

# TITLUL I. DISPOZIȚII GENERALE

## §1. Principiile procedurii fiscale

**BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ:** L. DOBRINESCU, *Principiul proporționalității în dreptul european. Exemple de neproporționalitate din legislația și practica românească*, în *Curierul Fiscal* nr. 1/2013, p. 38-42; O. PUIE, *Principalele modificări și completări aduse de noul Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) în domeniul contenciosului administrativ fiscal*, în *Dreptul* nr. 11/2015, p. 55-79; O. PUIE, *Implicațiile noului Cod fiscal (Legea nr. 227/2015), ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Hotărârea Guvernului nr. 1/2016) și ale noului Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) în materia adoptării unor acte administrative fiscale. Nelegalitatea și neconstituționalitatea unor prevederi din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 în materia adoptării unor acte administrative fiscale*, în *Dreptul* nr. 6/2016, p. 19-46; T. VIDREAN-CĂPUȘAN, *Dreptul la apărare în materie fiscală. Evoluții recente*, în *Tax Magazine* nr. 7/2015, p. 361-366.

**I. Necesitatea respectării dreptului la apărare al contribuabilului de către administrația financiară. Sancțiunea în cazul încălcării dispozițiilor referitoare la audierea contribuabilului și la motivarea în fapt a actului administrativ fiscal**

1. Potrivit unei jurisprudențe consecvente a C.J.U.E., reliefată prin deciziile invocate de intimată prin concluziile scrise, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Or, în cauză, punctul de vedere exprimat de intimată a fost solicitat pur formal și a fost complet ignorat.

2. Viciile de procedură privind neaudierea contribuabilului și nemotivarea actului administrativ fiscal impun anularea actelor, câtă vreme nuliitățile reținute intră în sfera celor virtuale, care rezultă din scopul reglementării: protejarea contribuabilului de exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere de către organele fiscale.

*I.C.C.J., s. cont. adm., dec. nr. 4759 din 29.03.2013, www.scj.ro*

### I. Obiectul cererii

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Oradea, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, reclamanta S.D. SA, în contradictoriu cu pârâta A.F.P.C.M. Bihor, a solicitat anularea deciziei de soluționare a contestației din

18.10.2011, emisă de pârâta A.F.P.C.M., anularea deciziei din 21.09.2011, emisă de pârâtă, obligarea acesteia la emiterea unei noi decizii prin care să dispună admiterea cererii de eşalonare a obligațiilor fiscale.

În motivarea acțiunii, petentul a susținut că decizia din 18.10.2011 este nelegală, întrucât a fost emisă de un organ fiscal necompetent, arătând în acest sens că dispozițiile art. 209 alin. (1) lit. c) CPF [art. 272 alin. (5) NCPF] prevăd că D.G.S.C. din cadrul A.N.A.F. este organul fiscal care soluționează contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3.000.000 lei sau mai mare.

A mai susținut că organul fiscal nu a analizat toate argumentele S.D. SA, precum și faptul că a ignorat prevederile art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF]. Totodată, reclamanta a invocat nelegalitatea deciziei sub aspectul lipsei motivării în fapt și în drept. A arătat că nu există nicio motivare pentru soluția adoptată, ci doar o trimitere la un text de lege – art. 206<sup>28</sup> alin. (2) lit. f) C.fisc. [art. 369 alin. (2) lit. f) NCF] – și o motivare generică în drept, respectiv art. 3 alin. (2) lit. e) din O.U.G. nr. 29/2011 (abrogată prin noul Cod de procedură fiscală). (...)

## II. Hotărârea instanței de fond

Prin sentința nr. 24 din 25.01.2012, Curtea de Apel Oradea, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a admis în parte acțiunea formulată de reclamanta S.D. SA și, în consecință, a anulat deciziile din 18.10.2011, precum și 21.09.2011, emise de pârâtă. A respins capătul de cerere privind obligarea pârâtei la emiterea unei noi decizii, prin care să dispună admiterea cererii de eşalonare a obligațiilor fiscale.

Pentru a pronunța această soluție, instanța de fond, analizând prevederile art. 209 CPF (art. 272 NCPF), a constatat că, în raport de dispozițiile alin. (2) al acestui text de lege, decizia nr. (...) /2011 fiind emisă de A.F.P.C.M. Bihor, în mod legal a fost soluționată contestația tot de acest organ fiscal.

