

DOI: 10.47743/jss-2024-70-1-11

Dreptul contribuabilului la apărare prin reprezentare. Etapa controlului fiscal

Taxpayer's Right to Defence through Representation. Fiscal Control Procedures

Irina GALAN¹

Rezumat: Articolul analizează mecanismele de consacrare și exercitare a dreptului contribuabilului de a beneficia de asistența unui avocat pe perioada procedurilor de control fiscal. Studiul se va axa pe dreptul contribuabilului la asistență de specialitate, privit ca o componentă a dreptului la apărare. Ne propunem să identificăm sursele acestui drept, atât pe plan național, cât și prin raportare la dreptul european și internațional, precum și forța juridică a instrumentelor care îl consacră. În plus, cercetarea dorește să răspundă întrebării referitoare la efectivitatea exercitării acestui drept în etapa prealabilă fazei de judecată, pornind de la faza de control fiscal, prin raportare la ansamblul reglementărilor și la practica existentă în materie. Scopul acestui demers este acela de a promova necesitatea existenței unei colaborări cât mai eficientă între contribuabil și organul fiscal, în vederea evitării unor litigii ulterioare, generatoare de costuri pentru ambele părți implicate.

Cuvinte-cheie: drepturile contribuabilului, drept la apărare, asistență de specialitate, control fiscal.

Abstract: The article describes the taxpayer's right to benefit from the assistance of a lawyer during the fiscal control procedures. The study will focus on the taxpayer's right to benefit of legal assistance, seen as a component of the right to defence. We aim to identify the sources of this right, both on a national level and by reference to European and international law, as well as the legal force of these instruments. In addition, the research wants to answer the question regarding the effectiveness of the exercise of this right in the stage prior to the trial phase, starting from the fiscal control phase, by referring to the set of provision and the existing practice in the matter. The purpose of this study is to promote the need for the existence of a more effective collaboration between the taxpayer and the fiscal authorities, in order to avoid further litigation, generating costs for both parties involved.

Keywords: taxpayer's rights, right to defence, assistance of a lawyer, fiscal control procedures.

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: irina.galan@uaic.ro

Introducere

Prezentul articol își propune să abordeze una dintre componentele dreptului la apărare al contribuabilului, și anume, dreptul de a beneficia de asistență de specialitate. În acest studiu ne vom rezuma la analiza manierei de reglementare și aplicare a acestui drept în etapa controlului fiscal. Precizăm că vom avea în vedere o incursiune în toate cele cinci forme de control fiscal prevăzute de Codul de procedură fiscală, pe care le vom analiza în mod distinct, urmărind identificarea reglementării acestui drept și a mizei (ne)respectării acestuia de către organul de inspecție fiscală.

Pe parcursul prezentării ne propunem să răspundem mai multor întrebări. Mai întâi, vom încerca să identificăm sediul materiei. În concret, avem în vedere identificarea instrumentelor juridice în care este consacrat acest drept la asistență de specialitate, atât pe plan intern, cât și prin raportare la dreptul european și internațional, precum și a forței juridice a acestora.

Odată clarificate aceste aspecte, vom realiza o trecere în revistă a fiecărei forme de control fiscal, pentru a identifica de ce este importantă respectarea dreptului contribuabilului de a fi asistat și/sau reprezentat de un avocat/alt specialist cu ocazia verificărilor organului fiscal, pornind de la consecințele juridice ale acestor forme de control. Așadar, în această parte a lucrării ne vom axa pe aplicabilitatea efectivă a acestui drept, pentru ca acesta să depășească granițele unei reglementări pur-teoretice, dovedindu-și importanța practică prin raportare la efectele pe care o formă sau alta de control fiscal le produce asupra contribuabilului. Tot cu această ocazie vom prezenta și componentele dreptului la asistență de specialitate, pentru a stabili ce prerogative are în concret contribuabilul supus unei verificări fiscale, în temeiul dreptului de a beneficia de asistență de specialitate.

Nu în ultimul rând, studiul nostru se va finaliza prin cercetarea sancțiunilor pe care le implică nerespectarea dreptului la asistență de specialitate. Astfel, vom încerca să răspundem următoarei întrebări: este actul administrativ fiscal emis cu încălcarea acestui drept pasibil de sancțiunea nulității? În caz afirmativ, care este regimul juridic al acestei nulități?

1. Dreptul de a beneficia de asistență de specialitate.

Consacrare normativă

Primul nivel de analiză va fi reprezentat de legislația națională. Așadar, remarcăm o consacrare expresă a „*dreptului de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică*” în Codul de procedură fiscală² la următoarele forme de control fiscal:

² Publicat în M. Of. nr. 547 din data de 23.07.2015.

inspecția fiscală³, controlul inopinat⁴, controlul antifraudă⁵ și verificarea situației fiscale personale⁶. Procedura verificării documentare nu face în mod expres trimitere la acest drept, însă, astfel cum vom arăta ulterior în lucrare, și în cadrul acestei forme de control poate să intervină dreptul contribuabilului de a fi asistat sau reprezentat de un avocat, cu ocazia audierii contribuabilului și a exprimării unui punct de vedere de către acesta.

Mai departe, observăm că tot pe plan intern a fost adoptată „Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale din 12.10.2004”, aprobată prin Ordinul nr. 713/2004⁷. Cu referire la supraviețuirea Cartei în contextul abrogării O.G. nr. 92/2003 în baza căreia a fost aceasta adoptată, în doctrină⁸ s-a exprimat opinia potrivit căreia acest ordin ar fi fost abrogat implicit odată cu abrogarea OG nr. 92/2003. În acest context, se dovedește a fi oportună o sistematizare a drepturilor contribuabililor printr-un act normativ cu forță juridică de lege⁹ (*stricto sensu*), care să cuprindă o enumerare clară a drepturilor de care beneficiază contribuabilului pe parcursul controlului fiscal, astfel încât acesta să cunoască cu exactitate și anterior unui eventual control drepturile de care dispune. La acest moment avem o consacrare expresă a unor drepturi în Codul de procedură fiscală, însă, astfel cum vom dezvolta și în această lucrare, ele sunt inserate prin diferite metode (adeseori prin utilizarea unor norme de trimitere), această tehnică legislativă putând conduce la îngreunarea înțelegerii lor de către contribuabil. Probabil că o sistematizare a acestora într-un document separat și-ar dovedi utilitatea atât pentru contribuabil (care ar avea reprezentarea clară a drepturilor sale), cât și pentru organul de control fiscal, care ar fi ținut să dea substanță acestor drepturi, fără a se limita la menționarea acestora în mod pur formal.

