

DEPARTAMENTUL DE STUDII PARLAMENTARE ȘI POLITICI UE
DIRECȚIA STUDII ȘI DOCUMENTARE LEGISLATIVĂ

**RĂSPUNDEREA
INSPECTORILOR FISCALI ÎN
UNELE STATE MEMBRE ALE
UE ȘI ÎN STATE NON-UE**

studiu documentar

Iunie 2022

Lucrările elaborate în cadrul Direcției studii și documentare legislativă au caracter documentar și nu reprezintă punctul de vedere al Camerei Deputaților.

Documentele legislative oficiale au fost consultate în limba de origine, iar traducerea informațiilor relevante selectate nu reprezintă o traducere oficială, fiind furnizată ca un mijloc de înțelegere a unui document original, scris în altă limbă.

Baza de date cuprinzând totalitatea studiilor elaborate de Direcția studii și documentare legislativă poate fi accesată prin intermediul paginii de Intranet a Camerei Deputaților la adresa: <http://www.cdep.ro/infoparl/dip.studii?par1=2021>

Documentare și sinteză: Bogdan Mrejeru
Consilier- Direcția studii și documentare legislativă
Palatul Parlamentului, str. Izvor nr.2-4, sect.5, București
Tel: 021.316.03.65; 021.414.13.50/ 51, Interior 1350/1349, camera 5070
E-mail: doc@cdep.ro

ABSTRACT

Prezentul studiu cu caracter documentar relevă *aspecte comparative privind răspunderea autorităților fiscale respectiv a inspectorilor fiscali* în state membre UE precum: **Bulgaria, Cehia, Cipru, Estonia, Finlanda, Franța, Grecia, Letonia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Spania, Suedia** dar și non-UE: **Marea Britanie, Republica Moldova** privind întocmirea rapoartelor/avizelor și emiterea deciziilor de impunere și a actelor administrative rezultate în urma inspecțiilor fiscale.

Este de reținut că instanțele de judecată decid în privința anulării actelor administrative emise de autoritățile fiscale în cazul încălcării normelor de contencios administrativ și de procedură fiscală. Motivele pentru care instanțele de judecată sancționează autoritățile fiscale desființând deciziile de impunere sunt: deficiențele de interpretare a legislației în materie dar și lipsa predictibilității generată de modificările legislative neadecvate.

Astfel, pentru încălcarea îndatoririlor de serviciu, a normelor de conduită, pentru pagubele materiale pricinuite, contravențiile sau infracțiunile săvârșite în timpul serviciului sau în legătură cu exercitarea atribuțiilor funcției, *inspectorul fiscal* poartă răspundere disciplinară, civilă, administrativă, penală, după caz.

CUPRINS

INTRODUCERE	5
ASPECTE COMPARATIVE ÎN STATE MEMBRE UE ȘI STATE NON-UE.....	9
BULGARIA	9
CEHIA	11
CIPRU.....	11
ESTONIA	12
FINLANDA.....	15
FRANȚA	17
GRECIA	18
LETONIA	18
LITUANIA	20
POLONIA.....	20
PORTUGALIA	22
SLOVACIA	23
SPANIA	25
SUEDIA	25
MAREA BRITANIE.....	26
REPUBLICA MOLDOVA.....	27
BIBLIOGRAFIE	29

INTRODUCERE

În **România**, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) are obligația unei impuneri echitabile dată de [art.56 alin. \(2\)](#) și alin (3) din Constituție: *”(2) Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale. (3) Orice alte prestații sunt interzise, în afara celor stabilite prin lege, în situații excepționale.”*

[Codul de procedură fiscală](#) (CPF) reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale. Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

Conform *art.7 CPF*, ANAF are un rol activ prin care înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii de inspecție fiscală. Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. De asemenea, *art.17 CPF* prevede că, subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, contribuabilul, alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport. Contribuabilul este orice persoană fizică/juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

Potrivit *art.21 CPF*, creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal. În cazurile prevăzute de lege, organul fiscal este îndreptățit să solicite stingerea obligației fiscale de către cel îndatorat să execute acea obligație în locul debitorului.

Astfel, conform *art.26 CPF*, plătitor al obligației fiscale este debitorul sau persoana care în numele debitorului, conform legii, are obligația de a plăti sau de a reține și de a plăti, după caz, impozite, taxe, contribuții, amenzi și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Dacă o instanță anulează creanța fiscală, se pune problema răspunderii pentru aceasta și tragerii la răspundere a organelor fiscale respective. Prin anularea actului administrativ, în sensul aplicării CPF, se respectă controlul de legalitate, îndreptând o eroare a actului administrativ cu privire la starea de fapt și respectarea procedurii. În acest sens, se protejează dreptul și se arată grijă pentru averea contribuabilului, care nu trebuie să plătească mai mult decât este necesar din punct de vedere legal.

În prezent, *Agenția Națională de Administrare Fiscală* a stabilit nouă [procedură](#) de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală. Până acum, institutia nu

avea o procedura concretă, stabilită prin ordin¹. Astfel, *Ordinul ANAF nr. 4077/2020* pentru aprobarea Procedurii de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală, publicat în Monitorul Oficial, partea I nr. 1210, în data de 11.12.2020, are ca scop definirea și standardizarea acțiunilor ce trebuie efectuate pentru parcurgerea etapelor specifice finalizării inspecției fiscale².

Potrivit noilor reglementări, *procedura de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală* va presupune îndeplinirea următoarelor 4 etape:

► **Etapa 1: analiza constatărilor fiscale împreună cu șeful de serviciu coordonator** – pe parcursul inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală trebuie să comunice direct cu șeful de serviciu coordonator, care este informat periodic cu privire la desfășurarea inspecției fiscale. Orice constatare a echipei de inspecție fiscală va fi discutată cu șeful de serviciu, pentru a valida încadrarea legală;

► **Etapa 2: întocmirea raportului de inspecție fiscală și a dosarului acțiunii de inspecție fiscală** – inspecția fiscală se finalizează la data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau la data la care contribuabilul notifică autoritatea fiscală că renunță la acest drept. Înștiințarea pentru discuția finală se redactează și se comunică contribuabilului de către organele de inspecție fiscală, la care se anexează în mod obligatoriu proiectul de raport de inspecție fiscală;

► **Etapa 3: avizarea raportului de inspecție fiscală**³ – se realizează de către șeful de serviciu coordonator al acțiunii de inspecție fiscală, după ce a avut loc discuția finală cu contribuabilul și raportul a fost întocmit în forma sa finală;

► **Etapa 4: aprobarea raportului de inspecție fiscală**⁴ – ulterior avizării, raportul de inspecție fiscală⁵ se aprobă de către conducătorul acțiunii de inspecție fiscală. Data

¹<https://contabilul.manager.ro/a/25558/noua-procedura-pe-care-o-aplica-inspectorii-anaf-pentru-intocmirea-raportului-de-inspectie-fiscala.html>

² <https://lege5.ro/Gratuit/g4ztkmrygm/rezultatul-inspectiei-fiscale-codul-de-procedura-fiscala?dp=haytcnijuhezta>

³ Potrivit **Codului de procedură fiscală comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni - art. 109** se referă la Raportul privind rezultatul inspecției fiscale. 2. Raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal în sine, dar este parte integrantă a actului administrativ fiscal care se emite după finalizarea inspecției fiscale: (i) decizie de impunere pentru obligații fiscale suplimentare, (ii) decizie de nemodificare a bazei de impunere ori (iii) decizie de modificare a bazelor de impozitare.

⁴ <https://www.bpv-grigorescu.com/ro/publicatii/procedura-de-intocmire-avizare-si-aprobare-a-raportului-de-inspectie-fiscala/>

⁵ Raportul scris conține constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, iar regula este că acest raport nu are valoarea unui titlu de creanță fiscală și nici a unui titlu constatator al măsurii juridice dispuse de organul fiscal. Raportul de inspecție fiscală este mai degrabă un „act preparatoriu”. „Actele preparatorii” pot fi atacate odată cu actul administrativ la baza căruia au stat, iar adresele, notificările nu pot forma obiectul controlului judecătoresc, implicit, al acțiunilor de contencios administrativ. Cu privire la actele preparatorii, Înalta Curte a arătat: „potrivit dispozițiilor art. 175 alin. (1) C .proc. fisc. [actual art. 205 alin. (1) C .proc. fisc. - contestația pe cale administrativă se poate formula împotriva titlului de creanță sau a altor acte administrative-fiscale, care în cauză este decizia de impunere (...) și nu Raportul de inspecție fiscală (...), ce poate fi atacat cu decizia de impunere, fiind un act premergător acesteia”. (I.C.C.J., s. cont. adm.

aprobării reprezintă data finalizării tuturor acțiunilor premergătoare ce stau la baza emiterii actelor administrativ fiscale⁶.