Prima instanță a reținut, de asemenea, că decizia nr. (...) /2011 a fost emisă cu nerespectarea unor condiții imperative referitoare la motivarea în fapt a actului administrativ și la audierea contribuabilului.

Astfel, decizia din 21.09.2011 nu este motivată în fapt, doar în drept – art. 206<sup>28</sup> alin. (2) lit. f) C.fisc. [art. 369 alin. (2) lit. f) NCF] și art. 3 alin. (2) lit. e) din O.U.G. nr. 29/2011 (abrogată prin noul Cod de procedură fiscală). Or, dispozițiile art. 43 alin. (2) lit. e) CPF [art. 46 alin. (2) lit. e) NCPF] prevăd în mod expres că actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă și motivele de fapt. Indicarea unui articol din Codul fiscal nu reprezintă nicicum o motivare în drept și nici nu poate fi echivalată cu o motivare în fapt a unui act administrativ.

Potentul a făcut referire și la jurisprudența C.J.U.E., precum și la cea a Înaltei Curți de Casație și Justiție, în care se reține că motivarea trebuie să fie adecvată actului administrativ emis și trebuie să prezinte într-o manieră clară și univocă algoritmul urmat de instituția care a luat măsura atacată, astfel încât să li se permită persoanelor vizate să cunoască motivele măsurii dispuse și să permită instanțelor judecătorești să efectueze cercetarea legalității și temeiniciei actului.

În ceea ce privește audierea contribuabilului, judecătorul fondului a observat faptul că, deși actul administrativ fiscal atacat, decizia din 21.09.2011, cuprinde o

rubrică specială privind audierea contribuabilului, procedură care este obligatorie potrivit art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF], nu s-a făcut nicio mențiune cu privire la audierea sau nu a contribuabilului, respectiv a reclamantei, această rubrică rămânând necompletată, fără a se putea deduce din cuprinsul actului administrativ respectarea prevederilor art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF].

A mai reținut că invocarea de către pârâtă a adresei din 08.09.2011 nu înlătură nelegalitatea strecurată în actul administrativ fiscal, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu mențiuni cu privire la audierea contribuabilului, conform art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF].

Concluzionând, Curtea de apel a constatat că, în lipsa motivării în fond a soluției de respingere a cererii de acordare a eșalonărilor la plată, instanța nu poate analiza temeinicia deciziei din 21.09.2011, soluția care se impune a fi dată în cauză fiind aceea de anulare a acestui act administrativ fiscal pentru nerespectarea unor norme de procedură, urmând ca pârâtă să procedeze la emiterea unei noi decizii în soluționarea cererii de acordare a eșalonării la plată formulate de reclamantă, cu respectarea prevederilor legale de ordin procedural.

### **III. Calea de atac exercitată**

Împotriva hotărârii instanței de fond a declarat recurs pârâtă D.G.F.P. Bihor, în reprezentarea A.F.P.C.M. Bihor, criticând-o pentru nelegalitate și netemeinicie și invocând, în drept, dispozițiile art. 304<sup>1</sup> CPC 1865. (...) Recurenta a dezvoltat criticile sale referitoare la viciile procedurale reținute de curtea de apel în privința actelor administrative fiscale arătate.

Referitor la motivarea actului, recurenta a susținut că aceasta se degajă cu claritate din simpla indicare a dispozițiilor art. 206<sup>28</sup> alin. (2) lit. f) C.fisc. [art. 369 alin. (2) lit. f) NCF], fiind evident că motivul respingerii cererii de acordare a eșalonării la plata obligațiilor fiscale a vizat existența unor obligații fiscale restante de a căror plată depinde acordarea sau menținerea autorizației de antrepozit fiscal. Pe de altă parte, recurenta a mai invocat și inexistența sancțiunii anulării actului administrativ fiscal pentru lipsa motivării acestuia.

Și în ceea ce privește audierea contribuabilului, recurenta a arătat că exigențele art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF] au fost îndeplinite, în condițiile în care prin adresa din 08.09.2011 a invitat-o pe intimată la sediul instituției, însă aceasta nu a dat curs acestei solicitări. (...)