Carta privind drepturile contribuabililor consacră expres „dreptul de a beneficia de asistență de specialitate”, pe care îl regăsim reglementat și în Codul de procedură fiscală la aproape toate formele de control fiscal (lipsind precizarea expresă doar de la procedura privind verificarea documentară), astfel cum arătam anterior.

În privința nivelului supranațional de reglementare, ne îndreptăm atenția asupra Cartei drepturilor fundamentale a Uniunii Europene¹⁰ (*în continuare, Carta UE*), instrument ce cuprinde o serie de drepturi fundamentale ale cetățenilor

³ Art. 124 alin. (3) C. pr. fisc.: „Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică”.

⁴ Art. 135 alin. (5) C. pr. fisc. face trimitere expresă la dispozițiile art. 124 C. pr. fisc., care reglementează dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică: „Prevederile art. 113 alin. (2) lit. a), b), e), f), g), h), j), k) și l), art. 118 alin. (8), art. 120, 124, 125 și 132 sunt aplicabile în mod corespunzător și în cazul controlului inopinat”.

⁵ Art. 137 alin. (4) lit. b) C. pr. fisc.: „Pe durata controlului antifraudă, contribuabilul/plătitorul are următoarele drepturi: de a beneficia de asistență de specialitate”.

⁶ Art. 141 alin. (3) C. pr. fisc.: „Prin avizul de verificare, persoana fizică este înștiințată că are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică”.

⁷ Publicat în M. Of. nr. 977 din 25.10.2004.

⁸ A se vedea I.M. Costea, *Controlul fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2017, p. 121.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Publicată în J. Of. al Uniunii Europene din 30.03.2010.

Uniunii. Este important, însă, să precizăm încă de la început domeniul de aplicare al Cartei UE. Potrivit art. 51 din Cartă, aceasta se adresează statelor membre doar atunci când pun în aplicare dreptul Uniunii¹¹. Prin urmare, respectarea dispozițiilor Cartei este obligatorie pentru statele membre doar când acestea aplică dreptul Uniunii, nefiind aplicabilă automat oricărei situații juridice interne. Ca atare, atunci când nu este în discuție aplicarea unei dispoziții de drept unional, potrivit acestei prevederi nu s-ar putea recurge la invocarea articolelor din Cartă referitoare la dreptul la apărare. Dreptul la apărare este consacrat expres în articolul 48 din Carta UE: „Oricărei persoane acuzate îi este garantată respectarea dreptului la apărare”. Remarcăm, în acest context, că reglementarea vizează dreptul la apărare al unei persoane „acuzate”, în sensul conferit acestei noțiuni de drept unional, ceea ce ne face să ne gândim în special la procedurile de control fiscal ce au ca urmare sesizarea organelor de urmărire penală și posibilele consecințe penale față de contribuabilul supus verificărilor.

Un alt nivel de reglementare este reprezentat de Convenția Europeană a Drepturilor Omului¹² (în continuare, CEDO), ce a fost adoptată de Consiliul Europei în 1950, fiind unul dintre cele mai prezente instrumente de protejare a drepturilor fundamentale pe continentul nostru. Sediul materiei este reprezentat de art. 6, care consacră „dreptul la un proces echitabil”, una dintre componentele acestuia fiind dreptul de a beneficia de un apărător (ales sau din oficiu). Întrucât chestiunea incidenței art. 6 din CEDO în procedurile fiscale este una complexă și poate constitui obiectul unei lucrări distincte¹³, ne limităm să punctăm faptul că jurisprudența Curții Europene a Drepturilor Omului a interpretat anumite situații cu implicații fiscale ca intrând în sfera de aplicare a art. 6 CEDO, fie prin asimilarea cu litigiile cu caracter civil (prin raportare la interesele pecuniare, patrimoniale ale contribuabilului, chiar dacă grefate pe un raport fiscal inițial), fie fiind incluse în sfera acuzațiilor cu caracter penal (prin asimilarea de către Curte a sancțiunilor fiscale celor penale)¹⁴.

Prin analiza jurisprudenței în materie, în doctrină s-a constatat că art. 6 CEDO se aplică inclusiv în cadrul procedurii necontencioase, Curtea statuând că întreaga procedură, în ansamblu, trebuie să respecte imperativele acestui articol.

¹¹ Art. 51 Carta UE stabilește că „Dispozițiile prezentei carte se adresează instituțiilor, organelor, oficiilor și agențiilor Uniunii, cu respectarea principiului subsidiarității, precum și statelor membre numai în cazul în care acestea pun în aplicare dreptul Uniunii. Prin urmare, acestea respectă drepturile și principiile și promovează aplicarea lor în conformitate cu atribuțiile pe care le au în acest sens și cu respectarea limitelor competențelor conferite Uniunii de tratate”.

¹² Disponibilă pe Internet la adresa: https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_ROM.

¹³ Pentru mai multe detalii privind incidența art. 6 CEDO în procedurile fiscale, a se vedea: I.M. Costea, *Inspekția fiscală. Ghid practic pentru persoanele fizice și juridice*, Editura C.H. Beck, București, 2014; I.M. Costea, *Controlul fiscal, op.cit.*, p. 130 și urm.; S. Doroga, *Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale*, Editura C.H. Beck, București, 2019, p. 55 și urm.; R. Bufan, *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016, pp. 74-82.

¹⁴ S. Doroga, *op. cit.*, pp. 55-106.

Prin urmare, organul fiscal național este ținut să respecte garanțiile Convenției în privința dreptului la un proces echitabil, mai ales atunci când sunt incidente sancțiuni fiscale¹⁵.