Pe întreaga durată a inspecției fiscale inspectorii fiscali au obligația de a acționa cu profesionalism, dovedind corectitudine și obiectivitate în relațiile cu contribuabilii/plătitorii și cu celelalte persoane cu care vin în contact.

În scopul atingerii obiectivului inspecției fiscale⁷, persoanele care exercită această funcție trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

1. *Integritatea* este principiul conform căruia inspectorii fiscali își vor exercita funcția cu onestitate, bună-credință și responsabilitate, respectând legea și acționând în conformitate cu prevederile legale și cu cerințele funcției; nu vor lua parte, cu bună știință, la nicio activitate ilegală.

2. *Obiectivitatea* este principiul conform căruia inspectorii fiscali tratează toate situațiile cu care se confruntă.

3. *Legalitatea* reprezintă principiul potrivit căruia orice acțiune de control fiscal poate fi efectuată, dacă este prevăzută într-un act normativ aplicabil domeniului de activitate supus procedurii de control.

4. *Confidențialitatea* este principiul conform căruia inspectorii fiscali sunt obligați să nu dezvăluie informațiile pe care le primesc de la contribuabili/plătitori fără o autorizare a celor în drept, cu excepția cazurilor prevăzute de lege. Inspectorul fiscal va fi prudent în folosirea și protejarea informațiilor acumulate în cursul verificării și nu va folosi informațiile și documentele de care ia cunoștință pentru nici un scop contrar legii.

Totodată, au obligația să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite în timpul activităților profesionale, în legătură cu afacerile contribuabililor/plătitorilor.

Inspectorul fiscal care dobândește informații în timpul exercitării sarcinilor de serviciu profesionale are obligația să nu folosească informația în avantajul personal sau în avantajul unei terțe părți.

5. *Competența* este principiul conform căruia toate situațiile sunt tratate printr-un raționament profesional. În acest scop, inspectorii fiscali trebuie să fie imparțiali și să aplice cunoștințele, experiența și aptitudinile necesare în exercitarea atribuțiilor de serviciu.

fisc, dec. nr. 4318/2007, în G. - V. Bîrsan, L. Sârbu, B. Georgescu, Înalta Curte de Casație și Justiție. Jurisprudență Secției de contencios administrativ și fiscal pe anul 2007, semestrul II, Ed. Hamangiu, București, 2008, p. 451).

⁶ <https://lege5.ro/Gratuit/g4ztkmrygm/rezultatul-inspectiei-fiscale-codul-de-procedura-fiscala?dp=haytcnjuhezta>

⁷ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/A1_OPANAF_3772_2015.pdf

De asemenea, prin modificările **Codului de procedură fiscală**, au fost introduse noi moduri de protecție a contribuabililor în fața inspectorilor ANAF respectiv **4 motive de anulare a actului administrativ**, deci ale deciziilor de impunere stabilite în urma inspecției fiscale :

1. Un prim motiv de anulare este în cazul în care organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal.

2. Un al doilea motiv de anulare este în cazul în care organul nu respectă considerentele de decizie de soluționare a contestației în cazul în care se emite un nou act administrativ. Prin urmare, în cazul refacerii inspecției fiscale, dacă se constată că se impune o refacere a inspecției fiscale, noii inspectori care reverifică situația fiscală a contribuabilului trebuie să țină cont de considerentele celor care au dispus refacerea inspecției fiscale.

3. Un al treilea motiv important de anulare a actului administrativ fiscal este în cazul în care se depășește perioada stabilită de control (180 zile pentru contribuabilii mari, 90 zile pentru cei mijlocii și 45 de zile pentru ceilalți – pentru cei mici se mai pot adăuga încă 45 de zile, iar la cei mijlocii încă 90). Depășirea duratei inspecției este un motiv de nulitate a actului administrativ fiscal dacă inspectorii, depășind acest termen, ei totuși încheie actul de control și emit decizie de impunere. Dacă ei emit decizia de impunere după depășirea aceluși termen este motiv de nulitate a actului administrativ fiscal.

4. Al patrulea motiv este în cazul în care organul fiscal emite decizia de impunere la finalul inspecției și pe parcursul inspecției constată că sunt elemente care constituie aspecte privind săvârșirea unor fapte de natură penală.

Curtea Europeană a Drepturilor Omului (**CEDO**) a criticat România pentru procedurile interne prin care pentru același contribuabil și pentru aceeași situație se declanșează două proceduri judiciare: una de contencios administrativ și una penală⁸.

Tot în acest context, art.47 din Carta Drepturilor și Libertăților Fundamentale a UE prevede următoarele: „(1) Orice persoană își poate exercita, în cadrul procedurii stabilite, dreptul său într-o justiție independentă și imparțială și, în cazuri determinate. (2) Oricine susține că i-au fost încălcate drepturile printr-o hotărâre a unui organ al administrației publice se poate adresa instanței de judecată pentru controlul legalității acestei decizii, dacă legea nu prevede altfel. Cu toate acestea, revizuirea deciziilor care afectează drepturile și libertățile fundamentale enumerate în Cartă nu poate fi exclusă de competența instanțelor. (3) Orice persoană are dreptul la despăgubiri pentru prejudiciul cauzat prin hotărârea ilegală a unei instanțe judecătorești, a altui organ al statului sau a administrației publice, ori printr-o procedură oficială greșită.

⁸ https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ROM.pdf - Jurisprudența CEDO

La nivel intern, **competența de soluționare a contestațiilor** nu mai revine ANAF ci trece la Ministerul Finanțelor Publice în scopul asigurării unei interpretări unitare a legislației fiscale pe tot teritoriul României.

De asemenea, există posibilitatea reexaminării deciziei de soluționare a contestațiilor la cererea contribuabilului dacă apare un precedent pozitiv. De exemplu, o decizie contrară emisă de Curtea Justiție a UE, o decizie contrară a Curții de Casație și Justiție sau se descoperă alte fapte, împrejurări care erau necunoscute la data la care s-a efectuat inspecția fiscală constituie motiv de reexaminare a deciziei.

Termenul de prescriere pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale este de 5 ani. La dobânzile datorate către contribuabili, termenul de prescriere este de 5 ani și se calculează de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care au fost stinse sumele de restituit sau de rambursat de la buget contribuabilului sau plătitorului, ori de la 1 ianuarie anului următor celui în care anularea actului administrativ fiscal a devenit definitivă.

În cele ce urmează, vom prezenta *aspecte comparative* privind îndeplinirea atribuțiilor și *răspunderea inspectorilor fiscali în unele state membre UE și non-UE*.

ASPECTE COMPARATIVE ÎN STATE MEMBRE UE ȘI STATE NON-UE

BULGARIA

*Legea privind răspunderea statului și municipalității pentru daune (SMLDA)*⁹ prevede răspunderea statului pentru daunele cauzate cetățenilor și persoanelor juridice prin actele, acțiunile sau omisiunile funcționarilor publici în cadrul activității administrative, precum și pentru prejudiciile cauzate prin acte ilicite.

Procedura pentru acest tip de răspundere este judiciară, întrucât este necesară formularea unei cereri de chemare în judecată de către persoana vătămată în temeiul *art.1, alin.1* din SMLDA. În cerere trebuie să se facă distincția clară între daunele materiale și cele morale pretinse.

În virtutea *art.1, alin.2* din SMLDA, pretențiile împotriva statului și municipalităților se iau în considerare în baza dispozițiilor legale din [Codul de procedură administrativă](#), competența locală fiind determinată de *art.7, alin.1* din SMRDA, potrivit căreia cererea de despăgubire se depune la instanța de la locul producerii vătămării sau la adresa declarată ori la sediul părții vătămate. Cauzele sunt

⁹ <http://lexsofia.com/2020/01/24/damages/>

judecate în ultimă instanță de către Curtea Supremă de Casație sau Curtea Supremă Administrativă respectivă.

Părțile sunt contribuabilii respectiv persoanele fizice și persoanele juridice care au formulat cererea precum și organele de stat sau municipale care au cauzat prejudiciul. Potrivit *art.10, alin. 1* din SMLDA, cauzele prevăzute de prezenta lege aduse în fața instanței se judecă cu participarea obligatorie a unui procuror.

Conform *art.4, alin.1* din SMLDA, statul și municipiile datorează despăgubiri pentru toate prejudiciile patrimoniale și nepatrimoniale, indiferent dacă acestea au fost cauzate din culpă de către funcționar. Pentru angajarea răspunderii în temeiul *art. 1, alin.1* din SMLDA este necesar să existe cumulativ următoarele *condiții*: acțiunea ilegală sau inacțiunea unui organ de stat sau funcționar, în timpul sau în legătură cu desfășurarea activității administrative, în urma căreia s-a produs prejudiciu, iar acest prejudiciu trebuie să fie o consecință directă și imediată a faptei, acțiunii sau inacțiunii sale. În lipsa oricăruia dintre aceste elemente, această responsabilitate nu poate fi realizată. Sarcina probei pentru dovedirea condițiilor angajării răspunderii revine în întregime reclamantului - cetățean sau persoană juridică.