### **IV. Hotărârea instanței de recurs**

(...) După cum rezultă din considerentele sentinței prezentate rezumativ la pct. 1.2 din decizie, prima instanță a anulat actele administrative fiscale, reținând încălcarea unor dispoziții de ordin procedural, referitoare la audierea contribuabilului și la motivarea în fapt a actului.

Soluția adoptată este corectă, fiind împărtășită și de instanța de control judiciar.

Reevaluând ansamblul probator administrat la judecata în primă instanță și răspunzând, în același timp, la criticile cuprinse în recursul declarat, Înalta Curte a reținut următoarele:

Potrivit art. 6 alin. (11) din Procedura de aplicare a dispozițiilor O.U.G. nr. 29/2011 privind reglementarea acordării eșalonărilor de plată (abrogată prin noul Cod de procedură fiscală), aprobată prin Ordinul M.F.P. nr. 1853/2011: „Înaintea emiterii deciziei de respingere a cererii de acordare a eșalonării la plată, organul fiscal efectuează audierea contribuabilului potrivit art. 9 CPF (art. 9 NCPF). În acest caz, organul fiscal va întocmi un proces-verbal de audiere”. La rândul său, art. 9 CPF (art. 9 NCPF) consacră dreptul contribuabilului de a fi ascultat „cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei”.

În cuprinsul deciziei de respingere a cererii de acordare a eșalonării de plată din 21.09.2011, rubrica „mențiuni privind audierea contribuabilului” nu a fost completată.

Răspunzând la contestația formulată de intimată, în legătură cu această critică, recurenta a reținut prin decizia din 18.10.2011 că, „în urma invitației făcute agentului economic potrivit adresei din 08.09.2011, comunicată în 12.09.2011, acesta nu s-a prezentat la sediul instituției (...) pentru clarificarea situației”.

Or, în pofida intervalului de timp foarte scurt pus la dispoziție contribuabilului, acesta s-a prezentat la sediul recurentei și a depus documentele solicitate prin adresa anterior menționată, conform actului înregistrat la D.G.F.P. Bihor la data de 12.09.2011, însă, în mod evident, acestea nu au fost luate în considerare.

Apare astfel ca fiind legitimă constatarea judecătorului fondului, în sensul că, în realitate, contribuabilul nu a fost ascultat, garanțiile conferite de lege pentru respectarea dreptului său la apărare nefiind respectate.

În esență, potrivit unei jurisprudențe consecvente a C.J.U.E., reliefată prin deciziile invocate de intimată prin concluziile scrise, s-a statuat că destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Or, în cauză, așa cum s-a arătat, punctul de vedere exprimat de intimată a fost solicitat pur formal și a fost complet ignorat.

Și în ceea ce privește nemotivarea în fapt a actului administrativ fiscal, concluzia fondului este corectă.

Într-adevăr, acest element obligatoriu, potrivit dispozițiilor art. 43 alin. (2) lit. e) CPF [art. 46 alin. (2) lit. e) NCPF], lipsește din decizia emisă la 21.09.2011, fiind indicat în schimb „art. 206<sup>28</sup> alin. (2) lit. f) C.fisc.” [art. 369 alin. (2) lit. f) NCF], text care permitea autorității competente să solicite revocarea autorizației pentru un antrepozit fiscal în ipoteza existenței unor obligații fiscale restante la bugetul general consolidat mai vechi de 60 de zile față de termenul legal de plată.

Nemotivarea unui act administrativ fiscal nu vizează numai dimensiunea formală a legalității, cum susține recurenta.

În lipsa argumentelor organului fiscal, contribuabilul nu este în măsură să-și orienteze conduita, fiind nevoit să speculeze asupra posibilelor impedimente pe care administrația le-a avut în vedere atunci când i-a respins cererea. În speță, aspectele neclare au fost amplificate de împrejurarea că aceeași A.F.P.C.M. Bihor eliberase intimatei-reclamante certificatul de atestare a obligațiilor fiscale nr. (...) din 07.09.2011, potrivit căruia societatea comercială nu avea obligații pentru care eșalonarea la plată să nu fie posibilă.

Nu în ultimul rând, controlul de legalitate pe care îl înfăptuiește instanța de contencios administrativ devine imposibil de exercitat în contextul în care resorturile administrației nu îi sunt cunoscute.