Așadar, apreciem că, în ipoteza în care rezultatul unei proceduri de control fiscal ar consta în sesizarea organelor de urmărire penală (soluție prevăzută expres la art. 132 și 135 C. pr. fisc.), s-ar impune ca persoana supusă controlului să beneficieze de toate garanțiile prevăzute de art. 6 CEDO, inclusiv de dreptul de a beneficia de asistența unui avocat încă din etapa verificărilor, doar în acest fel putând vorbi despre o exercitare efectivă a dreptului la apărare al contribuabilului consacrat de Convenție.

Nu în ultimul rând, există o serie de documente internaționale *soft law* care regroupează drepturile contribuabililor și care, fără a fi obligatorii prin ele însele, reprezintă un reper în activitatea de legiferare a statelor, reprezentând încununarea bunelor practici ale statelor în această materie. Cu titlu exemplificativ, amintim Codul European al Contribuabililor¹⁶, modelul OCDE, modelul CFE (Confederația Fiscală Europeană)¹⁷, toate acestea reprezentând o bună sursă de inspirație pentru legiuitorul român în stabilirea unui set de drepturi ale contribuabililor. Așadar, dreptul contribuabilului de a fi asistat și/sau reprezentat îl regăsim în toate aceste documente internaționale *soft law*¹⁸, ceea ce denotă preocuparea acută pentru asigurarea dreptului la apărare al contribuabilului prin posibilitatea acestuia de a fi asistat/reprezentat în dialogul său cu administrația fiscală.

2. Formele controlului fiscal. Incidența dreptului de a beneficia de asistență de specialitate

Controlul fiscal *lato sensu* ar putea fi definit ca activitatea organelor abilitate în acest scop de a stabili situația de fapt fiscală, de a identifica tratamentul fiscal aferent și de a verifica precizia cu care contribuabilii își îndeplinesc obligațiile legale de plată și declarative, în acord cu normele fiscale aplicabile¹⁹.

Din analiza legislației, distingem în titlul VI al C.pr. fisc. cinci forme de control fiscal: inspecția fiscală, controlul inopinat, controlul antifraudă, verificarea situației fiscale personale de către organul fiscal central și verificarea documentară.

¹⁵ C.F. Costăș, „Principii de drept incidente în contenciosul fiscal”, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 8/2010, p. 25.

¹⁶ Acesta conține un set de principii ce reprezintă un model pentru conduita contribuabililor din statele membre UE, dar și pentru administrațiile fiscale ale acestora, fiind un instrument juridic neconstrângător din punct de vedere juridic. Poate fi consultat la adresa: [guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf](#) (europa.eu).

¹⁷ Pentru o sistematizare a acestor instrumente internaționale *soft law*, a se vedea I.M. Costea, „Protection of Taxpayers’ Rights in the Romanian Legislation”, în *European Financial Law in Times of Crisis of the European Union*, Budapesta, 2019, pp. 109-117.

¹⁸ A se vedea sinteza realizată de I.M. Costea, „Protection of Taxpayers’ Rights in the Romanian Legislation”, *op. cit.*, pp. 111-113.

¹⁹ C. F. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016, p. 260.

În această secțiune ne propunem să identificăm în care dintre formele de control este reglementat dreptul la asistență de specialitate și, în cazul în care este consacrat, care sunt consecințele nerespectării sale raportat la specificul fiecărei forme de control.

O primă reglementare expresă a acestui drept o regăsim la inspecția fiscală, în articolul 124 alin. (3) C. pr. fisc, care prevede că „*Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică*”. O primă critică legată de exprimarea legiuitorului vizează alăturarea celor doi termeni, „de specialitate” și „juridică”. Nu putem să nu ne întrebăm dacă asistența juridică nu este inclusă în cea de specialitate²⁰ și de ce a simțit nevoia legiuitorul să le menționeze distinct. O posibilă explicație ar fi aceea că intenția sa a fost de a consacra expres asistarea/reprezentarea contribuabilului atât prin avocat, cât și prin intermediul altor specialiști autorizați să exercite prerogative în etapa inspecției fiscale (spre ex., consultanți fiscali sau contabili autorizați²¹).

Ce implică, însă, dreptul de a beneficia de asistență de specialitate în etapa inspecției fiscale? Cum se manifestă acesta?

În primul rând, considerăm că o primă componentă a acestui drept constă în dreptul de a fi informat cu privire la posibilitatea de a fi asistat/reprezentat de un avocat sau de un alt specialist în procedurile de inspecție fiscală. Simpla sa consacrare normativă ar rămâne fără efect dacă organul fiscal nu i-ar comunica contribuabilului în mod concret că beneficiază de această posibilitate. În acest context, ne imaginăm mai ales ipoteza contribuabililor persoane fizice sau a micilor contribuabili, cu privire la care ne gândim că există riscul de a nu avea reprezentarea faptului că au dreptul să beneficieze de asistența unui avocat și în etapa prealabilă sesizării instanței de judecată. Se poate ajunge, astfel, la situații în care aceștia apelează la serviciile unui avocat abia atunci când se confruntă cu necesitatea de a contesta actul administrativ fiscal emis în urma controlului fiscal. Probabil că asistența unui avocat sau a altui specialist autorizat încă din etapa prealabilă emiterii unor decizii de impunere prin care se majorează sarcina fiscală a contribuabilului ar conduce la o mai bună colaborare dintre contribuabil și autoritățile fiscale, care ar putea scuti eventuale litigii ulterioare și costurile angajate de ambele părți implicate.

În plus, apreciem că ar trebui ca organul de control fiscal să acorde în mod real contribuabilului un termen rezonabil pentru ca acesta din urmă să poată contracta serviciile de specialitate ale unui avocat care să îl asiste în faza de verificare și, dacă este cazul, contestație. Obligația generală de informare ce incumbă organului fiscal presupune, printre altele, și comunicarea informației cu privire la posibilitatea apelării la serviciile unui avocat, chiar dacă procedurile de control ar fi încetinite. Așadar, în opinia noastră, orice inspecție fiscală ar trebui să deuteze prin informarea reală a contribuabilului cu privire la dreptul de a angaja un

²⁰ În același sens, a se vedea I.M. Costea, *Controlul fiscal...*, op. cit., p. 123.

