prealabile privind dezlegarea unor probleme de drept, precum și soluțiile pronunțate de către instanțele de control judiciar.

Totodată, s-au dezbătut și aspecte privind noul Cod fiscal și noul Cod de procedură fiscală, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, în foarte multe cazuri, fiind anexate procesele verbale aferente ședințelor de învățământ profesional și temele abordate.

Mai mult, în legătură cu justa soluționare a litigiilor deduse judecării în materie fiscală, acolo unde legislația fiscală națională a avut neclarități raportat la dreptul unional, foarte multe instanțe au adresat întrebări preliminare Curții de Justiție a Uniunii Europene, fiind pronunțate soluții în mai multe cauze. Spre exemplu, cauza C-183/2014, Salome și Oltean; cauza C 257/11, SC Gran Via Moinești SRL; cauza C-586/14, Vasile Budișan; cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL; cauza C-298/16, Teodor și Anduța Ispas etc.

De asemenea, din verificările efectuate se poate reține că în considerentele hotărârilor pronunțate în materie fiscală se fac trimiteri la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene și la deciziile pronunțate de către aceasta în foarte multe materii (spre exemplu, taxe de mediu, TVA, principiile dreptului fiscal etc.).

Mai mult, la inițiativa Secției de contencios administrativ și fiscal a instanței supreme, au fost formulate propuneri de modificare a normelor de competență în materia contenciosului administrativ și fiscal, analizate și însușite de Plenul Consiliului Superior al Magistraturii, în prezent, această propunere legislativă aflându-se în procedură parlamentară, pe rolul Camerei Deputaților.

Totuși, au fost identificate o serie de vulnerabilități și deficiențe, după cum urmează:

1. O primă vulnerabilitate identificată chiar la nivelul Secției de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție, ce afectează și alte tipuri de cauze nu numai cele de natură fiscală, este legată de **durata excesivă a proceselor**, efect al supraaglomerării activității secției.

În pofida măsurilor legislative de reșezare pe verticală a competenței în materie, adoptate prin Legea nr. 2/2013 privind unele măsuri pentru degrevarea instanțelor judecătorești și pentru pregătirea punerii în aplicare a Legii nr. 134/ 2010 privind Codul de procedură civilă, numărul de cauze nou înregistrate pe rolul secției a crescut de la an la an în mod semnificativ, creșterea fiind de aproximativ 130% în anul 2017 față de anul 2014.

De asemenea, s-a constatat că durata mare a procedurilor este amplificată de punerea în aplicare a procedurii de filtrare a recursurilor de competența Înaltei Curți de Casație și Justiție, reglementată în art. 493 Cod procedură civilă, a cărei compatibilitate cu specificul procedurii contenciosului

administrativ și fiscal, ce implică urgență conform art. 17 din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, este discutabilă.

Această chestiune a fost identificată ca fiind o cauză principală a creșterii, de la an la an, a volumului total de activitate, astfel că ar fi foarte utile unele modificări legislative, care să deroge de la prevederile Codului de procedură civilă în această privință.

2. O altă vulnerabilitate identificată la nivelul instanțelor de judecată, este legată de **volumul de activitate** în continuă creștere atât din punct de vedere numeric cât și din punct de vedere al complexității cauzelor.

Prin urmare, încărcătura judecătorilor de la curțile de apel și tribunale este foarte mare, fiind totodată de neînțeles și atitudinea organelor fiscale, care deși cunoșteau practica instanțelor naționale în procesele de restituire a timbrului de mediu, practică pliată pe hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene, obligatorii atât pentru instanțe cât și pentru organele fiscale, au continuat să formuleze recursuri împotriva hotărârilor pronunțate în primă instanță invocând aspecte tranșate de instanța europeană, încărcând astfel rolul instanțelor deși soluția în astfel de cauze este predictibilă.

Pentru judecători, chiar dacă acest tip de cauze nu comportă discuții cu privire la soluția pe fond, impune alocarea timpului pentru regularizarea cererii, studiul dosarelor și redactarea hotărârilor etc., în detrimentul altor dosare cu complexitate deosebită.

3. A treia vulnerabilitate identificată la nivelul instanțelor de judecată, o constituie existența **unei practici neunitare** în ceea ce privește soluțiile adoptate în cadrul acțiunilor având ca obiect anularea deciziei de suspendare a contestației administrative, în sensul că unele instanțe, admitând contestația și dispunând anularea deciziei de suspendare, obligă organul fiscal să soluționeze pe fond contestația administrativă, în timp ce alte instanțe procedează la soluționarea cauzei pe fond, pronunțându-se asupra actelor administrativ-fiscale contestate.

De asemenea, s-a constatat că există practică neunitară și în ceea ce privește acțiunile în cadrul cărora se contestă direct în instanță actele administrativ-fiscale, fără a se mai aștepta soluția la contestația administrativă, o parte din soluții fiind în sensul respingerii acțiunii ca inadmisibilă, alte soluții fiind de respingere ca prematură a cererii sau de suspendare a respectivului capăt de cerere, dacă în cadrul aceleiași acțiuni se solicită și obligarea organului fiscal la soluționarea contestației, până la soluționarea acestui din urmă capăt de cerere.