Pe lângă aspectele reținute anterior, Înalta Curte a observat că nici în etapa soluționării contestației administrative, lipsurile deciziei inițiale nu au fost suplinite. Mai mult, deși intimata formulase în interiorul termenului legal de contestare două seturi de critici (înregistrate la data de 11.10.2011, respectiv 21.10.2011) în mod evident, prin decizia din data de 18.10.2011, cel de-al doilea a fost ignorat.

În acest context, apare legitimă concluzia primei instanțe în sensul că se impune anularea actelor administrative fiscale atacate pentru vicii de procedură.

Cât privește susținerea recurenței că viciile de procedură analizate nu pot atrage anularea actelor, întrucât legea nu prevede o atare sancțiune, Înalta Curte a înlăturat-o, deoarece nulitățile reținute intră în sfera celor virtuale, așa cum rezultă din scopul reglementării: protejarea contribuabilului de exercitarea abuzivă a dreptului de apreciere de către organele fiscale.

**NOTA AUTORULUI:** În **jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene** s-a precizat că, atunci când nici condițiile în care trebuie asigurată respectarea dreptului la apărare, nici consecințele încălcării acestui drept nu sunt stabilite de dreptul Uniunii, acestea 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 ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea Hotărârea *G. și R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pct. 35, precum și jurisprudența citată).

Cu toate acestea, deși statele membre pot permite exercitarea dreptului la apărare potrivit aceluiași modalități, precum cele reținute pentru a se aplica situațiilor interne, acestea trebuie să fie conforme dreptului Uniunii (Hotărârea *G. și R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pct. 36).

„Obligația care revine instanței naționale de a asigura efectul deplin al dreptului Uniunii nu are ca efect să impună ca o decizie contestată – întrucât a fost adoptată cu încălcarea dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat – să fie anulată în toate cazurile.

Astfel, potrivit dreptului Uniunii, o încălcare a dreptului la apărare, în special a dreptului de a fi ascultat, nu determină anularea deciziei luate în urma procedurii administrative în cauză, decât dacă, în lipsa acestei neregularități, această procedură ar fi putut avea un rezultat diferit (a se vedea, în acest sens, Hotărârea *Franța/Comisia*, C-301/87, EU:C:1990:67, pct. 31, Hotărârea *Germania/Comisia*, C-288/96, EU:C:2000:537, pct. 101, Hotărârea *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiliul*, C-141/08 P, EU:C:2009:598, pct. 94, Hotărârea *Storck/OAPI*, C-96/11 P, EU:C:2012:537, pct. 80, precum și Hotărârea *G. și R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pct. 38)” (Hotărârea din 03.07.2014, pronunțată în cauzele reunite

*Kamino International Logistics BV și Datema Hellmann Worldwide Logistics BV/ Staatssecretaris van Financiën, C-129/13 și C-130/13, EU:C:2014:2041, pct. 78 și 79).*

*A se vedea, pentru detalii, și M. MAZILU-BABEL, CJUE, Cauza WebMindLicenses. Utilizare de către administrația fiscală de probe obținute în cadrul unei proceduri penale paralele și neîncheiate. Dreptul la apărare. Dreptul de a fi ascultat. Protecția jurisdicțională efectivă, în Pandectele Române nr. 2/2016.*

## **2. Principiul dreptului la apărare. Repere. Obligațiile organului fiscal. Mențiunile privind audierea contribuabilului – element obligatoriu al actului administrativ fiscal. Nulitate virtuală**

În dreptul național, art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF] prevede obligația organului fiscal de a-i asigura contribuabilului, înaintea luării deciziei, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. De asemenea, art. 107 alin. (2) CPF [art. 130 alin. (1) și (2) NCPF] instituie obligația organului fiscal de a-i prezenta contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală și de a-i acorda acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF]. Termenul prevăzut de art. 107 alin. (1) CPF [art. 130 alin. (1) NCPF], în care contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, este de 3 zile lucrătoare [5 zile lucrătoare sau 7 zile lucrătoare, în cazul marilor contribuabili, conform art. 130 alin. (5) NCPF] de la data încheierii inspecției fiscale. Pe de altă parte, art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF] prevede ca element obligatoriu al actului administrativ fiscal și mențiunile privind audierea contribuabilului. Este vorba de o nulitate virtuală, astfel că partea care o invocă va trebui să facă dovada că i s-a produs o vătămare ce nu putea fi înlăturată decât prin anularea respectivului act.