²¹ Pentru o distincție privind consultanții fiscali și contabilii autorizați a se vedea M.E. Galan, „*Forța probantă a raportului de expertiză fiscală*”, în *Tax Magazine*, nr. 5, 2023, pp. 295-308.

avocat/alt specialist care să îl asiste pe perioada procedurii, precum și să i se acorde un termen rezonabil în acest scop.

În continuare, ne propunem să evidențiem eventuale consecințe pe care nerespectarea acestui drept le-ar produce asupra contribuabilului supus inspecției fiscale.

În primul rând, este de apreciat reglementarea distinctă a obligației organului fiscal de a informa reprezentantul legal sau împuternicitul contribuabilului cu privire la constatările rezultate din inspecția fiscală²². Art. 113 alin. (2) lit h) din C. pr. fisc. stabilește că „În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la: informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;”. Din analiza textului de lege, remarcăm faptul că, distinct de obligația de informare a contribuabilului, regăsim și obligația de a informa împuternicitul contribuabilului cu privire la aspectele rezultate din inspecția fiscală.

Mai departe, art. 124 C. pr. fisc²³ face trimitere expresă la dreptul contribuabilului de a fi asistat sau reprezentat în cursul procedurilor de control. Alin. (1) consacră obligația de informare a contribuabilului/plătitorului cu privire la posibilitatea de a numi persoane care să dea informații. În acest context, ne întrebăm cine pot fi aceste persoane care să fie împuternicite să ofere informații organului de inspecție. Ca regulă, contribuabilul este reprezentat în etapa inspecției fiscale de administrator, care de cele mai multe ori desemnează fie contabilul, fie un consultant fiscal sau un avocat care să ofere informațiile solicitate organului fiscal. Toate aceste informații sunt comunicate pe propria răspundere a celor implicați, aspect ce rezultă din declarația semnată la finalizarea inspecției²⁴.

Alin. (3) al art. 124 C.pr. fisc. prezintă sediul materiei în privința dreptului de a fi asistat/reprezentat pe parcursul întregii inspecții fiscale. În doctrină s-a afirmat că, pentru ca acest drept să fie aplicat în mod real, este necesar ca organele de inspecție fiscală să îi acorde contribuabilului posibilitatea concretă de a lua legătura cu un specialist, inclusiv prin stabilirea unor termene accesibile pentru comunicarea documentației și a informațiilor, dar și pentru prezentarea punctelor de vedere solicitate²⁵.

²² C. F. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală...*, op. cit., p. 261.

²³ Redăm conținutul art. 124 C.pr. fisc: „(1) La începerea inspecției fiscale, contribuabilul/plătitorul trebuie informat că poate numi persoane care să dea informații. Dacă informațiile furnizate de contribuabil/plătitor sau de către persoana numită de acesta sunt insuficiente, atunci organul de inspecție fiscală se poate adresa și altor persoane pentru obținerea de informații necesare realizării inspecției fiscale. (2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. (3) Pe toată durata exercitării inspecției fiscale contribuabilul/plătitorul are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică.”

²⁴ C. F. Costăș (coord.), *Codul de procedură fiscală...*, op. cit., p. 276.

²⁵ S. Doroga, op. cit., p. 259.

Distinct de dreptul de a beneficia de asistența unui specialist, contribuabilii au dreptul de a fi informați pe tot parcursul inspecției fiscale (potrivit art. 122, 130 C. pr. fisc.). În acest context, ne întrebăm: își produce această informare efectele în absența înțelegerii de către contribuabil a informațiilor comunicate de organul fiscal? Dreptul la apărare al acestuia nu ar fi realmente exercitat dacă acesta ar putea beneficia de asistență de specialitate, astfel încât informațiile primite să fie și înțelese, iar pe baza lor să se ofere un punct de vedere exprimat în cunoștință de cauză? Pornim de la premisa existenței unor norme stufoase, stricte și detaliate, a căror neînțelegere poate conduce la consecințe nefaste asupra contribuabilului, putând influența în mod negativ rezultatul verificărilor. Apreciem că o bună colaborare între contribuabil și organul fiscal încă din etapa controlului poate contribui la evitarea acordării de soluții neconforme și să împiedice avansarea inutilă de resurse (de timp, energie, materiale, umane) din partea ambelor părți implicate în acest raport.

Un alt drept de care beneficiază contribuabilii potrivit Codului de procedură fiscală este acela de a formula cereri și observații pe tot parcursul procedurilor de control. O altă interogație pe care o ridicăm este următoarea: este acest drept al contribuabilului exercitat efectiv în absența beneficiarii de asistența unui specialist pe perioada verificărilor? Este dreptul la apărare al contribuabilului realmente protejat? Ar fi suficient ca acesta să aibă deschisă calea contestației și, mai apoi, a acțiunii în contencios pentru a aduce în prim-plan nemulțumirile cu privire la constatările și concluziile organului fiscal, fără a fi avut posibilitatea concretă de a oferi explicații, clarificări încă din etapa controlului?

Din perspectiva noastră, răspunsul la toate aceste întrebări este intuitiv. Apreciem că toate prerogativele de care beneficiază un contribuabil în faza de control (de a fi informat, de a formula cereri, puncte de vedere, etc.) pot fi exercitate în mod real doar în măsura în care acesta poate beneficia în mod efectiv de dreptul la asistență de specialitate. Bineînțeles că angajarea serviciilor unui avocat (sau ale unui alt specialist în domeniu) rămâne o facultate pentru contribuabil, însă legea și organele fiscale care o aplică trebuie să ofere premisele pentru ca acesta să poată alege în mod efectiv dacă să apeleze sau nu la ajutor de specialitate.

O altă valență pe care o identificăm este cea privind latura penală. Potrivit art. 132 C.pr. fisc., constatările organului fiscal din cursul inspecției fiscale pot sta inclusiv la baza sesizării organelor de urmărire penală. Astfel, potrivit legii, atunci când constată anumite elemente care ar putea conduce la răspunderea penală, organul de inspecție fiscală are obligația să sesizeze organele competente²⁶. În acest sens, întocmește un proces-verbal care „*reprezintă act de sesizare și stă la baza documentației de sesizare a organelor de urmărire penală*”²⁷. Mai mult, acest proces-verbal se întocmește „*cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului/plătitorului*”²⁸. Deducem de aici că există în abstract posibilitatea ca cel vizat de inspecția fiscală să ofere explicații sau obiecțiuni la momentul la care

²⁶ Art. 132 alin. (1) C.pr. fisc.