Potrivit *art.5, alin.1 și 2* din SMLDA dacă prejudiciul este cauzat din vina exclusivă a persoanei vătămate, nu se acordă despăgubiri. Atunci când victima are o contribuție la vătămare, despăgubirea este redusă.

Organele fiscale sunt reprezentate de către funcționari publici, iar răspunderea disciplinară a acestora este reglementată de [Legea funcționarilor publici](#) (CSA). Potrivit *art.89, alin.2, pct. 3 și pct. 4* din această lege, nerespectarea atribuțiilor oficiale și încălcarea obligațiilor față de cetățeni reprezintă abateri disciplinare. Conform procedurilor oficiale interne din cadrul [Agenției Naționale Fiscale](#) (NRA), abaterile disciplinare se constată de către un Inspectorat înființat în baza *art.6, alin. 6* din [Legea cu privire la Agenția Națională Fiscală](#), care are atribuțiile prevăzute de *art. 46* din [Legea administrației](#).

Procedura disciplinară se desfășoară în fața *directorului executiv al Agenției Naționale Fiscale*, care este organul competent pentru sancționarea disciplinară a funcționarilor publici din cadrul agenției. Potrivit *art.91, alin.1* din Legea funcționarilor publici la stabilirea tipului și cuantumului sancțiunii disciplinare se ține seama de: gravitatea încălcării și consecințele acesteia pentru ordinea publică sau pentru cetățeni; forma de vinovăție a funcționarului public; împrejurările în care a fost săvârșită încălcarea și conduita generală a funcționarului public. Tipurile de sancțiuni disciplinare, conform *art. 90, alin.1* din Legea privind funcționarii publici, enumerate în ordine crescătoare după gravitatea lor sunt: *muștrarea, amânarea promovării în grad timp de un an, retrogradarea într-un grad inferior pe o perioadă de la 6 luni la 1 an și concedierea*.

CEHIA

În Cehia, nu există o legislație specială care să reglementeze exclusiv răspunderea/responsabilitatea autorităților fiscale.

[Legea nr.82/1998 Coll.](#)¹⁰ cu modificările ulterioare și Legea nr.358/1992 Coll., privind notarii și activitățile acestora (Codul notarial), cu modificările ulterioare prevăd răspunderea pentru prejudiciile¹¹ cauzate în exercitarea autorității publice prin hotărâri¹² sau proceduri oficiale incorecte¹³.

În conformitate cu *art.16 alin.(1)* din Legea nr.82/1998 Coll.: „Dacă statul a reparat prejudiciul cauzat printr-o hotărâre nelegală sau o procedură oficială incorectă sau dacă a acordat despăgubiri pentru un prejudiciu moral din același motiv, se poate îndrepta în regres împotriva funcționarilor (...) care au cauzat prejudiciul.”¹⁴

De asemenea, potrivit *art.18 alin.(1)* din Legea nr.82/1998 Coll.: „Dreptul de regres se naște numai dacă prejudiciul a fost cauzat prin încălcarea din culpă a unei obligații legale.” Potrivit [Administrației Financiare](#), dacă subiectul fiscal epuizează mijloacele de contestare oferite de reglementarea procedurală relevantă (potrivit [Legea nr.280/2009 Coll.](#)- Codul Fiscal, cu modificările ulterioare) și se consideră vătămat de acțiunile autorităților fiscale, acesta poate formula o cerere de despăgubire în instanță pentru daune în temeiul Legii nr.82/1998 (Codul civil).

CIPRU

Deciziile de impunere se emit de către [directorul Direcției Fiscale](#) și pot fi contestate prin depunerea unei întâmpinări sau a unei cereri de chemare în judecată în temeiul **art.146** din [Constituție](#). Contestațiile sunt depuse la Consiliul Fiscal, în timp ce cererile judiciare sunt depuse la Tribunalul Administrativ.

Potrivit **art.35** din *Legea privind colectarea impozitelor nr.4/1978*, cu modificările ulterioare¹⁵, în cazul în care se dovedește că un contribuabil a plătit impozit excesiv pentru un an fiscal, atunci are dreptul la recuperarea plății în exces cu o rată a dobânzii de 9%.

¹⁰ <https://eltelawjournal.hu/regulation-liability-damage-new-czech-civil-code/>

¹¹ <https://www.usoud.cz/en/decisions/2002-04-30-pl-us-18-01-liability-of-state-for-damage>

¹² <https://www.usoud.cz/en/decisions/2002-04-30-pl-us-18-01-liability-of-state-for-damage>

¹³ <https://www.financnisprava.cz/cs/financnisprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/nepresnosti-v-mediich-2020/stanovisko-k-rozhovoru-za-chyby>.

¹⁴ <https://eltelawjournal.hu/regulation-liability-damage-new-czech-civil-code/>

¹⁵ <https://www.cyprusprofile.com/articles/assessment-and-collection-taxes-what-changes>

În cazurile de obiecții formulate de contribuabili în fața Consiliului Fiscal, este posibil ca autoritatea să emită o decizie care înlocuiește decizia Directorului Direcției Fiscale sau să trimită cazul spre soluționare Directorului cu instrucțiuni specifice.

Recursurile administrative (cererile de control judiciar) nu se substituie deciziei autorității publice; totuși, în temeiul *art.146 alin. (6)* din Constituție, în cazul în care un recurs este admis și decizia administrativă este anulată, este posibil ca solicitantul câștigător (contribuabilul, în acest caz) să introducă o acțiune civilă pentru recuperarea eventualelor daune cauzate prin actul anulat.

Inspectorii fiscali în calitate de funcționari publici sunt supuși aceluiași reguli disciplinare care sunt aplicabile și altor membri ai funcției publice, iar acestea includ măsuri disciplinare pentru acțiuni ilegale sau omisiunea de a acționa, fapte prin care sunt încălcate atribuțiile de serviciu.

ESTONIA

În Estonia, *răspunderea pentru inspecția fiscală* este reglementată de [Legea privind impozitarea](#) din 2002, cu modificările ulterioare.

1. În conformitate cu **art.10 - „Atribuțiile autorității fiscale”, par.(2)** din Legea privind impozitarea menționată, atribuțiile autorității fiscale sunt următoarele:

1) să verifice corectitudinea calculării și plății impozitelor și să urmărească plata impozitelor și aplicarea stimulentei fiscale în cuantumul și în conformitate cu procedura prevăzută de lege;

2) să calculeze și să facă o evaluare a sumei impozitului și dobânzilor datorate în cazurile prevăzute de lege și să restituie sumele plătite în exces sau sumele de compensat;

3) să încaseze restanțe fiscale;

4) să impună măsuri coercitive și pedepse permise de lege persoanelor care încalcă legea privind impozitarea;

5) să exercite supravegherea asupra obligației de înregistrare a forței de muncă;

6) să exercite supravegherea asupra respectării obligațiilor furnizorului de informații și sursei de informații prevăzute în [Legea privind schimbul de informații fiscale](#).

Autoritatea fiscală trebuie să desfășoare procedurile în mod direct și eficient, fără întârzieri nejustificate, evitând costurile și inconvenientele, cu respectarea principiilor generale ale procedurii administrative și asigurându-se că drepturile participanților la proceduri sunt protejate.

De asemenea, potrivit **art.6 din Legea privind impozitarea**, persoanele impozabile sunt:

- 1) contribuabili;
- 2) persoanele juridice /autorizate care acționează pentru reținerea impozitelor (agenți);
- 3) alte persoane responsabile de plata obligațiilor fiscale ale unui contribuabil în temeiul legii sau unui contract.

2. (..)

3. În conformitate cu art.16 din Legea privind impozitarea „Compensarea prejudiciului”, prejudiciul cauzat ilegal de către autoritatea fiscală unei persoane impozabile sau unei terțe părți va fi compensat în conformitate cu [Legea privind răspunderea statului](#).

4. Legea privind Răspunderea Statului prevede normele și procedura pentru protecția și restabilirea drepturilor încălcate în cadrul exercitării atribuțiilor autorității publice și prin îndeplinirea atribuțiilor, precum și obligațiile de despăgubire pentru prejudiciul cauzat (răspunderea statului).

5. (..)