*I.C.C.J, s. cont. adm., dec. nr. 4008 din 28.10.2014, www.scj.ro*

### **I. Obiectul cererii de chemare în judecată**

Prin cererea înregistrată pe rolul Curții de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, sub nr. (...) /33/2012, astfel cum a fost precizată, reclamanta G. SA a solicitat, în contradictoriu cu pârâta A.F.M., pronunțarea unei hotărâri judecătorești prin care să se dispună: (i) anularea deciziei de soluționare a contestației din 12.11.2012, emisă de A.F.M.; (ii) anularea deciziei de impunere din 18.09.2012 și a raportului de inspecție fiscală din 18.09.2012, emise de A.F.M.

### **II. Hotărârea primei instanțe**

Prin sentința civilă nr. 603 din 13.12.2013, pronunțată de Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, a fost admisă acțiunea precizată de reclamanta G. SA, s-a dispus anularea deciziei de soluționare a contestației

din 12.11.2012, a deciziei de impunere din 18.09.2012 și a raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, emise de A.F.M.

Pentru a hotări în acest sens, prima instanță a reținut, în esență, următoarele:

(...) Se impun a fi validate aserțiunile reclamantei referitoare la neregularitățile procedurale privind încălcarea dreptului la apărare și extinderea nelegală a inspecției fiscale pentru perioada 2007-2008.

Astfel, sunt reale susținerile conform cărora decizia de impunere din 18.09.2012 nu conține niciun fel de mențiuni cu privire la audierea contribuabilului, fiind încălcate prevederile art. 9 alin. (1) și art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 9 alin. (1) și art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF]. Simpla prezentare a anexelor raportului de inspecție fiscală nu echivalează cu o „audiere” în sensul art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF]. Astfel, organul fiscal trebuie să-i permită contribuabilului să-și prezinte toate argumentele și trebuie să procedeze la o analiză efectivă a acestora.

În acest context, reclamanta subliniază corect faptul că nu au fost respectate nici prevederile art. 107 alin. (2) și (4) CPF [art. 130 alin. (1), (2) și (5) NCPF], în sensul că societății reclamante nu i s-a comunicat o copie a proiectului raportului de inspecție fiscală și nu i s-a pus la dispoziție un termen de cel puțin 3 zile pentru a-și expune un punct de vedere util [5 zile lucrătoare sau 7 zile lucrătoare, în cazul marilor contribuabili, conform art. 130 alin. (5) NCPF]. (...)

### **III. Calea de atac exercitată în cauză**

Împotriva sentinței civile nr. 603 din 13.12.2013, pronunțată de Curtea de Apel Cluj, Secția a II-a civilă de contencios administrativ și fiscal, a declarat recurs, în termen legal, pârâta A.F.M., susținând că este lipsită de temei legal, pentru următoarele motive:

(...) decizia de impunere din 18.09.2012 respectă toate elemente obligatorii prevăzute la art. 43 alin. (2) CPF [art. 46 alin. (2) NCPF], inclusiv cele statuate la lit. j): „mențiuni privind audierea contribuabilului”.

În aplicarea prevederilor art. 9 și art. 107 CPF (art. 9 și art. 130 NCPF), în speță, audierea contribuabilului a fost efectuată la sediul A.F.M. în data de 20.08.2012, ocazie cu care administratorul G. SA și-a exprimat punctul de vedere cu privire la rezultatele inspecției fiscale, menționând în procesul-verbal (anexa 15 la raportul de inspecție fiscală) faptul că are obiecțiuni ce vor fi concretizate într-o contestație ce va fi depusă la organul competent.

A fost respectat și termenul de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale de care contribuabilul beneficiază pentru a-și exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, întrucât audierea contribuabilului a avut loc în data de 20.08.2012, iar raportul de inspecție fiscală și decizia de inspecție au fost încheiate în data de 18.09.2012. (...)