²⁷ Art. 132 alin. (3) C.pr. fisc.

²⁸ Art. 132 alin. (2) C.pr. fisc.

se întocmește acest proces-verbal. Din punctul nostru de vedere, miza cunoașterii și respectării acestui drept este cu atât mai mare cu cât inspecția fiscală se poate finaliza inclusiv prin sesizarea organelor judiciare penale. În acest context, exercitarea dreptului de a fi asistat de un specialist ar putea conduce la o circumstanțiere a elementelor prezentate de organul-fiscal în procesul-verbal, mai ales în contextul în care acesta reprezintă chiar actul de sesizare a organelor penale, sau chiar la o nesesizare a acestora dacă sunt oferite lămuririle necesare și se constată că nu sunt întrunite condițiile constitutive ale unei infracțiuni.

În privința celorlalte forme de control, ne vom limita să punctăm strict acele aspecte noi, de diferențiere, întrucât majoritatea explicațiilor oferite cu privire la procedura de inspecție fiscală rămân valabile.

Așadar, în privința controlului inopinat, remarcăm că legiuitorul face trimitere în mod expres la dispozițiile art. 124 și 132 C.pr. fisc. prezentate mai sus, care se aplică corespunzător. Astfel, dreptul de a beneficia de asistență de specialitate este consacrat în mod expres, printr-o normă de trimitere.

Specificul acestei forme de control (după cum rezultă chiar din denumire) este acela că el se realizează „fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului”²⁹, pe o durată mai scurtă de timp (de maximum 30 de zile)³⁰ și se finalizează prin întocmirea unui proces-verbal, care „constituie mijloc de probă în sensul art. 55”³¹. Așadar, în privința controlului inopinat identificăm două nuanțe. În primul rând, fiind vorba despre o procedură inopinată, neanunțată, care se desfășoară pe o perioadă foarte scurtă, ne întrebăm în ce măsură este compatibil dreptul de a beneficia de asistență de specialitate cu modalitatea de desfășurare a controlului inopinat. Apreciem că și în privința acestei forme de control trebuie să i se acorde contribuabilului/plătitorului posibilitatea concretă de a contracta serviciile unui specialist care să îl asiste, inclusiv să i se acorde un termen rezonabil în acest sens, chiar dacă întreaga durată a controlului trebuie să se limiteze la acele 30 de zile.

În al doilea rând, un alt aspect pe care îl considerăm esențial este actul prin care se finalizează această formă de control. Astfel, procedura se încheie prin întocmirea unui proces-verbal care, foarte important, constituie mijloc de probă. Cu referire la acest proces-verbal, art. 135 alin. (4) C.pr. fisc.³² statuează expres posibilitatea contribuabilului/plătitorului de a exprima un punct de vedere în privința constatărilor reținute de organul control, într-un termen de 5 zile de la comunicare.

²⁹ Art. 134 alin. (1) C.pr. fisc.: „Organul fiscal poate efectua un control fără înștiințarea prealabilă a contribuabilului/plătitorului, denumit în continuare control inopinat”.

³⁰ Art. 134 alin. (3) C.pr. fisc.: „Durata efectuării controlului inopinat este stabilită de conducătorul organului de control, în funcție de obiectivele controlului, și nu poate fi mai mare de 30 de zile”.

³¹ Art. 135 alin. (3) C.pr. fisc.: „La finalizarea controlului inopinat se încheie proces-verbal, care constituie mijloc de probă în sensul art. 55. Un exemplar al procesului-verbal se comunică contribuabilului/plătitorului”.

³² Art. 135 alin. (4) C.pr. fisc.: „Contribuabilul/Plătitorul își poate exprima punctul de vedere față de constatările menționate în procesul-verbal în termen de 5 zile lucrătoare de la comunicare”.

Astfel, fără a reitera discuțiile de la inspecția fiscală (care rămân valabile și în acest context), constatăm că importanța respectării dreptului la asistență de specialitate în faza controlului inopinat o reprezintă posibilitatea exprimării în cunoștință de cauză a unui punct de vedere față de constatările reținute în procesul-verbal, raportat la calitatea acestuia de mijloc de probă în procedura fiscală.

Mergând mai departe, controlul antifraudă are ca obiect „*prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale*”³³ și conține prevederi similare referitoare la „*dreptul de a beneficia de asistență de specialitate*”, consacrat expres³⁴, lipsa unei informări prealabile³⁵ (raportat la obiectul controlului), dar și la finalizarea controlului printr-un proces-verbal ce reprezintă mijloc de probă³⁶.

O particularitate sub aspectul dreptului la asistență de specialitate în această formă de control rezultă din articolul 137¹ C.pr. fisc., intitulat *Rezultatele controlului antifraudă*. Lecturând în integralitate această prevedere legală, observăm faptul că, spre deosebire de celelalte două forme de control analizate anterior, legiuitorul a dat o valență normativă însemnătății punctului de vedere exprimat de contribuabil/plătitor. Cu alte cuvinte, alineatele art. 137¹ C.pr. fisc. Statuează faptul că cel supus controlului poate să exprime un punct de vedere referitor la cele constatate de organul de control prin procesul-verbal, punct de vedere ce va fi mai apoi analizat la nivelul Direcției generale antifraudă. Legiuitorul merge mai departe și stabilește că, dacă din analiza acestui punct de vedere exprimat de contribuabil rezultă necesitatea refacerii controlului, a procesului-verbal sau a actului de control, se vor dispune măsurile corespunzătoare. Așadar, o primă concluzie majoră este aceea că pe baza considerațiilor exprimate în punctul de vedere de către contribuabil se poate dispune chiar refacerea controlului și/sau a actului rezultat.

Nu în ultimul rând, alineatul șase al art. 137¹ C.pr. fisc stabilește că punctul de vedere al contribuabilului, dar și analiza Direcției generale antifraudă asupra acestuia vor fi avute în vedere mai departe de către organele competente. Așadar, nu putem să nu remarcăm importanța deosebită pe care legiuitorul o acordă opiniei exprimate de contribuabil cu privire la cele constatate de organul de control antifraudă. În acest context, necesitatea ca punctul de vedere al contribuabilului să poată fi exprimat în cunoștință de cauză, apelând la ajutor de specialitate, apare ca indiscutabilă.

