

CUPRINS

CUVÂNT-ÎNAINTE

De ce avem nevoie de drept fiscal și drept financiar și de un caiet de seminar? _____ XI

ABREVIERI _____ XIII

PARTEA I. CAZURI ȘI APLICAȚII PRACTICE _____ 1

Seminarul 1. Ierarhia normelor juridice în materie financiar-fiscală. Drept național, drept european, drept european al drepturilor omului _____ 1

Secțiunea 1. Repere teoretice _____ 1

§1. Ierarhia normelor de drept național _____ 1

§2. Norme de drept internațional. Raportul lor cu normele de drept național _____ 1

§3. Piramida normelor juridice _____ 3

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 4

Seminarul 2. Împrumuturi publice. Controlul financiar _____ 8

Secțiunea 1. Repere teoretice _____ 8

§1. Împrumutul public _____ 8

§2. Controlul financiar _____ 12

§3. Organele de control financiar _____ 15

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 16

Seminarul 3. Studii de caz privitoare la taxe speciale instituite de autoritățile locale _____ 23

Secțiunea 1. Repere teoretice _____ 23

§1. Principalele categorii de venituri ale bugetelor locale _____ 23

Respect pentru	§2. Principalele categorii de cheltuieli ale bugetelor locale _____	24
	§3. Taxele speciale ca venituri ale bugetelor locale _____	25
	<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	28
	Seminarul 4. Explicații, discuții și aplicații practice	
	pentru fixarea principiilor de drept fiscal _____	34
	<i>Secțiunea 1. Principii doctrinare de drept fiscal</i> _____	34
	§1. Principiul legalității _____	34
	§2. Principiul priorității dreptului european față de dreptul național _____	36
	§3. Principiul egalității în materie fiscală _____	38
	§4. Principiul neretroactivității legii fiscale _____	39
	§5. Principiul securității juridice _____	40
	<i>Secțiunea a 2-a. Principii legale ale fiscalității</i> _____	43
	<i>Secțiunea a 3-a. Aplicații practice</i> _____	46
	Seminarul 5. Teoria generală a impozitelor și taxelor _____	57
	<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i> _____	57
	§1. Veniturile bugetare _____	57
	§2. Impozite, taxe, contribuții _____	62
	<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	65
	Seminarul 6. Evaziunea și fraudă fiscală _____	69
	<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i> _____	69
	<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	70
	Seminarul 7. Determinarea impozitului pe venit _____	79
	<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i> _____	79
	§1. Reguli generale _____	79
	§2. Reguli speciale privind veniturile din activități independente (art. 67-75 NCF) _____	81

Respect pentru oameni și cărți

§3. Reguli speciale privind veniturile din salarii (art. 76-82 NCF) _____	83
§4. Reguli speciale privind veniturile din cedarea folosinței bunurilor (art. 83-90 NCF) _____	85
§5. Reguli speciale privind veniturile din investiții (art. 91-98 NCF) _____	85
§6. Reguli speciale privind veniturile din pensii (art. 99-102 NCF) _____	88
§7. Reguli speciale privind veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură (art. 103-107 NCF) _____	88
§8. Reguli speciale privind veniturile din premii și jocuri de noroc (art. 108-110 NCF) _____	89
§9. Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (art. 111-113 NCF) _____	90
§10. Reguli privind veniturile din alte surse (art. 114-117 NCF) _____	91
§11. Venitul net anual impozabil _____	92
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	92
Seminarul 8. Fiscalitatea societăților. Determinarea cheltuielilor deductibile _____	98
<i>Secțiunea 1. Teme pentru discuții</i> _____	98
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	98
Seminarul 9. Taxa pe valoarea adăugată (I) _____	104
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice și jurisprudențiale</i> _____	104
§1. Teme de discuție _____	104
<i>Secțiunea a 2-a. Aplicații practice</i> _____	110
Seminarul 10. Aplicații practice privind calculul taxei pe valoarea adăugată _____	119
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice</i> _____	119

Respect pentru Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 120

Seminarul 11. Accize. Taxe vamale. Taxe de înmatriculare auto _____ 125

Secțiunea 1. Repere teoretice și jurisprudențiale ____ 125

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 126

Seminarul 12. Contribuții de asigurări sociale _____ 135

Secțiunea 1. Teme de discuție _____ 135

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 135

Seminarul 13. Impozite și taxe locale _____ 140

Secțiunea 1. Repere teoretice _____ 140

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 145

Seminarul 14. Evitarea dublei impuneri _____ 152

Secțiunea 1. Repere teoretice _____ 152

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice _____ 158

PARTEA A II-A. JURISPRUDENȚĂ. CAUZE FISCALE ROMÂNEȘTI LA CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE _____ 163

PARTEA A III-A. REPERE ALE LEGISLAȚIEI FISCALE EUROPENE _____ 209

PARTEA I CAZURI ȘI APLICAȚII PRACTICE

Seminarul 1

Ierarhia normelor juridice în materie financiar-fiscală. Drept național, drept european, drept european al drepturilor omului

Secțiunea 1. Repere teoretice

§1. Ierarhia normelor de drept național

- **reper:** art. 4 din Legea nr. 24/2000, republicată;
- principiul ierarhiei normelor juridice este un principiu general de drept, cu valențe constituționale;
 - conform art. 4 alin. (1) din Legea nr. 24/2000, actele normative se elaborează în funcție de ierarhia lor, de categoria acestora și de autoritatea publică competentă să le adopte;
 - actele normative date în executarea legilor, ordonanțelor sau hotărârilor de Guvern trebuie emise în limitele și în conformitate cu aceste acte.
 - totodată, categoriile de acte normative și normele de competență privind adoptarea acestora sunt stabilite prin Constituția României, republicată, și prin celelalte legi.