### **IV. Hotărârea instanței de recurs**

(...) Dreptul la apărare se încadrează în drepturile fundamentale care sunt parte integrantă a principiilor generale de drept a căror respectare este asigurată de dreptul Uniunii Europene.

În temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia.

Pentru a se considera că beneficiarul acestui drept are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere în mod util, respectarea dreptului la apărare presupune ca administrația să ia cunoștință, cu toată atenția necesară, de observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate (a se vedea, printre altele, Hotărârile Curții de Justiție pronunțate în cauzele *Comisia/Lisrestal și alții*, C-32/95, Hotărârea din 24.10.1996, *Medioscurso/Comisia*, C-462/98, Hotărârea din 21.09.2000 și *Soprope – Organizações de Calcado Lda/Fazenda Publica*, C-349/07, Hotărârea din 18.12.2008).

În dreptul național, art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF] prevede obligația organului fiscal de a-i asigura contribuabilului, înaintea luării deciziei, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. De asemenea, art. 107 alin. (2) din același act normativ [art. 130 alin. (1) și (2) NCPF] instituie obligația organului fiscal de a-i prezenta contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală și de a-i acorda acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1) [art. 9 alin. (1) NCPF]. Termenul prevăzut de art. 107 alin. (1) CPF [art. 130 alin. (5) NCPF], în care contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, este de 3 zile lucrătoare [în prezent, 5 zile, respectiv 7 zile lucrătoare] de la data încheierii inspecției fiscale. Pe de altă parte, art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF] prevede ca element obligatoriu al actului administrativ fiscal și mențiunea privind audierea contribuabilului.

Este vorba de o nulitate virtuală, astfel că partea care o invocă va trebui să facă dovada că i s-a produs o vătămare ce nu putea fi înlăturată decât prin anularea respectivului act.

În speța supusă judecății, în care decizia adoptată de administrație vizează obligații fiscale în valoare totală de 2.613.925 lei, elementele furnizate instanței de către reclamanta G. SA, legate de necomunicarea proiectului raportului de inspecție fiscală, neasigurarea unui termen de cel puțin 3 zile pentru exprimarea unui punct de vedere util și lipsa din decizia de impunere a mențiunilor privind audierea contribuabilului, dovedesc atât vătămarea constând în imposibilitatea exercitării dreptului la apărare cu respectarea principiului efectivității, cât și imposibilitatea înlăturării acesteia, altfel decât prin anularea actului administrativ fiscal emis în aceste condiții.

Prin urmare, Înalta Curte constată că sunt neîntemeiate criticile recurente ce vizează greșita anulare de către prima instanță a actelor administrative fiscale contestate, pentru nerespectarea dreptului la apărare al contribuabilului.

**NOTA AUTORULUI:** De subliniat că problema respectării dreptului la apărare de către administrația financiară face obiectul trimiterii preliminare din cauza *Ispas*, C-298/16, prin care se solicită să se răspundă la următoarea întrebare: „*Este compatibilă cu principiul respectării dreptului la apărare o practică administrativă de a emite o decizie, în sarcina unui particular, fără a i se*



*permite acestuia accesul la toate informațiile și documentele pe care autoritatea publică le-a avut în vedere cu ocazia emiterii deciziei cauzatoare de prejudicii, informații și documente cuprinse în dosarul administrativ, nepublic, întocmit de autoritatea publică?”.*

### **3. Efectuarea unei inspecții fiscale. Dreptul de a fi ascultat. Nerespectare. Sancțiune**

În temeiul principiului dreptului la apărare, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut, în mod util, punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să își întemeieze decizia. Pentru respectarea dreptului la apărare, administrația trebuie să ia la cunoștință, cu toată atenția necesară, observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate.

Partea care invocă nulitatea virtuală va trebui să facă dovada că i s-a produs o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea respectivului act. Reclamanta a făcut această dovadă, din lipsa audierii decurgând un prejudiciu imediat și direct pentru aceasta, deoarece, independent de problema inspecției fiscale, nu a putut prezenta emitentului deciziilor de plată accesorii la fondul pentru mediu informații despre inspecția fiscală anterioară, precum și perioadele fiscale care au fost deja inspectate, cel puțin aparent fiind stabilite obligații fiscale accesorii și pentru sumele datorate cu titlu de eco-taxă pentru o perioadă pentru care s-a emis anterior o altă decizie de impunere anulată de instanță.