O altă formă de control este verificarea situației fiscale personale, care vizează examinarea în ansamblu a situației fiscale privind persoanele fizice, sub aspectul impozitului pe venit³⁷. Această formă de control se poate finaliza printr-o decizie de impunere sau de încetare a procedurii de verificare, emise în baza rapor-

³³ Art. 136 alin. (2) C.pr. fisc.

³⁴ Art. 137 alin. (4) lit. b) C.pr. fisc.

³⁵ Art. 136 alin. (2) C.pr. fisc.

³⁶ Art. 137¹ alin. (2) C.pr. fisc.

³⁷ I. M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a rev., Editura Hamangiu, București, 2023, p. 390.

tului de verificare³⁸. În privința acestei forme de control, ne atrag atenția următoarele aspecte.

Art. 138 alin. (6) stabilește că „*Organul fiscal central solicită persoanei fizice prezentarea, în termen de cel mult 60 de zile de la comunicarea avizului de verificare, sub sancțiunea decăderii, de documente justificative sau alte clarificări relevante pentru situația sa fiscală. Termenul se poate prelungi cu 30 de zile, o singură dată, la solicitarea justificată a persoanei fizice, cu acordul organului fiscal central*”. Prin urmare, remarcăm o primă etapă în care se dovedește necesară asistarea celui verificat de către un specialist, dat fiind faptul că sancțiunea pentru neprezentarea documentelor relevante în termenul stabilit este decăderea.

Mai departe, legiuitorul stabilește la același articol, la alin. (10) faptul că „*În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod*”. Așadar, necomunicarea informațiilor și documentelor relevante poate fi în dezavantajul persoanei verificate, riscul fiind acela de a nu fi stabilită cu exactitate situația fiscală reală a acestuia și emiterea unor decizii de impunere netemeinice. Asistarea pe parcursul acestei proceduri de către un specialist (fie el contabil, consultant fiscal, avocat) apare ca necesară, în acest context, raportat la consecințele necomunicării înscrisurilor și informațiilor relevante către organul de verificare în această etapă.

Cu referire la consacrarea expresă a acestui drept, remarcăm că art. 141 alin. (3) C.pr. fisc. stabilește că „*Prin avizul de verificare, persoana fizică este înștiințată că are dreptul de a beneficia de asistență de specialitate sau juridică*”. Astfel, în avizul de verificare ce se comunică anterior demarării acestei forme de control³⁹ trebuie să se regăsească în mod obligatoriu această mențiune. Apreciem lăudabilă inițiativa legiuitorului de a include pe lista mențiunilor obligatorii ale avizului de verificare și pe cea privind dreptul de a beneficia de asistență de specialitate, astfel încât persoana vizată să aibă de la început reprezentarea faptului că poate beneficia de un astfel de ajutor pe parcursul verificării.

În altă ordine de idei, o altă ipoteză în care se dovedește necesitatea asistării de către un specialist este cea privitoare la exprimarea unui punct de vedere de către persoana verificată. Astfel, art. 145 alin. (3) C.pr. fisc. statuează că „*La finalizarea verificării situației fiscale personale, organul fiscal central prezintă persoanei fizice constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acesteia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9, cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma verificării sau a cazului în care persoana fizică renunță la acest drept și notifică, în scris, acest fapt organului fiscal*”. Această prevedere legală face trimitere la art. 9 C.pr. fisc. intitulat *Dreptul de a fi ascultat*,

³⁸ A se vedea art. 145 și 146 C.pr. fisc.

³⁹ Ar. 138 alin. (5) C.pr. fisc: „*Înainte desfășurării verificării situației fiscale personale, organul fiscal central are obligația să înștiințeze, în scris, persoana fizică supusă verificării în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de verificare*”.

care reprezintă o normă generală, raportat la locul situării sale în ansamblul reglementării.

Introducerea, cu titlu de principiu, în Codul de procedură fiscală din 2004 a obligației de a asculta contribuabilul a reprezentat un adevărat progres pentru procedura fiscală, anterior acesteia contribuabilii având doar „*dreptul de a semna cu obiecțiuni actele de control ale fiscului*”⁴⁰. Fără a intra în detalii privitoare la dreptul de a fi ascultat, întrucât această discuție ar putea reprezenta un subiect distinct de analiză, punctăm încă o dată importanța asistării de către un specialist și în această etapă, a audierii persoanei vizate, raportat la consecințele care se pot produce (inclusiv emiterea unei decizii de impunere prin care să fie obligată la plata unor sume suplimentare, chiar în absența clarificării situației de fapt fiscale reale).

În plus, și art. 145 alin. (4) C.pr. fisc. stabilește expres, distinct de dreptul de a fi ascultat în conformitate cu art. 9 C.pr. fisc, dreptul de a exprima un punct de vedere referitor la constatările rezultate în urma verificării⁴¹, ce va fi anexat raportului și va sta la baza emiterii unor decizii de impunere sau de încetare a procedurii de verificare, după caz. În aceste condiții, dat fiind faptul că aceste concluzii pot sta inclusiv la baza emiterii unei decizii de majorare a sarcinii fiscale, considerăm că este important ca cel supus verificării să aibă posibilitatea de a beneficia de sprijinul unui specialist pe tot parcursul procedurii, astfel încât să fie evitată emiterea unor decizii neconforme situației reale.

Ultima formă de control, verificarea documentară, nu face nicio mențiune expresă referitoare la dreptul de a beneficia de asistență de specialitate. Verificarea documentară constă în „*efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului*”⁴². Cu referire la această formă de control, în doctrină s-a exprimat faptul că reprezintă viitorul în materia controlului fiscal⁴³. Deși reglementată la acest moment la finalul titlului VI, raportat la specificul ei, ea va reprezenta o primă etapă în procedura de verificare, mai ales în contextual digitalizării administrației fiscale⁴⁴.