§2. Norme de drept internațional. Raportul lor cu normele de drept național

- **repere normative:** art. 20 alin. (2) și art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României; art. 1 alin. (3) NCF.

Respect pentru principiul priorității dreptului unional

– **izvoare** importante în dreptul financiar și fiscal: Convenția Europeană a Drepturilor Omului, Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, Tratatul Uniunii Europene și actele normative adoptate la nivelul Uniunii Europene (Regulamente, Decizii, Directive etc.);

– Convenția Europeană a Drepturilor Omului și jurisprudența generată de interpretul oficial al Convenției, Curtea Europeană a Drepturilor Omului, au o incidență mai restrânsă în dreptul financiar și fiscal, față de actele normative ale Uniunii Europene (care tind să stea la baza majorității modificărilor fiscale din ultimii 10 ani);

– **dreptul Uniunii Europene**: aplicabilitate directă, forță juridică superioară inclusiv față de Constituția României; nu toate actele normative adoptate la nivel unional au efect direct, prioritar și obligatoriu în dreptul național (*de exemplu*, recomandările și, în general, reglementările de tip *soft law* nu au acest efect);

– în temeiul art. 20 alin. (2) și art. 148 alin. (2) din Constituția României, dispozițiile Convenției Europene a Drepturilor Omului și reglementările Uniunii Europene se aplică cu prioritate față de dispozițiile din dreptul național;

– autoritățile statale sesizate în cadrul competenței lor au obligația de a aplica dreptul unional în detrimentul dreptului național, ori de câte ori există un conflict între norme;

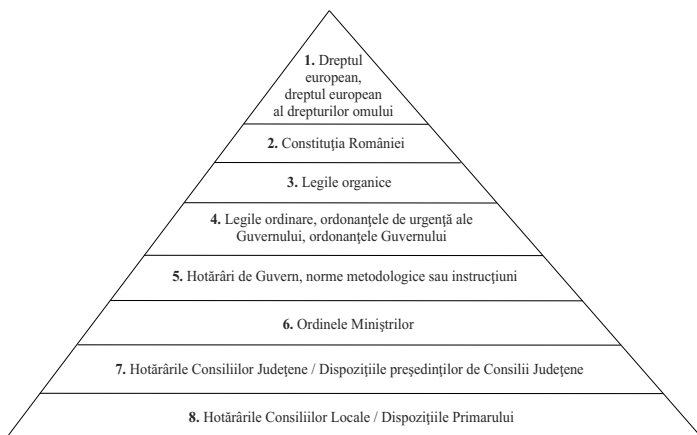
Discuție: principiul priorității dreptului unional impune și în sarcina organelor administrației obligația de a aplica cu prioritate o normă europeană, atunci când există o normă de drept intern care contravine celei dintâi?

– Curtea de Justiție a Uniunii Europene nu poate invalida norma internă contrară celei unionale, ci poate doar constata că aceasta nu este conformă cu dreptul unional, urmând ca

Respectarea dreptului european

ea să devină inaplicabilă de drept și să nu poată produce niciun efect. După ce o normă internă a fost constatată incompatibilă cu dreptul european, ar trebui ca organele statale competente să abroge norma respectivă, pentru a evita un posibil alt conflict. În cazul în care norma nu este abrogată (frecvent întâlnit în practică), rolul important îi revine judecătorului care este chemat să aplice cu prioritate dispozițiile unionale; judecătorul este obligat să ignore norma internă și să dea prevalență dispoziției unionale, fără a aștepta eliminarea celei dintâi din sistemul național.

§3. Piramida normelor juridice



Discuție: Cum se asigură publicitatea actelor normative și, respectiv, a actelor administrative normative și individuale? Pot fi avute în vedere cel puțin următoarele studii de caz:

a) legi/ordonanțe publicate în Monitorul Oficial cu câteva zile înainte de intrarea lor în vigoare;

b) regulament european, obligatoriu, nepublicat în Jurnalul Oficial în limba română;

c) acte administrative cu subiecți determinați (*de exemplu*, o categorie determinată de contribuabili);

d) jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene anterioară anului 2007, netradusă în limba română;

e) acte ale administrației publice locale pentru care nu a fost urmată procedura transparenței decizionale prevăzută de Legea nr. 52/2003 sau pentru care afișarea este imposibilă (*de exemplu*, Plan Urbanistic General, în 12 volume, în cuprinsul căruia se modifică zona localității, cu influență asupra modului de calcul al impozitului pe teren sau impozitului pe clădiri).