6. În baza Legii privind răspunderea statului, o persoană poate solicita statului, unei autorități locale, unei alte persoane juridice de drept public sau unei alte persoane care îndeplinește atribuții publice pe bază de drept public în afara relațiilor de subordonare (o autoritate publică) :

- 1) *abrogarea unui act administrativ;*
- 2) *încetarea unei măsuri continue;*
- 3) *să se abțină de la emiterea unui act administrativ sau luarea unei măsuri;*
- 4) *să emită un act administrativ sau ia o măsură legală;*
- 5) *compensarea prejudiciului cauzat;*
- 6) *restituirea unui lucru sau a sumelor achitate fără temei legal în cadrul unui raport de drept public.*

Despăgubirea pentru daunele cauzate este reglementată în *Capitolul 3 „Compensarea prejudiciului” din Legea privind răspunderea statului*. Dacă o autoritate fiscală a încălcat drepturile unei persoane (parte vătămată) prin activitățile ilegale într-o relație de drept public, partea vătămată poate solicita despăgubiri pentru prejudiciul cauzat acesteia. Aceasta se realizează în cazul în care prejudiciul nu a putut fi prevenit și nu poate fi eliminat prin protejarea sau restabilirea drepturilor prin abrogarea unui act administrativ, cererea de încetare a unei măsuri sau cererea de emitere a unui act administrativ sau luarea unei măsuri. Despăgubirea pentru prejudiciul cauzat printr-o omisiune poate fi solicitată numai dacă un act administrativ nu este emis în timp util sau nu este luată o măsură în termen legal și drepturile unei persoane sunt încălcate prin aceasta. Se acordă despăgubiri pentru prejudiciul patrimonial direct și pentru pierderea profitului.

În conformitate cu **art.8 alin.(1) din Legea răspunderii statului**, prejudiciul patrimonial este compensat în bani. Despăgubirea trebuie să creeze situația financiară în care s-ar afla persoana vătămată dacă drepturile nu i-ar fi fost încălcate. O persoană fizică (contribuabil) poate pretinde despăgubiri financiare pentru prejudiciul nepatrimonial cu privire la încălcarea demnității, lezarea sănătății, privarea de libertate, inviolabilitatea vieții private ori confidențialitatea mesajelor ori defăimarea onoarei sau a bunului nume al persoanei.

Autoritatea publică ale cărei activități sau a cărei omisiune/ inacțiune a produs un prejudiciu este obligată să despăgubească persoana vătămată pentru prejudiciul cauzat. În cazul tragerii la răspundere administrativă, **Consiliul Fiscal și Vamal**¹⁶ este autoritatea publică responsabilă în ceea ce privește gestionarea impozitelor de stat.

Pentru a primi despăgubiri pentru prejudiciu, poate fi depusă o *cerere* la autoritatea administrativă care a cauzat prejudiciul sau o acțiune poate fi depusă la o instanță administrativă. Cererea sau acțiunea trebuie depusă în termen de 3 ani de la data la care persoana vătămată a luat cunoștință sau ar fi trebuit să cunoască prejudiciul și persoana care l-a cauzat, dar nu mai târziu de 10 ani de la producerea prejudiciului sau evenimentului care a produs prejudiciul indiferent dacă persoana vătămată a luat cunoștință de prejudiciu și de persoana care l-a cauzat.

O autoritate administrativă este obligată să soluționeze o contestație depusă în termen de 2 luni de la depunerea acesteia. În cazul în care o autoritate administrativă respinge cererea de despăgubire pentru prejudiciu sau nu soluționează cererea la timp sau dacă partea vătămată nu este de acord cu suma sau modalitatea de despăgubire, partea vătămată poate introduce o acțiune la instanța de contencios administrativ în termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei/ordinului de plată a despăgubirii.

Dacă o autoritate publică care a cauzat prejudiciul (de exemplu, [Consiliul Fiscal și Vamal](#)) a compensat prejudiciul adus părții vătămate, autoritatea publică va avea dreptul, în temeiul **art.19** din Legea privind răspunderea statului, să depună o cerere de regres împotriva persoanei ale cărei activități ilicite au avut ca rezultat producerea unui prejudiciu sau împotriva unei autorități publice pentru care prejudiciul a fost reparat pe bază de răspundere solidară.

Pentru a primi despăgubiri pe baza unei *cereri de regres*, o autoritate publică trebuie să facă o propunere scrisă unei persoane, specificând întinderea, procedura și termenul despăgubirii pentru prejudiciu și circumstanțele care stau la baza cererii de compensare. Persoana în cauză trebuie să răspundă la propunere în scris. O propunere poate fi făcută în termen de 3 luni de la data la care autoritatea publică a luat sau ar fi trebuit să cunoască circumstanțele care stau la baza acțiunii în regres, dar nu mai târziu de 3 ani de la producerea prejudiciului, indiferent dacă autoritatea publică a luat cunoștință de circumstanțe. Persoanei respective i se acordă cel puțin 2

¹⁶ <https://www.emta.ee/en>

săptămâni pentru a răspunde la propunere. În cazul în care persoana în cauză nu răspunde în timp util, refuză să despăgubească prejudiciul sau nu acceptă valoarea prejudiciului în termenul indicat în propunere, autoritatea publică are dreptul de a se adresa instanței de contencios administrativ, în termen de 30 de zile de la apariția împrejurărilor descrise mai sus, printr-o ordonanță de plată a despăgubirii.

FINLANDA

Potrivit *art.2 alin.(3) din [Constituția Finlandei](#)*, exercitarea autorității publice trebuie să se bazeze pe lege. Toate autoritățile publice trebuie să respecte cu strictețe legea. De asemenea, *art.118* din Constituția Finlandei prevede răspunderea pentru autoritățile publice: un funcționar public este responsabil pentru legalitatea acțiunilor sale oficiale. Orice persoană care a suferit o încălcare a drepturilor sale sau a suferit un prejudiciu printr-o ilegalitate sau o omisiune a unui funcționar public sau a unei alte persoane care îndeplinește o sarcină publică are dreptul de a cere ca funcționarul public să fie sancționat la fel ca și organizația publică să fie trasă la răspundere pentru prejudicii, conform prevederilor unei legi speciale.

Dispoziții mai detaliate privind răspunderea autorităților publice și a funcționarilor publici sunt prevăzute în *[Legea privind răspunderea delictuală](#)*. Capitolul 3 din lege stabilește dispoziții privind răspunderea angajatorilor și a organismelor publice. Potrivit capitolului 3, *art.1* din legea menționată, angajatorul este obligat să compenseze prejudiciul cauzat de greșeala sau neglijența angajatului la locul de muncă. Potrivit *art.2*, dispozițiile prevăzute la alin. 2 privind angajatorul se aplică în mod corespunzător statului, municipalității și oricărui alt organism sau instituție publică în situația în care prejudiciul a fost cauzat de o eroare sau omisiune a unui angajat al unei administrații publice sau o persoană aflată într-un raport de muncă care nu este considerată ca exercitând autoritate publică.

De asemenea, potrivit Capitolului 3, *art.2* din lege, un organism public este obligat să compenseze prejudiciul cauzat de o eroare sau neglijență în exercitarea autorității publice. Capitolul 4 din lege stabilește dispoziții privind răspunderea angajaților și funcționarilor publici. Potrivit capitolului 4, *art.1* din lege, în ceea ce privește prejudiciul cauzat de eroarea sau neglijența unui angajat în timpul exercitării activității, acesta este obligat să compenseze printr-o sumă considerată rezonabilă, ținând cont de amploarea prejudiciului, natura faptei, statutul părții vătămate, necesitățile părții vătămate și alte împrejurări. În cazul în care angajatul este găsit vinovat doar de o neglijență ușoară, despăgubirea nu va fi acordată. Potrivit *art. 2*, dacă prejudiciul a fost cauzat intenționat, se acordă despăgubire integrală, cu excepția cazului în care, din motive speciale, se consideră rezonabilă reducerea despăgubirii¹⁷.

¹⁷ https://finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1974/en19740412_19990061.pdf

Capitolul 5 din aceeași lege prevede despăgubiri pentru daune. Potrivit art.1 lit.(n), sunt prevăzute despăgubiri pentru daunele aduse persoanelor și obiectelor și, în condițiile prevăzute în art.4a și art.6, pentru compensarea suferinței.

Răspunderea civilă înseamnă răspunderea funcționarului public pentru întocmirea actelor oficiale. Persoana vătămată poate solicita în instanță sancționarea unui funcționar pentru fapte penale și poate cere funcționarului public repararea prejudiciului cauzat. De asemenea, ea poate solicita în fața instanței numai daune-interese funcționarului public. Cu toate acestea, prevederile Capitolului 6, art.2 din Legea privind răspunderea delictuală stabilește o cerință pentru a formula cererea de despăgubire către angajatorul funcționarului public, fie individual, fie în solidar cu funcționarul public, dacă se referă la comportamentul neglijent al funcționarului.

Legea privind răspunderea delictuală prevede răspunderea indirectă a angajatorului (Administrația Fiscală), dar și a inspectorilor fiscali. Din cauza unei erori cauzate de inspectorii fiscali, contribuabilul poate solicita daune-interese direct de la Administrația Fiscală. *Administrația fiscală* este responsabilă pentru prejudiciile cauzate de un angajat în exercitarea atribuțiilor sale sau de un funcționar aflat în subordinea sa. În mod similar, administrația fiscală are dreptul de regres față de un funcționar, însă răspunderea funcționarului public față de angajator este limitată substanțial. Dacă neglijența funcționarului public nu este gravă, nu va exista răspundere. În cazul în care comportamentul funcționarului public este intenționat, răspunderea pentru despăgubiri este integrală. În practică, contribuabilii depun mai întâi o cerere de despăgubire către Administrația Fiscală, situație în care speța este tratată de Administrația Fiscală drept o cerere administrativă.