Trebuie însă să menționăm că verificarea documentară nu trebuie să se confunde cu verificările de sistem, prin care organele fiscale constată anumite acte/fapte privind contribuabilul, dispunând notificarea sau sancționarea acestuia (un exemplu poate fi omisiunea contribuabilului de a depune declarație fiscală și aplicarea unei sancțiuni contravenționale în acest sens)⁴⁵.

⁴⁰ V. Roș, *Drept financiar și fiscal. Curs universitar*, Editura Universul Juridic, București, 2016, p. 408.

⁴¹ Art. 145 alin. (4) C.pr. fisc.: „*Persoana fizică are dreptul să prezinte, în scris, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data prezentării concluziilor, punctul de vedere cu privire la constatările verificării situației fiscale personale, punct de vedere ce se anexează la raportul de verificare și asupra căruia organul fiscal central se pronunță în cuprinsul raportului*”.

⁴² Art. 148 alin. (1) C.pr. fisc.

⁴³ I. M. Costea, *Controlul fiscal...*, op.cit., p. 261.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ I. M. Costea, *Contenciosul financiar și fiscal. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2022, p. 190.

Deși dreptul de a apela la asistență de specialitate nu este reglementat expres în privința acestei forme de control, apreciem că este o simplă omisiune a legiuitorului, neexistând nicio rațiune obiectivă pentru care verificarea documentară ar fi incompatibilă cu asistența de specialitate. În acest sens, apreciem că ar trebui aplicată *mutatis mutandi* prevederea legală care consacră acest drept și în privința verificării documentare.

3. Nerespectarea dreptului la asistență de specialitate. Sancțiuni

În privința dreptului de a prezenta un punct de vedere înaintea emiterii unui act administrativ fiscal, acesta este privit ca o componentă a dreptului la apărare al contribuabilului⁴⁶, reglementat expres național (inclusiv la nivel constituțional⁴⁷), dar și prin instrumente internaționale (CEDO, Carta UE, etc.⁴⁸). Astfel cum am prezentat în secțiunile anterioare, acest drept este prevăzut în toate etapele de control fiscal, mai puțin verificarea documentară. Pe cale de consecință, nerespectarea lui echivalează cu încălcarea dreptului la apărare, atrăgând consecințele aferente. În cuprinsul acestei ultime secțiuni vom încerca să identificăm care sunt aceste consecințe.

Așadar, ridicăm următoarea întrebare: este actul administrativ fiscal emis cu încălcarea acestui drept supus sancțiunii nulității? În caz afirmativ, care este regimul acestei nulități?

Un prim pas este acela de a identifica cadrul normativ incident. Așadar, art. 49 C.pr. fisc. este sediul materiei în privința nulității actului administrativ fiscal. Alineatul întâi al art. 49 C.pr. fisc. stabilește cazurile în care este nul un act administrativ fiscal, fiind limitativ prevăzute de la lit. a) la lit. g). Pe de altă parte, alineatul trei al aceluiași articol precizează că „*Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător*”.

Așadar, trebuie să analizăm dacă dreptul de a beneficia de asistență de specialitate se încadrează în vreunul din cazurile limitative de la art. 49 alin. (1) C.pr. fisc., în caz contrar devenind incidente prevederile alineatului trei, care fac trimitere la art. 50 C.pr. fisc. Lecturând prevederea legală, putem cu ușurință constata că nerespectarea acestui drept nu se încadrează în niciuna dintre ipotezele de la art. 49 alin. (1) C.pr. fisc., astfel că se va aplica alineatul trei al aceluiași articol.

În doctrină s-a afirmat că, în raport de prevederile art. 175 din Codul de procedură civilă, sunt anulabile acele acte administrative fiscale care nesocotesc alte dispoziții legale decât cele consacrate la alin. (1) al art. 49 din Codul de procedură fiscală⁴⁹. Cu referire la distincția efectuată de către legiuitor între nulitatea absolută

⁴⁶ C. F. Costăș, *Codul de procedură fiscală...*, op. cit., p. 287.

⁴⁷ Art. 24 Constituția României: „(1) Dreptul la apărare este garantat. (2) În tot cursul procesului, părțile au dreptul să fie asistate de un avocat, ales sau numit din oficiu”.

⁴⁸ A se vedea *supra*, pp. 3-4.

⁴⁹ E. Duca, *Noul Cod de procedură fiscală comentat și adnotat*, Editura Universul Juridic, București, 2022, p. 62.

și relativă, în literatura de specialitate s-a subliniat faptul că soluția legiuitorului de a opera o astfel de diferențiere este necorespunzătoare prin raportare la specificul dreptului administrativ, cu care se completează legea fiscală⁵⁰.

În privința tipului de nulitate incident⁵¹, în jurisprudență în mod constant s-a constatat că am fi în prezența unui caz de nulitate virtuală, astfel încât partea ce invocă acest motiv de nulitate trebuie să dovedească producerea unei vătămări care nu poate fi înlăturată altfel decât prin anularea aceluși act⁵². Tot astfel, s-a reținut că organul competent va trebui să declare nulitatea actului emis cu nerespectarea normelor procedurale doar dacă prin acesta s-a produs o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului, vătămare ce trebuie dovedită de către persoana interesată⁵³.

În acest sens, relevantă este și Decizia de speță a ÎCCJ nr. 4008/2014, prin care s-a analizat chestiunea nulității unui act administrativ fiscal pe motivul încălcării dreptului la apărare. În considerente, instanța supremă investită să soluționeze recursul a reținut că *„Dreptul la apărare se încadrează în drepturile fundamentale care sunt parte integrantă a principiilor generale de drept a căror respectare este asigurată de dreptul U.E. 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”*⁵⁴.

Mai departe, cu referire la tipul de nulitate incident, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin această hotărâre că *„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 continuare, în situația concretă s-a constatat că neconferirea posibilității de a exprima un punct de vedere util și lipsa mențiunii 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”*. Așadar, observăm că instanța a pre-

⁵⁰ A se vedea D. Dascălu, *Marile modificări și marile ratări ale Noului Cod de procedură fiscală. Vol. 1. Perspectiva dreptului administrativ*, Editura Hamangiu, București, 2023, pp. 638-648.

⁵¹ Pentru o analiză detaliată privind nulitatea actelor administrative fiscale, a se vedea D. Dascălu, *op. cit.*, pp. 638-744.