*C.A. Cluj, s. cont. adm., dec. nr. 822 din 15.06.2016, www.rolii.ro*

### **I. Hotărârea instanței de fond**

Prin sentința civilă nr. 996 din 23.12.2015, pronunțată în dosarul nr. (...) al Tribunalului Bistrița-Năsăud, a fost admisă acțiunea modificată, formulată de reclamanta G. SA în contradictoriu cu pârâta A.F.M. și în consecință: a fost anulată decizia de soluționare a contestației din 25.06.2015 și decizia emisă la 30.03.2015, referitoare la obligațiile de plată accesorii la Fondul pentru mediu emise de pârâtă; a fost anulată decizia de soluționare a contestației din 18.08.2015 și decizia din 02.06.2015 referitoare la obligațiile de plată accesorii la Fondul pentru mediu emise de pârâtă.

Pentru a pronunța această sentință, instanța de fond a reținut că reclamanta a făcut obiectul unei inspecții fiscale derulate de Administrația Fondului pentru Mediu în cursul anului 2012. Prin raportul de inspecție fiscală s-a reținut că reclamanta ar fi încălcat mai multe dispoziții legale printre care și cele referitoare la prelevarea eco-taxei pentru produsele livrate.

În urma acestor constatări, a fost emisă decizia de impunere din 18.09.2012 de către A.F.M., obligațiile fiscale principale prevăzute din O.U.G. nr. 196/2005 fiind determinate pentru perioada (...); dobânzile au fost calculate pentru perioada (...), iar penalitățile de întârziere au fost calculate pentru (...).

Reclamanta a contestat decizia de impunere, însă prin decizia de soluționare a contestației din 12.11.2012 pârâta A.F.M. a respins contestația.

Decizia de soluționare a contestației a fost atacată în instanță, iar prin sentința civilă nr. 603 din 2013 a Curții de Apel Cluj, Secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal, menținută prin decizia civilă nr. 4008 din 28.10.2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, au fost anulate decizia de impunere din 2012 și raportul de inspecție fiscală aferent.

Prin decizia din 30.03.2015, referitoare la obligațiile de plată accesorii la fondul pentru mediu emisă de pârâtă, s-au stabilit în sarcina reclamantei obligații fiscale accesorii în cuantum de 558.574 lei, din anexa la decizie rezultând că s-au calculat accesorii pentru perioada (...).

Tribunalul a apreciat că actele administrative fiscale emise de pârâtă, contestate în prezenta cauză, sunt nelegale din perspectiva nerespectării dreptului la apărare al reclamantei în procedura emiterii acestora. Dreptul la apărare se încadrează în drepturile fundamentale ce fac parte integrantă a principiilor de drept a căror respectare este asigurată de dreptul Uniunii Europene.

În dreptul național, art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF] prevede obligația organului fiscal de a asigura contribuabilului, înaintea luării deciziei, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. Conform art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF], unul dintre elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este mențiunea privind audierea contribuabilului.

Fiind vorba de o nulitate virtuală, reclamanta trebuie să facă dovada unei vătămări ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului contestat.

Reclamanta a făcut această dovadă, din lipsa audierii decurgând un prejudiciu imediat și direct pentru aceasta, deoarece, independent de problema inspecției fiscale, nu a putut prezenta emitentului deciziilor de plată accesorii la fondul pentru mediu, informații despre inspecția fiscală anterioară, din anul 2012, precum și perioadele fiscale care au fost deja inspectate, cel puțin aparent fiind stabilite obligații fiscale accesorii și pentru sumele datorate în perioada (...) cu titlu de eco-taxă, deși pentru această perioadă s-a emis anterior o altă decizie de impunere anulată de instanță.

Este relevantă din acest punct de vedere și practica Curții de Justiție a Uniunii Europene, invocată de reclamantă, în sensul că încălcarea care a avut loc nu mai poate fi remediată prin simplul fapt că accesul a devenit posibil în cursul procedurii jurisdicționale, examinarea tribunalului neavând nici ca obiect, nici ca efect, înlocuirea unei investigații complete a cauzei în cadrul unei proceduri administrative.