Autoritatea fiscală are competența de soluționare în baza art.29 din ***Legea privind administrarea fiscală***¹⁸. Astfel, [Administrația Fiscală](https://www.vero.fi/contentassets/8da58226b2334e6e9f9c2746874ada03/verohallinto_yleisesite_2015_eng.pdf) oferă o soluție la cererea de despăgubire a contribuabilului respectiv acordă despăgubiri pentru daune sau refuză despăgubirile solicitate. Prin decizia sa sunt stabilite, de asemenea, motivele pentru care se decide în acest caz. Decizia dată de Administrația Fiscală cu privire la cererea de despăgubire nu este o decizie administrativă și, prin urmare, nu poate fi atacată cu recurs. Contribuabilii pot depune însă o cerere de despăgubire în fața instanțelor judecătorești, situație în care problema va fi soluționată pe cale judecătorească.

Cu toate acestea, conform prevederilor capitolului 3, art.2 din Legea privind răspunderea delictuală relevată anterior, răspunderea este invocată numai atunci când cerințele stabilite în mod rezonabil pentru îndeplinirea unei acțiuni sau sarcini de serviciu, ținând cont de natura și scopul acesteia, nu au fost respectate.

¹⁸https://www.vero.fi/contentassets/8da58226b2334e6e9f9c2746874ada03/verohallinto_yleisesite_2015_eng.pdf

FRANȚA

Orice decizie ilegală a organelor fiscale (în speță [Direcția Generală a Finanțelor Publice DGFIP](#)) în materie de inspecție și colectare taxe constituie culpă, indiferent de dificultățile de evaluare a unei situații fiscale¹⁹.

Litigiile privind răspunderea autorităților fiscale sunt de competența instanțelor administrative (aflate sub controlul unei instanțe supreme: Consiliul de Stat) conform gradelor de jurisdicție: administrativă și judiciară.

Ca și în cazul tuturor celorlalte servicii publice, responsabilitatea administrației fiscale se bazează pe îndeplinirea a 3 condiții:

1 – *Existența prejudiciului;*

2 – *Existența unei culpe;* Culpă de natură să angajeze răspunderea statului poate rezulta fie din erori pur materiale (de exemplu: trimiterea unor documente fiscale privind un contribuabil către un terț, pierderea documentelor care îl privesc etc.), fie dintr-o eroare în aplicarea calculului impozitului ori greșita interpretare a legislației.

3 – *Existența unei legături de cauzalitate între culpă și prejudiciu.*

Trebuie reținut că: - simpla greșeală poate angaja responsabilitatea administrației fiscale. Astfel, în urma unei hotărâri adoptate de Consiliul de Stat (KRUPA din 21 martie 2011²⁰) nu mai este necesar să existe o „culpă excepțional de gravă” din partea organelor fiscale²¹.

- poate exista o culpă personală a funcționarului public (de exemplu, un control fiscal motivat nu din motive obiective, ci din motive personale, cum ar fi răzbunarea). În această situație complexă, administrația fiscală va plăti mai întâi despăgubirea integrală. Ulterior, va cere funcționarului său să ramburseze total sau parțial suma plătită (în funcție de gradul de „culpă personală”).

Răspunderea administrativă va fi angajată de către victima prejudiciului care poate fi o persoană fizică sau o persoană juridică (societate comercială).

Contribuabilul poate invoca o varietate de prejudicii: lichidarea unei afaceri, pierderea fondului comercial, pierderea salariilor și a drepturilor de pensie, prejudicii aduse reputației sau onoarei, degradarea sănătății, vânzarea forțată a bunurilor imobile, costuri aferente de colectare, scăderea cifrei de afaceri, amortizarea unui imobil care a făcut obiectul unei măsuri de sechestru, dobândă la împrumut, pierderea unui client sau furnizor etc.

¹⁹https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1070-PGP.html/identifiant%3DBOI-CTX-RDI-30-20191204#II. Existence_dun_prejudice_11

²⁰ <https://www.lexbase.fr/article-juridique/4499598-questions-a-bouleversement-de-la-mise-en-jeu-de-la-responsabilite-de-l-administration-fiscale-le-pa>

²¹<https://cms.law/fr/fra/publication/responsabilite-de-l-etat-du-fait-des-fautes-des-services-fiscaux-une-importante-avancee-jurisprudentielle>

Funcționarul administrației fiscale poate fi supus *sanctiunilor disciplinare* pentru 2 motive:

- o „culpă personală”, de exemplu pentru a se răzbuna pe o persoană fizică sau pe o companie.

- a comis o eroare în cadrul „atribuțiilor de serviciu” (evaluare slabă a unei situații fiscale) din cauza incompetenței sale. Sanctiunile variază în funcție de gravitatea culpei (de la avertisment la concediere)²².

GRECIA

În Grecia, autoritatea administrativă competentă în domeniul colectării impozitelor și taxelor, precum și pentru realizarea inspecțiilor fiscale este *Agencia pentru finanțe publice*²³ (IAPR). **Nu există niciun cadru juridic special privind răspunderea agențiilor fiscale teritoriale pentru anularea în instanță a deciziilor acestora. În general, aceste autorități publice răspund penal, disciplinar și civil față de stat și nu față de persoane fizice.** Totuși, contribuabilii au dreptul de a solicita protecție judiciară împotriva statului pentru abaterile agențiilor fiscale (conform *art.105* din *Legea privind Codul civil*, modificată prin [Legea nr.4837/2021](#)).

Pe de altă parte, persoanele fizice au dreptul de a depune o plângere pentru infracțiuni (ex: certificare sau colectare ilegală a creanțelor statului) conform *art.244* din *Codul penal*, însă acțiunea penală aparține statului și nu conduce la despăgubiri directe pentru prejudiciul suferit de persoana vătămată.

LETONIA

În Letonia, [legea cu privire la Agenția Fiscală](#) din 1993, cu modificările și completările ulterioare, [legea privind impozitele și taxele](#) din 1995, cu amendamentele ulterioare, [Legea cu privire la răspunderea administrativă](#) din 2018 și [Legea privind procedura administrativă](#) din 2004 reglementează problematica legată de răspunderea funcționarilor publici(inspectorilor) pentru inspecțiile fiscale.

Astfel, **art.22** din *Legea privind Agenția Fiscală* privind procedurile de contestare și de apel pentru deciziile și ordinele funcționarilor publici ai Agenției prevede că:

(1) Deciziile luate (cu excepția cazurilor menționate la paragrafele 2.1 și 2.2 din prezenta secțiune, precum și deciziile de aplicare a sancțiunilor administrative) și ordinele emise de funcționarii publici ai Agenției Fiscale pot fi contestate în conformitate cu procedurile prevăzute de Codul de procedură administrativă prin cereri formulate către directorul general al Agenției. Hotărârile directorului general sunt atacate cu recurs la instanța de judecată.

²²<https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F510/personnalisation/resultat?lang=&quest0=0&quest1=0&quest2=1>

²³ [Administrative Circular of the Independent Authority for Public Revenue \(IAPR\) - ΕΚΟΕΣΗ \(aade.gr\)](#)

(2) *Agencia Fiscală* examinează o cerere de contestare a deciziilor și ordinelor menționate la paragraful unu din prezentul articol și ia o decizie în termen de o lună. Directorul general al poate prelungi termenul cu cel mult 4 luni din ziua primirii contestației.

2.1 Caracteristicile specifice procedurilor administrative în raport cu deciziile luate ca urmare a controlului (inspecții fiscale) efectuate de funcționarii publici ai Agenției Fiscale.

Deciziile de rambursare a sumelor plătite în plus, deciziile de recuperare a impozitului neplătit, deciziile de acoperire a cheltuielilor pentru recuperarea întârzierii la plata impozitului necontestat de către contribuabilii sau deciziile de aplicare a mijloacelor de asigurare a executării silită, precum și susținerea privind contestarea acestor decizii se stabilesc în legea cu privire la impozite și taxe.

2.2 Deciziile funcționarilor publici ai Agenției Fiscale de stat de a prelungi (suspenda, reeșalona o perioadă de timp) plata impozitelor curente, a întârzierilor la plată și a impozitelor calculate ca urmare a controlului fiscal (inspecție, audit), taxele de întârziere, amenzi, precum și alte plăți care urmează să fie transferate la bugetul de stat și deciziile privind executarea voluntară a întârzierii la plata impozitului pot fi contestate și atacate în termenul prevăzut în Partea D a Legii de procedură administrativă prin depunerea unei acțiuni pentru executare silită.

(...)