Pentru rezolvarea acestei deficiențe este necesar să fie utilizate toate mecanismele de unificare a practicii judiciare prevăzute de lege sau de regulamentele emise în aplicarea legilor justiției.

4. A patra vulnerabilitate identificată din materialele transmise de către instanțele de judecată, o reprezintă **modificarea frecventă și de substanță a**

**cadrelui legislativ incident**, atât din perspectiva dreptului material, cât și din perspectiva dreptului procesual, inclusiv din perspectiva normelor infralegale (ordine, hotărâri), aceasta generând dificultăți în identificarea normelor aplicabile în timp, sau cu privire la materie, precum și dificultăți în interpretarea voinței legiuitorului, fapt ce conduce în final la apariția practicii neunitare.

Lipsa unor analize de impact a modificărilor legislative, atât sub aspectul procedurii cât și sub aspectul dreptului material, rac ca instanțele de contencios administrativ și fiscal să se confrunte cu valuri de cereri similare în funcție de o modificare sau alta a legislației.

Spre exemplu, de la intrarea în vigoare a Codului fiscal aprobat prin Legea 227/2015, acesta fost modificat sau completat prin 29 de acte normative succesive, iar Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, a suferit 18 modificări sau completări ulterioare. De asemenea, Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016 au fost modificate și completate de 4 ori și rectificate de 2 ori. Totodată, nu trebuie uitat faptul de existența a numeroase ordine ale Ministrului Finanțelor Publice sau ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală ce reglementează regimul formularelor de declarații, instrucțiuni, proceduri sau metodologii.

În aceste condiții, datorită impactului social și economic profund al măsurilor fiscale, se impune cu necesitate **elaborarea unei legislații stabile, previzibile și predictibile în această materie**, inclusiv respectarea cu strictețe a dispozițiilor art. 4 alin. 1 din Codul fiscal, care instituie în mod expres că "prevederile Codului fiscal se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României Partea I".

5. Cea de-a cincea vulnerabilitate identificată în cadrul instanțelor care judecă în materie fiscală constă **în lipsa unor experți tehnici judiciari foarte bine pregătiți profesional**, care să răspundă în mod detaliat și profesional tuturor obiectivelor stabilite pentru clarificarea situației de fapt, pentru a se evita tergiversarea judecării cauzelor generate, în principal, de întârzieri în efectuarea rapoartelor de expertiză și, în final, a creșterii duratei procesului.

Chiar dacă în foarte multe cazuri judecătorii au procedat la aplicarea de amenzi judiciare experților, se impune în continuare o responsabilizare a acestora, prin toate mijloacele, inclusiv prin intermediul conducerilor organismelor de profil sau al Ministerului Justiției, astfel încât lucrările de specialitate pentru care sunt desemnați să fie efectuate în termenele dispuse și la un nivel de calitate și profesionalism ridicat.

6. A șasea vulnerabilitate identificată, în special la nivelul instanțelor mici, unde nu există secții sau complete de judecată specializate în materie fiscală, iar **judecătorii participă la judecarea cauzelor în aproape toate materiile** (civil, litigii cu profesioniștii, fond funciar, litigii de muncă și asigurări

sociale, contencios administrativ, achiziții publice, minori și familie, insolvență etc.), dublată de numărul insuficient de judecători și de personal auxiliar de specialitate, au consecințe nefavorabile asupra calității actului de justiție, concomitent afectând, într-o oarecare măsură, și buna funcționare a instanței respective.

Spre exemplu, la Tribunalul Harghita funcționează doar două secții (penală și civilă), iar în statul de funcții al instanței figurează 17 posturi de judecător (4 posturi la Secția penală, din care 1 post neocupat și 13 posturi la Secția civilă, din care 1 post neocupat). La Secția civilă, desfășurarea activității este asigurată efectiv de numai 12 judecători, deoarece un judecător lipsește pentru o perioadă îndelungată, datorită bolii de care suferă, astfel că judecătorii secției civile participă la judecarea cauzelor în aproape toate materiile.

Prin urmare, în astfel de cazuri se impune regândirea structurii organizatorice a instanței, precum și majorarea și completarea schemei de personal.

7. Cea de-a șaptea vulnerabilitate identificată în practica instanțelor care judecă în materie fiscală o constituie **lipsa de disponibilitate a organului fiscal de a comunica la prima solicitare a instanței întreaga documentație care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat**, fapt ce determină întârzierea în soluționarea cauzei întrucât se impun reveniri cu privire la acest aspect sau pentru a se comunica diverse precizări referitoare la situația de fapt.

Pentru rezolvarea acestei situații este necesară o implicare mult mai activă a conducenților instanțelor de judecată, inclusiv prin purtarea unor discuții punctuale cu conducerea organelor fiscale de la nivel local și central.