Jurisprudența consecventă a C.J.U.E. statuează că destinatarii deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să aibă posibilitatea de a-și face cunoscut în mod util punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să-și întemeieze decizia.

Plecând de la aceste premize, tribunalul a constatat că sunt reale susținerile reclamantei, conform cărora deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii la fondul pentru mediu nu conțin niciun fel de mențiuni cu privire la audierea contribuabilului, fiind astfel încălcate prevederile art. 9 alin. (1) și art. 43 alin. (2) lit. j) CPF [art. 9 alin. (1) și art. 46 alin. (2) lit. j) NCPF], dreptul la apărare al reclamantei fiind încălcat la momentul emiterii deciziilor, astfel că se impune să se constate incidența acestui motiv de nelegalitate. (...)

## II. Calea de atac exercitată

Împotriva aceleiași sentințe a declarat recurs și pârâatul Administrația Fondului pentru Mediu (AFM), solicitând admiterea acestuia și, pe fond, respingerea acțiunii formulate de G. SA.

În motivarea recursului s-a arătat că, potrivit art. 87 CPF (art. 97 NCPF), decizia de impunere trebuie să cuprindă inclusiv mențiunea audierii contribuabilului.

Potrivit art. 86 alin. (4) și art. 88 CPF [art. 95 alin. (4) și art. 98 NCPF], anumite acte administrative fiscale – printre care și decizia referitoare la obligațiile de plata accesorii – sunt asimilate deciziei de impunere.

Asimilarea anumitor acte administrative fiscale – printre care și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii – cu decizia de impunere [conform art. 86 alin. (4) și art. 88 CPF], nu trebuie interpretată în sensul că acestea trebuie să aibă aceleași elemente de conținut ca și decizia de impunere. Conținutul actelor este specific fiecăruia dintre ele, în raport de destinația lui. Ca atare, obligația existenței mențiunii audierii contribuabilului vizează decizia de impunere în sine, iar nu și actele care sunt asimilate acesteia sub aspectul puterii juridice ori al efectelor.

De asemenea, s-a mai apreciat că, drept garanție a respectării drepturilor contribuabililor, principiul legalității impune instituirea unor căi administrative și jurisdicționale de atac împotriva titlurilor de creanță bugetară, de care pot uza persoanele care se consideră vătămate prin acte netemeinice și nelegale. Legalitatea presupune și posibilitatea ca cel nemulțumit de soluția dată de o jurisdicție administrativă să aibă la dispoziție o acțiune în justiție pentru apărarea dreptului vătămat.

Concluzionând, se constată că dreptul contribuabilului de a se apăra și de a-și exprima punctul de vedere nu a fost încălcat de A.F.M.

## III. Hotărârea instanței de recurs

În privința nelegalității sentinței din perspectiva art. 488 alin. (1) pct. 8 NCPC, curtea apreciază că motivul invocat nu subsistă, dreptul la apărare încadrându-se în drepturile fundamentale care sunt parte integrantă a principiilor generale de drept a căror respectare este asigurată de dreptul Uniunii Europene, așa cum corect a reținut tribunalul.

În temeiul acestui principiu, destinatarilor deciziilor care le afectează în mod sensibil interesele trebuie să li se dea posibilitatea de a-și face cunoscut, în mod util, punctul de vedere cu privire la elementele pe care administrația intenționează să și întemeieze decizia.

Pentru a se considera că beneficiarul acestui drept are posibilitatea de a-și face cunoscut punctul de vedere, în mod util, respectarea dreptului la apărare presupune ca administrația să ia cunoștință, cu toată atenția necesară, de observațiile persoanei sau ale întreprinderii vizate (a se vedea, printre altele, Hotărârile Curții de Justiție pronunțate în cauzele *Comisia/Lisrestal și alții*, C-32/95, Hotărârea din 24.10.1996, *Medioscurso/Comisia*, C-462/98, Hotărârea din 21.09.2000 și *Soprope – Organizações de Calcado Lda/Fazenda Publica*, C-349/07, Hotărârea din 18.12.2008).

În dreptul național, art. 9 alin. (1) CPF [art. 9 alin. (1) NCPF] prevede obligația organului fiscal de a-și asigura contribuabilului, înaintea luării deciziei, posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în