4. Conform art.10, paragraful 2, din prezenta lege, *decizia de impunere* emisă de Directorul Agenției Fiscale de Stat se aplică din momentul în care a fost notificată contribuabililor, instituției financiare sau instituției de credit respective. Contestarea unui astfel de decizii nu suspendă executarea acesteia.

De asemenea, potrivit **art.66** din *Legea privind răspunderea administrativă* referitor la dreptul de a face apel la o decizie luată într-un caz de contravenție fiscală:

(1) O decizie luată într-o cauză de contravenție poate fi contestată în fața unui funcționar superior de către persoana căreia i s-a aplicat o sancțiune administrativă, precum și de către proprietar, în situația referitoare la acțiunea civilă vizând bunul/bunurile mobile ori imobile supuse executării silită ori prin încălcarea dreptului de proprietate.

(2) În cazul în care nu există funcționar superior, o hotărâre poate fi atacată la o instanță judecătorească investită cu competență teritorială de către o persoană fizică conform locului de reședință declarat, dar și de către o persoană juridică - după adresa juridică (sediul social). Dacă persoana respectivă nu are un loc de reședință declarat în Letonia sau adresa persoanei juridice nu este situată în Letonia, decizia într-un caz de contravenție fiscală poate fi atacată la o instanță districtuală (municipală), în funcție de locul în care a fost stabilită abaterea administrativă.

LITUANIA

În conformitate cu prevederile **art.144** din [Legea privind administrarea fiscală](#), contribuabilul are dreptul de a face apel împotriva oricărei acțiuni sau omisiuni din partea inspectorului fiscal (funcționar public). **Nu există o reglementare exclusivă pentru răspunderea agentului fiscal sau a autorității de administrare fiscală** în cazul în care o decizie a unui organ fiscal este anulată de către o instanță de judecată.

POLONIA

Dreptul contribuabilului la despăgubiri în cazul anulării deciziilor de impunere de către instanță este garantat de [art.77 din Constituție](#), potrivit căruia orice persoană are dreptul la despăgubiri pentru prejudiciul cauzat prin acțiunea ilegală a unei autorități publice și orice act administrativ nu poate exclude pe nimeni de la procedurile judiciare în cazul libertăților sau drepturilor încălcate. De asemenea, [art.260 din Legea privind impozitarea fiscală](#), prevede că dispozițiile de drept civil se aplică răspunderii pentru daune.

Aplicarea dispozițiilor de drept civil în această situație înseamnă că partea vătămată căreia instanța i-a anulat decizia de impunere poate cere despăgubiri de la Trezoreria Statului pe cale de acțiune în justiție. În acest caz, temeiul legal pentru solicitarea despăgubirilor de la Trezoreria Statului este **art.417 alin.1** din [Codul civil](#) cu modificările ulterioare, care are următorul cuprins:

Dacă vătămarea este cauzată prin exercitarea ilicită a autorității publice, persoana vătămată poate cere repararea integrală sau parțială și despăgubirea bănească a prejudiciului cauzat dacă împrejurările, și în special incapacitatea de muncă a părții vătamate sau situația sa financiară dificilă, indică faptul că remediul este cerut în baza principiului echității.

Nu numai daunele materiale aduse unei persoane, ci și daunele non-materiale sunt supuse reparației. Despăgubirea prejudiciului poate avea loc total sau parțial, iar decizia cu privire la cuantumul despăgubirii trebuie să fie justificată pe motive de echitate.

În cazul unei acțiuni nelegale a unei autorități publice (inclusiv fiscală), o acțiune poate fi introdusă în fața unei instanțe comune până la prescrierea cererilor de despăgubire, în conformitate cu dispozițiile dreptului civil. Emiterea unei decizii de impunere care încalcă grav legea și este vădit defectuoasă, poate fi considerată o acțiune ilicită, dând naștere răspunderii Trezoreriei Statului pentru daune, atunci când prin executarea unei astfel de hotărâri s-a cauzat un prejudiciu măsurabil. Sfera răspunderii care rezultă din dispozițiile **art.260** din Legea privind impozitarea fiscală, în legătură cu normele generale de drept civil, acoperă nu numai așa-numitul prejudiciu efectiv (*damnum emergens*), adică pierderile suferite, ci se aplică și profiturilor pierdute (*lucrum cessans*).

(...) În materie fiscală, este greu de imaginat că despăgubirile prevăzute de reglementările administrative și legale, cărora li se aplică dispozițiile Codului civil, ar putea conduce la repararea prejudiciului efectiv și prin repunerea lui în situația anterioară. Cu toate acestea, nu este exclus din punct de vedere legal.

Sistemul *sanctiunilor disciplinare* pentru funcționarii fiscali este definit la **art.255** din [Legea privind administrația fiscală națională](#) (KAS)²⁴:

Tipuri de sancțiuni disciplinare:

1. Sancțiunile disciplinare sunt:

1) *avertisment*;

2) *muștrare*;

3) *muștrare cu avertisment*;

4) *interzicerea avansării într-un grad de oficial timp de 2 ani*;

5) *interzicerea promovării într-o funcție superioară timp de 2 ani*;

6) *retrogradarea într-o poziție oficială inferioară*;

7) *transfer într-o poziție inferioară*;

8) *interdicția de a ocupa funcții de conducere timp de 2 ani*;

9) *decăderea din gradul de agent / ofițer vamal*;

10) *excluderea din Serviciul Vamal și Fiscal*.

2. O hotărâre definitivă privind sancțiunile menționate la alin.1, pct. 10, interzice admiterea în agențiile teritoriale KAS pe o perioadă de 10 ani.

3. În cazuri justificate, este posibilă combinarea pedepsei de trecere pe o poziție inferioară cu pedeapsa coborârii gradului profesional.

4. Pedeapsa aplicată trebuie să fie proporțională cu abaterea disciplinară săvârșită și cu gradul abaterii, în special, trebuie să țină seama de circumstanțele existente, de consecințele acesteia, inclusiv de consecințele pentru acel serviciu, de tipul și gradul de abatere, de încălcarea atribuțiilor ce revin ofițerului, a motivelor acțiunilor sale, a comportamentului ofițerului înainte de săvârșirea unei abateri disciplinare și după săvârșirea acesteia, precum și a cazierului anterior.

²⁴ <https://www.gov.pl/web/national-revenue-administration/about-us>

5. Înăsprirea pedepsei este influențată de:

1) comiterea faptei dintr-o motivație care merită o condamnare specială sau după consumul de alcool sau utilizarea unui alt agent cu acțiune similară;

2) săvârșirea unei abateri disciplinare de către un ofițer înainte de a anula pedeapsa disciplinară care i-a fost aplicată;

3) consecințe grave ale unei abateri disciplinare, în special o întrerupere semnificativă a sarcinilor KAS sau o încălcare a prestigiului KAS;

4) acțiunea în prezența unui subordonat, împreună cu acesta sau în detrimentul acestuia.

6. Atenuarea pedepsei este influențată de:

1) săvârșirea din neatenție a unei abateri disciplinare;

2) depunerea de diligențe pentru a reduce consecințele abaterii;

3) lipsa experienței profesionale sau a competențelor profesionale necesare;

4) informarea voluntară a superiorului cu privire la săvârșirea unei abateri disciplinare înainte de începerea procedurii disciplinare.

7. La aplicarea pedepsei, sunt avute în vedere împrejurările prevăzute la alin. 4-6, doar în raport cu ofițerul/ agentul fiscal în cauză.

PORTUGALIA

[Constituția Republicii Portugheze](#) prevede la **art.271** cu privire la răspunderea personalului și agenților din sectorul public următoarele:

„1 - Personalul și agenții statului și ai altor entități publice răspund civil și penal și sunt supuși procedurii disciplinare pentru acțiunile și omisiunile lor în exercitarea funcțiilor lor, precum și pentru orice astfel de exercițiu care conduce la încălcarea de drepturi sau interese cetățenești care sunt protejate de lege ori care nu intră în competența autorității respective.

2 - Răspunderea oricărui membru al personalului sau agentului din sectorul public care acționează în conformitate cu ordinele sau instrucțiunile emise de un superior ierarhic și în îndeplinirea atribuțiilor sale este exclusă, dacă anterior a protestat împotriva acelor ordine sau instrucțiuni sau a solicitat ca acestea să fie transmise sau confirmate în scris.

3 - Obligația de conformare încetează ori de câte ori respectarea ordinelor sau instrucțiunilor ar presupune săvârșirea vreunei infracțiuni.

4 - Legea va reglementa condițiile în care statul și alte entități publice au dreptul la despăgubiri pentru funcționarea lor și pentru personalul și agenții acestora”.