8. A opta deficiență constatată din materialele transmise de către instanțele de judecată, o reprezintă **înregistrarea cauzelor de natură fiscală în programul ECRIS**, fiind foarte greu de identificat litigiile ce fac obiectul controlului, deoarece nu există în lista de obiecte din acest program un obiect distinct asociat tuturor acestor tipuri de cauze.

Spre exemplu, sunt menționate la obiectul cauzei "anulare act administrativ", iar în lipsa unei departajări în programul ECRIS după materie - administrativ, administrativ-fiscal sau doar fiscal -, în sfera acestui obiect sunt introduse în program și apoi preluate în STATIS, toate categoriile de cereri având ca obiect anulare act administrativ de competența secției, adică inclusiv acele cereri vizând actele administrativ-fiscale.

## CAPITOLUL VI

### Propuneri pentru înlăturarea disfuncționalităților și prevenirea riscurilor în materie

În raport de constatările efectuate, expuse în prezentul raport, formulăm următoarele **propuneri**:

**1. Sesizarea Ministerului Justiției pentru a analiza oportunitatea unor modificări legislative, după cum urmează:**

- modificarea art. 493 din Codului de procedură civilă, în sensul eliminării procedurii de filtrare a recursurilor în materia contenciosului administrativ și fiscal;

- modificarea cadrului legislativ privind stabilirea cauțiunii în cauzele care au ca obiect suspendarea executării actului administrativ fiscal sau suspendarea executării silite a actelor administrativ fiscale, în sensul eliminării plafonului procentual obligatoriu și permițerii unei aprecieri a instanței în stabilirea cauțiunii, pentru compatibilizarea legislației cu jurisprudența CEDO din perspectiva accesului la justiție;

- completării art. 281 alin. 2 din Legea 207/2015 privind Noul Cod de procedură fiscală, în sensul stabilirii exacte a competenței instanței de judecată care soluționează contestațiile împotriva deciziilor de impunere emise de organele fiscale din județele care nu fac parte din circumscripția aceleiași curți de apel.

**2. Analiza oportunității privind crearea unor instanțe specializate în materia contenciosului administrativ și fiscal, așa cum există în marea majoritate a statelor membre ale Uniunii Europene, pentru o alocare mult mai judicioasă a resurselor materiale și umane, dar și pentru o veritabilă specializare a judecătorilor, absolut necesară față de caracterul tehnic și complex al cauzelor în materie administrativă și fiscală.**

**3. Organizarea unor întâlniri periodice la nivelul tribunalelor și curților de apel cu experți judiciari fiscali și inspectori/consilieri fiscali pentru discutarea unor chestiuni de specialitate și dezbaterăa unor probleme care se ivesc în practică ca urmare a intrării în vigoare a noului Cod fiscal și noului Cod de procedură fiscală.**

**4. Organizarea, prin intermediul Institutului Național al Magistraturii, a unor seminarii în cadrul formării profesionale continue la nivel centralizat și descentralizat, care să aibă ca teme de discuție contenciosul fiscal, analizat atât din punctul de vedere al legislației interne cât și al jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Curții Europene a Drepturilor Omului.**

**5. Sesizarea Ministerului Justiției pentru a analiza oportunitatea modificării programului ECRIS în sensul identificării facile a tuturor dosarelor înregistrate în materie fiscale după tipurile de cereri care se judecă.**

**Prezentul raport se publică în temeiul art. 65 alin. (3) din Regulamentul privind Normele pentru efectuarea lucrărilor de inspecție de către Inspekția Judiciară.**

**Raportul a fost aprobat (parțial) prin Hotărârea Secției pentru Judecători nr. 922 din 01.11.2018, conform ordinii de zi soluționate, publicată pe site-ul web al Consiliului Superior al Magistraturii la adresa [www.csm1909.ro](http://www.csm1909.ro) secțiunea „Hotărâri ale Secției pentru Judecători”.**

1. Secția pentru judecători a Consiliului Superior al Magistraturii a aprobat, în parte, Raportul Inspekției Judiciare nr. 2238/IJ/1067/DIJ/2018 privind stabilirea și/sau recuperarea prejudiciului fiscal: practica judiciară a instanțelor de contencios administrativ privind modalitatea de soluționare a contestațiilor împotriva actelor emise de organele fiscale, aspecte referitoare la suspendarea ori anularea executării măsurilor dispuse de organele fiscale, precum și receptarea de către instanțele naționale a practicii Curții de Justiție a Uniunii Europene. (8 voturi Da, 1 vot Nul)

2. Secția pentru judecători a Consiliului Superior al Magistraturii a hotărât sesizarea Ministerului Justiției pentru a analiza oportunitatea modificării cadrului legislativ privind stabilirea cauțiunii în cauzele care au ca obiect suspendarea executării actului administrativ fiscal sau suspendarea executării silite a actelor administrativ fiscale, în sensul eliminării plafonului procentual obligatoriu și permiterii unei aprecieri a instanței în stabilirea cauțiunii, pentru compatibilizarea legislației cu jurisprudența CEDO din perspectiva accesului la justiție. (8 voturi Da, 1 vot Nul)