Secțiunea a 2-a. Aplicații practice

Caz practic nr. 1. Doamna Dev a operat, în anul 2002, împreună cu soțul ei, două restaurante. În urma unei inspecții fiscale, printr-o decizie din 1 iunie 2004, organul fiscal a reținut că domnul și doamna Dev ar fi trebuit să declare fiecare jumătate dintre veniturile obținute. Întrucât doamna Dev nu a făcut acest lucru, i s-au stabilit obligații de plată reprezentând impozit pe venit (aproximativ 83.000 euro) și TVA (circa 41.000 euro), precum și penalități de 40%, respectiv 20% din sumele arătate. Procedura fiscală s-a finalizat la 20 octombrie 2009, în fața Curții Supreme Administrative din Suedia, toate obligațiile stabilite de organele fiscale fiind menținute de instanțe.

În paralel, în perioada 5 august 2005 – 8 ianuarie 2009, s-a derulat o procedură penală împotriva doamnei Lucky Dev. În această procedură, doamna Dev a fost condamnată la pedeapsa închisorii cu suspendare și la prestarea a 160 ore de muncă în folosul comunității pentru o infracțiune contabilă, dar a fost achitată pentru acuzațiile de evaziune fiscală referitoare la aceeași perioadă (anul 2002).

Respect pe...

Considerând că, prin conduita sa, statul a încălcat principiul *ne bis in idem* (nimeni nu poate fi pedepsit de două ori pentru aceeași faptă), una dintre garanțiile prevăzute de art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului, doamna Dev formulează o plângere în fața instanței europene. Raționamentul este acela că pentru aceleași circumstanțe de fapt este interzis să fie aplicate și sancțiuni fiscale, și sancțiuni penale. Statul se apără susținând că principiul *ne bis in idem* (nimeni nu poate fi pedepsit de două ori pentru aceeași faptă) nu se aplică în materie fiscală, ci doar în materie penală. Prin urmare, art. 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului nu poate fi invocat.

Analizați motivat susținerile părților.

Caz practic nr. 2. X solicită Administrației Finanțelor Publice Cluj-Napoca restituirea taxei pe valoarea adăugată plătită în luna decembrie 2010, cu motivarea că această taxă nu era datorată, în raport cu prevederile Directivei 2006/112/CE și cu jurisprudența relevantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Administrația îi răspunde printr-o adresă cu următorul conținut: „Codul fiscal aplicabil în România prevede obligativitatea plății TVA pentru operațiunea fiscală efectuată de dvs. Prin urmare, atât timp cât prevederea din Cod nu este abrogată, nu putem da curs cererii dvs., Directiva 2006/112/CE și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene nefiind obligatorii pentru organele fiscale”.

Cum comentați afirmațiile organului fiscal?

Caz practic nr. 3. X a solicitat instanței să dispună anularea deciziei de impunere emise de Casa Națională de Asigurări de Sănătate prin care s-au stabilit în sarcina acestuia contribuții și accesorii datorate F.N.U.A.S. pentru perioada 2009-2011, în cuantum de 8.007 RON.

Reclamantul invocă excepția de nelegalitate a art. 35 din Normele metodologice aprobate prin Ordinul președintelui C.N.A.S. nr. 617/2007^[1]. Astfel, X arată că nelegalitatea dispozițiilor art. 35 la care face referire, ce prevăd posibilitatea emiterii de către Casele Județene de asigurări de sănătate a titlurilor de creanță, rezidă în faptul că prevederile Legii nr. 95/2006 nu conferă acestor instituții calitatea de organe fiscale în înțelesul dispozițiilor art. 17 alin. (5) C. proc. fisc., ci doar atribuții în aplicarea măsurilor de executare silită în vederea colectării contribuțiilor. Pentru aceste considerente, prevederile art. 35 din Ordinul nr. 617/2007 al președintelui C.N.A.S, prin raportare la prevederile art. 216^[2] din Legea nr. 95/2006, adaugă la lege, întrucât sunt extinse competențele Casei de Asigurări de Sănătate și cu privire la emiterea de decizii de impunere, care la scadență au valoarea de titlu executoriu în baza căruia se poate declanșa urmărirea silită, în plus față de abilitatea legală deja recunoscută, aceea de a proceda la aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor cuvenite bugetului fondului și a majorărilor de întârziere.

Texte legale relevante:

Articolul 216 din Legea nr. 95/2006: „În cazul neachitării la termen, potrivit legii, a contribuțiilor datorate fondului de către persoanele fizice, altele decât cele pentru care colectarea veniturilor se face de către persoanele fizice, altele decât cele pentru care colectarea veniturilor se face de către Agenția Națională de Administrare Fiscală, denumită în continuare A.N.A.F., CNAS, prin casele de asigurări sau persoane fizice ori juridice specializate, procedează la aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor cuvenite

^[1] În prezent abrogat.

^[2] În prezent abrogat.