De asemenea, trebuie menționată [Legea nr.35/2014 \(Codul muncii - reglementări privind funcțiile publice\)](#), și anume:

- *Art.73 - (Atribuțiile funcționarului public);*

- *Art.176 - (Supunerea puterii disciplinare);*

- *Art.177 - (Excluderea răspunderii disciplinare)* respectiv alin.1, în care se prevede că este exclusă răspunderea disciplinară a funcționarului public, care acționează cu respectarea ordinelor sau instrucțiunilor care sunt emise de superiorul ierarhic în chestiuni ce țin de serviciu, dacă anterior a depus sesizări cu privire la acestea sau a solicitat transmiterea sau confirmarea lor în scris; și

- *Art.183 - (Abaterea disciplinară).*

De asemenea, potrivit [Codului de procedură fiscală \(CPPT\)](#), aprobat prin [Legea nr.433/1999](#), respectiv [art.161](#) prevede anularea executării silite față de angajatul public. În acest cadru legal și dacă există intenție penală dovedită, funcționarul public în calitate de intervenient în proces va răspunde în subsidiar, pentru cuantumul debitelor care nu au putut fi încasate și pentru faptele descrise la paragraful 1 al articolului menționat anterior.

SLOVACIA

Art.45 din [Codul fiscal](#) definește drepturile și obligațiile unei entități fiscale în exercitarea controlului fiscal. Definirea drepturilor entității fiscale asigură, de asemenea, protecția acesteia și posibilitatea de a exercita o cale de atac în cazul în care inspectorul fiscal nu acționează în limitele stabilite de lege. **Autoritatea fiscală are dreptul de a solicita dovezi și de a verifica documentele cerute de angajatul care efectuează controlul fiscal.** Cooperarea sau prezentarea de dovezi concludente pot preveni o dispută legată de emiterea unei decizii de impunere.

De asemenea, **art.71 – 78** din același Cod fiscal definește procedurile de constatare și de apel/recurs. În cazul în care inițiativa de revizuire a deciziei de impunere, în afara procedurii de recurs, este îndreptată împotriva deciziei privind impozitul stabilit, autoritatea publică competentă va examina respectarea condițiilor legale de aplicare a acestei metode de determinare a impozitului și a procedurii prevăzute la [art.48](#) Cod fiscal (*determinarea bazei de impozitare*). Dacă procedura a fost respectată conform art.48 alin.4, organul fiscal procedează la evaluarea impozitului.

Instanța de apel modifică sau anulează decizia atacată pentru motive justificate, în caz contrar confirmă decizia atacată. Mai departe, instanța de recurs anulează decizia dată în apel și returnează cauza pentru continuarea procedurii de către inspectorul fiscal iar organul fiscal a cărui decizie a fost anulată va respecta hotărârea dată în recurs. În caz de respingere a contestației contribuabilului, organul fiscal va depune acțiune civilă pentru vătămarea drepturilor proprii în conformitate cu prevederile Codului de procedură civilă.

În domeniul fiscal, există un număr mare de contravenții (de exemplu dacă contribuabilul nu își îndeplinește obligația de înregistrare în termenul stabilit, nu îndeplinește obligația de sesizare a autorității în termenul stabilit, nu își îndeplinește obligația stabilită prin decizia de impunere emisă de către autoritate chiar și în cazul unei decizii greșite/eronate care presupune recuperarea ulterioară a prejudiciului suferit. Astfel, instanța de judecată poate decide în conformitate cu **art.79a** din [Legea nr. 224/2004 Coll.](#) privind taxa pe valoarea adăugată, precum și cu privire la circumstanțele de fapt specifice cauzei sau potrivit cu **art.63** din Codul fiscal, care prevede dispoziții speciale.

La rândul lor, contribuabilii au dreptul la repararea prejudiciului conform **art.9** din [Legea nr.514/2003 privind răspunderea pentru daune cauzate în cadrul exercitării atribuțiilor publice](#), cu modificările ulterioare, și anume:

(1) Statul răspunde pentru prejudiciul cauzat prin administrare defectuoasă. Încălcarea obligației unei autorități publice de a întreprinde un act sau de a emite o decizie în termenul legal, inacțiunea unei autorități publice în exercitarea puterii publice, întârzieri inutile în proceduri sau alte ingerințe ilegale în drepturile, interesele protejate legal ale persoanele fizice și persoanele juridice sunt, de asemenea, considerate administrare defectuoasă.

Organele fiscale procedează conform *Legii nr.35/2019 Coll.* privind managementul financiar și modificările aduse anumitor acte administrative. *Abaterea disciplinară* este o încălcare din culpă a atribuțiilor de serviciu ale unui funcționar al administrației financiare, cu excepția cazului în care abaterea sau fapta comisă de acesta are caracteristicile unei infracțiuni.

În acest sens, conform **art.128** din legea sus-menționată pot fi luate următoarele măsuri disciplinare :

- a) mustrare scrisă,*
- b) reducerea salariului cu până la 15% pentru maximum 3 luni,*
- c) reducerea statutului profesional cu un grad timp de un an,*
- d) interzicerea activității de control,*
- e) decăderea din funcția deținută.*

Înainte de impunerea unei măsuri disciplinare, cazul respectiv trebuie întotdeauna cercetat în mod obiectiv. Funcționarul administrației financiare are posibilitatea de a se exprima în scris, de a propune probe și de a se apăra înainte de impunerea măsurii disciplinare.

SPANIA

În Spania, procedurile de inspecție fiscală sunt reglementate în detaliu în cadrul procedurilor administrative, în spiritul asigurării pe cât posibil a drepturilor Trezoreriei, dar și garantarea principiului legalității pentru cetățeni, minimizând (teoretic) posibilitatea abuzului de către inspectorii fiscali.

[Legea nr.58/2003 privind impozitarea](#) enumeră drepturile și garanțiile contribuabililor și reglementează controlul administrativ și procedurile economico-administrative. Aceste proceduri au o dezvoltare normativă îndelungată (de exemplu, [Decretul Regal nr.1065/2007](#), prin care se aprobă Regulamentul general privind acțiunile și procedurile de gestiune și inspecție fiscală și elaborarea regulilor comune pentru procedurile de aplicare a impozitului). De asemenea, odată ce aceste proceduri administrative au fost epuizate, cetățenii pot apela la instanțele de judecată prin mijloace obișnuite și cu garanțiile inerente statului de drept.

În plus, există legile ordinare privind regimul juridic al administrațiilor publice și procedura administrativă care reglementează responsabilitățile și sancțiunile aplicabile funcționarilor publici, etc. În ultimă instanță, instanțele de judecată se pot pronunța și asupra răspunderii administrative și aplică penalități pentru cheltuielile de judecată.

În cazul în care sunt necesare informații specifice, sunt aplicabile [Legea nr.39/2015](#) privind procedura administrativă comună a administrațiilor publice, [Decretul regal nr.1676/2009](#) care reglementează Consiliul pentru Protecția Contribuabilului, [regulamentele și criteriile interpretative](#) ale [Agenției Fiscale](#), informațiile furnizate de Ministerul Finanțelor și Funcției Publice cu privire la [Consiliul pentru Protecția Contribuabililor](#), precum și [catalogul drepturilor contribuabililor](#).

SUEDIA

Agenția fiscală suedeză nu poate fi făcută răspunzătoare pentru daune, doar statul este responsabil pentru daunele produse de autoritățile publice. Nici funcționarii publici nu pot fi trași la răspundere pentru daune, cu excepția cazului în care sunt găsiți vinovați de o infracțiune, iar daunele sunt cauzate în legătură cu infracțiunea.

Regula generală care reglementează răspunderea statului pentru daune se găsește în **Capitolul 3, secțiunea 2** din [Legea privind răspunderea delictuală](#). Statul va

rambursa prejudiciul pecuniar, atunci cînd acesta a fost cauzat prin omisiune sau neglijență în exercitarea autorității publice, în activitățile a căror îndeplinire este de competența inspectorilor fiscali.

Pentru ca omisiunea sau neglijența să constituie motiv pentru despăgubiri, acestea trebuie să fi fost evidente. Drept consecință, despăgubirile nu vor fi recompensate pur și simplu ci doar atunci cînd actul administrativ emis de către o agenție guvernamentală este anulat de către instanțe în cadrul unui proces în care au fost epuizate toate căile legale de atac.

Cu toate acestea, există și o regulă specială privind daunele în cazul protecției plății. Protecția plăților este o măsură coercitivă care poate fi utilizată pentru a asigura plata de la debitorii care sunt capabili să plătească impozite, dar există un risc real ca aceștia să nu plătească. Dacă se dispune protecția plății pentru o obligație de plată care nu a fost stabilită și nu este ulterior stabilită definitiv, statul trebuie să despăgubească debitorul pentru pierderea pecuniară suferită (**Capitolul 47, art.20** din [Legea privind procedura fiscală](#)).

În ceea ce privește *răspunderea și măsurile disciplinare împotriva funcționarilor publici*, aceștia pot fi găsiți vinovați de *abateri* dacă în mod intenționat sau din neglijență, încalcă prin acțiune sau omisiune procedurile specifice în exercitarea atribuțiilor de serviciu (**Capitolul 20, art. 1** din [Codul penal suedez](#)). Alte tipuri de abateri pot da, de asemenea, naștere la sancțiuni aplicabile potrivit dreptului muncii.