⁵² C. F. Costaș, *Codul de procedură fiscală...*, *op. cit.*, p. 287.

⁵³ A. Fanu-Moca, *Contenciosul fiscal*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2013, p. 140.

⁵⁴ A se vedea, printre altele, C.J.C.E., cauza C-32/95, *Comisia Comunităților Europene/Lisrestal*, Hotărârea Curții din data de 24 octombrie 1996; C.J.C.E., cauza C-462/98, *Mediocurso/Comisia*, Hotărârea din 21 septembrie 2000; C.J.C.E., cauza C-349/07, *Soprobe - Organizações de Calçado Lda/Fazenda Publica*, Hotărârea din 18 decembrie 2008.

zumat că imposibilitatea exercitării efective a dreptului la apărare reprezintă o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal.

Cu privire la momentul la care poate fi invocată excepția privind lipsa de apărare, s-a susținut că ea ar putea fi adusă în discuție odată cu contestația prealabilă⁵⁵ formulată împotriva actului emis cu nerespectarea acestui drept.

Din punctul nostru de vedere, încălcarea dreptului la apărare în etapa controlului fiscal ar trebui să conducă în mod automat la anularea actului emis astfel, neexistând nicio altă variantă prin care să poată fi înlăturată vătămarea produsă în această manieră celui supus unei forme de control fiscal. Astfel, odată ce contribuabilului/plătitorului nu i-a fost conferită posibilitatea reală de a exprima un punct de vedere în cunoștință de cauză în privința constatărilor organului fiscal (cu asistență de specialitate, dacă este cazul), o altă soluție în afară de anularea actului administrativ fiscal nu este posibilă, nefiind vorba despre o vătămare care să poată fi acoperită într-o altă modalitate. Cum dreptul de a beneficia de asistență de specialitate este o componentă a dreptului la apărare, nerespectarea acestuia de către organul fiscal reprezintă o încălcare a dreptului la apărare, cu consecințele anterior arătate.

Concluzii

În final, pentru a răspunde întrebărilor ridicate în partea introductivă, prezentăm următoarele concluzii rezultate în urma cercetării.

În primul rând, remarcăm că dreptul de a beneficia de asistență de specialitate pe perioada controlului fiscal (în oricare dintre formele sale) este o componentă a dreptului la apărare, fiind consacrat expres atât pe plan național (Constituție, Codul de procedură fiscală, Carta drepturilor și obligațiilor contribuabililor), cât și la nivel european și internațional (Convenția Europeană a Drepturilor Omului, Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene și alte instrumente internaționale *soft law*, precum Codul European al Contribuabililor, modelul OCDE, modelul CFE ș.a.). Așadar, se remarcă o preocupare constantă pentru asigurarea unor minime drepturi contribuabililor în raporturile acestora cu administrația fiscală.

În privința consecinței nerespectării acestuia, analizând în detaliu formele de control reglementate, am remarcat faptul că fiecare dintre acestea reclamă necesitatea asigurării contribuabilului/plătitorului posibilității reale, efective de a fi asistat și/sau reprezentat de un specialist pe perioada controlului fiscal, iar nu doar ulterior, într-o eventuală fază de contestare a actelor administrative fiscale emise în urma controlului. Cu referire la cine poate avea această calitate de *specialist*, am identificat că asistența poate fi oferită atât de către un avocat, cât și de către un contabil autorizat sau un consultant fiscal, fiecare dintre aceștia având prerogative acest sens și expertiză în domeniu. Miza, după cum afirmam, o reprezintă emiterea unor acte administrative fiscale conforme situației reale fiscale, în vederea evitării unor contestații, litigii ulterioare, ce generează costuri supli-

⁵⁵ C. F. Costaș, *Codul de procedură fiscală...*, op. cit., p. 287.

mentare nedorite pentru niciuna dintre părțile implicate. Astfel, o bună comunicare între contribuabil și organul fiscal, care presupune la rândul ei asistarea contribuabilului de către un specialist cu cunoștințe în domeniu, conduce la rezultate bune pentru ambele părți, contribuind la bunul mers al societății în ansamblul ei.

Nu în ultimul rând, am identificat faptul că nerespectarea acestui drept poate fi sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal emis în urma controlului. În privința naturii juridice a acestei nulități, am arătat că este incident un caz de nulitate virtuală, cu obligația probării producerii unei vătămări contribuabilului/plătitorului, vătămare care nu poate fi înlăturată altfel decât prin anularea actului administrativ fiscal.

Referințe

- Bufan R., *Tratat de drept fiscal. Volumul 1. Teoria generală a dreptului fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2016.
- Costaș C. F. (coord.), *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Editura Solomon, București, 2016.
- Costaș C. F., „Principii de drept incidente în contenciosul fiscal”, în *Revista Română de Dreptul Afacerilor*, nr. 8/2010, pp. 13-41.
- Costea I. M., *Contenciosul financiar și fiscal. Note de curs*, Editura Hamangiu, București, 2022.
- Costea I. M., *Controlul fiscal*, Editura Hamangiu, București, 2017.
- Costea I. M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VIII-a rev., Editura Hamangiu, București, 2023.
- Costea I. M., *Inspekția fiscală. Ghid practic pentru persoanele fizice și juridice*, Editura C.H. Beck, București, 2014.
- Costea I. M., „Protection of Taxpayers’ Rights in the Romanian Legislation”, în *European Financial Law in Times of Crisis of the European Union*, Editura Dialóg Campus, Budapesta, 2019, pp. 109-117.
- Dascălu D., *Marile modificări și marile ratări ale Noului Cod de procedură fiscală. Vol. 1. Perspectiva dreptului administrativ*, Editura Hamangiu, București, 2023.
- Doroga S., *Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale*, Editura C.H. Beck, București, 2019.
- Duca E., *Noul Cod de procedură fiscală comentat și adnotat*, Editura Universul Juridic, București, 2022.
- Fanu-Moca A., *Contenciosul fiscal*, ed. a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2013.
- Galan M.E., „Forța probantă a raportului de expertiză fiscală”, în *Tax Magazine*, nr. 5/2023, pp. 295-308.
- Roș V., *Drept financiar și fiscal. Curs universitar*, Editura Universul Juridic, București, 2016.