MAREA BRITANIE

În Marea Britanie, autoritatea fiscală competentă pentru colectarea și calcularea impozitelor este **Agencia pentru impozite și vamă (HMRC)**. HMRC este înființată prin [Legea comisarilor pentru venituri și vamă](#) din 2005, în timp ce multe dintre atribuțiile sale în administrarea sistemului fiscal sunt stabilite prin legislație separată: [Legea privind managementul impozitelor](#) din 1970, astfel cum a fost modificată. Din punct de vedere istoric, Regatul Unit a avut două autorități care colectau și gestionau impozitele directe („*Inland Revenue*”) și impozitele indirecte („*HM Customs and Excise*”), dar aceste organizații au fuzionat în 2005.

Dreptul contribuabililor de a face apel împotriva unei evaluări pentru impozite efectuate de HMRC este stabilit de [art.31](#) din Legea privind managementul impozitelor (Taxes Management Act). HMRC publică o scurtă [explicație](#) a procesului prin care poate fi făcută o contestație/[apel](#) în situația în care un contribuabil nu este de acord cu o decizie fiscală.

În cazul în care apelul contribuabilului este admis de către instanțele de judecată, pe lângă returnarea oricărei taxe care a fost plătită din greșeală, HMRC poate plăti și despăgubiri în cazul în care greșelile sau întârzierile au cauzat contribuabilului unele

costuri. De asemenea, în ce privește procedura contestației/[plângerii](#) către HMRC sunt publicate pe site-ul acestei autorități publice, informații detaliate cu privire la modalitatea de a efectua plăți de compensare, precum și îndrumări pentru propriul personal: [Îndrumări pentru plângeri și remedii](#) și secțiunea pentru [Despăgubiri financiare – de la paragraful CRG5000 înainte](#).

HMRC este obligat, prin lege, să-și stabilească standardele de conduită profesională și valorile la care vor adera ofițerii săi atunci când au de-a face cu contribuabilii în îndeplinirea atribuțiilor de serviciu sale conform statutului acestora și în conformitate cu [art.16A din Legea comisarilor pentru venituri și vamă](#) din 2005. Aceste norme etice sunt cuprinse în [Carta HMRC](#) care este publicată online iar autoritatea trebuie să publice un *raport anual* privind îndeplinirea acestor standarde profesionale. (cea mai recentă versiune este: [Raportul anual al HMRC Charter: aprilie 2020 până în martie 2021](#)).

În plus, Legea comisarilor pentru venituri și vamă din 2005 prevede în [notele de fundamentare](#) ca inspectorii/agenții de poliție să verifice modul în care HMRC asigură conformitatea cu legile, regulile și procedurile sistemului de justiție penală din Regatul Unit.

Nu în ultimul rând, HMRC publică [îndrumări](#) pentru cei care vor să depună plângeri penale cu privire la abaterile grave ale personalului său.

REPUBLICA MOLDOVA

Răspunderea inspectorilor fiscali pentru încălcarea atribuțiilor de serviciu este angajată în privința normelor de conduită dar și pentru pagubele materiale pricinuite contribuabililor. Pentru contravențiile sau infracțiunile, săvârșite în timpul serviciului sau în legătură cu exercitarea atribuțiilor funcției publice, *inspectorii fiscali* poartă răspundere disciplinară, civilă, administrativă, penală, după caz. Autoritatea publică competentă pentru calcularea și colectarea taxelor și impozitelor datorate de către contribuabili este [Serviciul Fiscal de Stat](#).

Responsabilitatea acestora rezultă din prevederile [art.129 pct. 4\) și art.231 din Codul fiscal](#)²⁵ și [art. 56, 57, 58 al Legii cu privire la funcția publică și Statutul funcționarului public nr.158-XVI din 04.07.2008](#), cu modificările ulterioare.

Astfel, conform **art.57** constituie *abateri disciplinare*: a) *nerespectarea programului de muncă, inclusiv absența sau întârzierea nemotivată la serviciu ori plecarea înainte de termenul stabilit în program, admisă în mod repetat*;

²⁵ <http://www.lex.md/fisc/codfiscaltxtro.htm>

- b) - abrogată;
- c) intervențiile în favoarea soluționării unor cereri în afara cadrului legal;
- d) nerespectarea cerințelor privind păstrarea secretului de stat sau a confidențialității informațiilor de care funcționarul public ia cunoștință în exercițiul funcției;
- e) refuzul nejustificat de a îndeplini sarcinile și atribuțiile de serviciu, precum și dispozițiile conducătorului;
- f) neglijența și/sau tergiversarea, în mod repetat, a îndeplinirii sarcinilor;
- g) acțiunile care aduc atingere prestigiului autorității publice în care activează;
- h) încălcarea normelor de conduită a funcționarului public;
- i) desfășurarea în timpul programului de muncă a unor activități cu caracter politic specificate la art.15 alin.(4);
- j) încălcarea prevederilor referitoare la obligații și restricții stabilite prin lege;
- k) încălcarea regulilor de organizare și desfășurare a concursului, a regulilor de evaluare a performanțelor profesionale ale funcționarilor publici;
- l) alte fapte considerate ca abateri disciplinare în legislația din domeniul funcției publice și funcționarilor publici;
- m) încălcarea regulilor și rigorilor procedurale cu privire la inițierea, desfășurarea și înregistrarea controlului de stat asupra activității de întreprinzător.

De asemenea, **art 58** din aceeași lege prevede că: pentru comiterea abaterilor disciplinare, funcționarului public îi pot fi aplicate următoarele *sanctiuni disciplinare*:

- a) avertisment;
- b) mustrare;
- c) mustrare aspră;
- d) suspendarea dreptului de a fi promovat în funcție în decursul a 2 ani;
- e) - **abrogată**;
- f) - **exclusă**;
- g) destituirea din funcția publică.
- h) retrogradarea în funcție și/sau în grad de calificare.

BIBLIOGRAFIE

Resurse Internet:

https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/cod_procedura/Cod_Procedura_Fiscala_cu_norme_2015.htm#t7

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text&docid=201488&pageIndex=0&doclang=ro&mode=lst&dir&occ=first&part=1&cid=1138880>

https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/inspectie_fiscala/QW24_v2_final_ghid_1.pdf

https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/A1_OPANAF_3772_2015.pdf

https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ROM.pdf

<https://hudoc.echr.coe.int/eng-press#%7B%22itemid%22:%5B%22003-1853754-1946123%22%5D%7D>

[Par Valsts ieņēmumu dienestu \(likumi.lv\)](#) - Letonia

[Administratīvās atbildības likums \(likumi.lv\)](#)

[Administratīvā procesa likums \(likumi.lv\)](#)

<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/511042022004/consolide> - Estonia

<https://www.riigiteataja.ee/en/eli/507062016001/consolide>

<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1070-PGP.html/identifiant%3DBOI-CTX-RDI-30-20191204#II. Existence dun prejudice 11>

[Taxes Management Act 1970 \(legislation.gov.uk\)](#) – Marea Britanie

[Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 \(legislation.gov.uk\)](#)

[The HMRC Charter - GOV.UK \(www.gov.uk\)](#)

[Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 - Explanatory Notes \(legislation.gov.uk\)](#)

<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20210001540/U/D20211540Lj.pdf> - Polonia

<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20160001947/U/D20161947Lj.pdf>.

<https://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/orzecznictwo-nsa>

[Legislação Consolidada - Lei n.º 35/2014 - Diário da República n.º 117/2014, Série I de 2014-06-20 | DRE](#) – Portugalia

[Agencia Tributaria: Normativa y criterios interpretativos](#)

[Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. \(boe.es\)](#) – Spania

[Act no. 35/2019 Coll. on Financial Management and on Amendments to Certain Acts as amended](#) provides details of disciplinary measures of the tax administrative authorities which acting on principles of the civil service - Slovakia

[Act no. 563/2009 Coll. on Tax Administration \(Tax Code\)](#) as amended provides details about possibilities to take action in case of wrong decisions of the tax administrative authorities.

[Act no. 514/2003. Coll. on Liability for Damage Caused in the Exercise of Public Power and on Amendments to Certain Laws as amended](#)

The Tort Liability Act (1972:207), https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skadestandslag-1972207_sfs-1972-207 - Suedia

The Tax Procedure Act (2011:1244), https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/skatteforfarandelag-20111244_sfs-2011-1244.

The Swedish Criminal Code,
https://www.government.se/49ba69/contentassets/7a2dcae0787e465e9a2431554b5ea_b03/the-swedish-criminal-code.pdf,

<https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/tax-administration> - Ungaria

https://nav.gov.hu/en/main-tiles/tax_laws

<https://sfs.md/ro> - Republica Moldova

https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117668&lang=ro