

Prin instituirea obligației de furnizare de informații în sarcina unei sfere mai largi de persoane decât instituțiile financiare raportoare definite de Directiva 2011/16/UE, OUG nr.114/2018 contravine dreptului european și principiilor generale aplicabile în materia fiscală



Cum o transpunere a unei directive în legea națională, menită să evite o procedură de infringement, poate genera o altă procedură de infringement

1. Sub pretextul transunerii unei directive europene referitoare la schimbul obligatoriu de informații, OUG nr.114/2008 aduce o modificare importantă Codului de procedură fiscală cu privire la furnizarea de informații de către persoanele care derulează profesii liberale fără nicio legătură cu scopurile și mijloacele directivei

Practica guvernanților noștri de a adopta măsuri legislative în materie fiscală în ultimele zile ale lunii decembrie și fără vreo consultare (reală) cu cei care urmează să le suporte a devenit în mod indiscutabil o cutumă a perioadei contemporane. Ceea ce încă mai șochează probabil ar putea fi doar scara la care asemenea modificări operează și aruncarea cu totul la coșul de gunoi și a minimei aparențe de respectare a transparenței decizionale, actele normative fiind de mult prea multe ori făcute publice cu doar 24 de ore înaintea adoptării lor, eventual pe surse.

Despre efectele așteptate tsunami-ul fiscal provocat de adoptarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 114/2018 ("Ordonanța 114") care conține "taxa pe lăcomie" s-a scris și s-a vorbit atât de mult, iar ecourile sale vor continua cu siguranță, mai ales în condițiile în care la diferite niveluri se discută despre macar o modificare parțială a actului normativ. Acest subiect a acaparat în întregime atenția opiniei publice, făcând să treacă practic neobservată o altă importantă modificare legislativă inclusă în același act normativ, despre care nu s-a vorbit (aproape deloc).

Este vorba despre o modificare a Codului de procedură fiscală care, sub pretextul transunerii unei directive al cărei termen de transpunere în legislația națională a fost depășit, instituie fără nici un fel de consultare o obligație de furnizare de informații în sarcina persoanelor care derulează profesii liberale de a furniza informații referitoare la operațiunile derulate de clienții lor.

În concret, fiind invocată necesitatea transunerii urgente a Directivei (UE) 2016/2258 a Consiliului din 6 decembrie 2016 de modificare a Directivei 2011/16/UE ("Directiva 2016/2258") și evitarea inițierii procedurii de infringement (Cauza 2018/0040) în ceea ce privește accesul autorităților fiscale la informații privind combaterea spălării banilor, pct. 72 din Ordonanța 114 modifică Codul de procedură fiscală și introduce (pe lângă alte categorii prevăzute de art. 10 din Legea nr. 656/2002) în sarcina *auditorilor, consultanților fiscali și a practicienilor profesiilor liberale* obligația de a furniza organelor fiscale, la cerere, informații și documente specifice legate de relația cu clienții și serviciile prestate la care face trimitere legislația din domeniul combaterii spălării banilor și finanțării terorismului.

Chiar daca aceasta chestiune nu pare la prima vedere una la fel de șocanta precum ideea introducerii unor noi taxe de tipul celor vehiculate de actul normativ mai sus-menționat, merita totuși sa ne oprim un moment asupra acesteia. Aceasta întrucât labirintul absurdului se ridica, totuși, caramida cu caramida, nimeni nu îl aduce cu macaraua direct din cer, așa ca ar fi bine sa urmarim cu atenție fiecare detaliu. Doar tonul face adesea muzica, dupa câte prea bine știm.

Vom arata în prima parte a materialului de ce adoptarea acestei dispoziții legale menite sa stopeze procedura de infringement inițiată de Comisia Europeana împotriva României reprezinta în realitate o transpunere pe "scurtatura" și, mai ales, în "diagonala" a dreptului european, având ca efect depășirea scopurilor urmarite de Directiva 2016/2258 și, mai ales, a mijloacelor puse la îndemâna autoritaților naționale în acest sens. În a doua parte a materialului vom reliefa apoi nefirescul spre care tinde administrarea fiscala la noi prin adoptarea unei asemenea masuri legislative ce încalca principiile generale ale materiei fiscale, și în special, garanția secretului profesional client-furnizor în privința sfatului acordat, aspecte care ar putea genera, într-un viitor mai mult sau mai puțin îndepartat noi litigii fiscale, dar și înca o procedura de infringement împotriva autoritaților române.

*2. Deși tardiva față de termenele prevazute de Directiva 2016/2058, transpunerea în Codul de procedura fiscala a dispozițiilor Directivei 2016/2258 este totuși prematura, atât timp cât în prealabil nu a fost transpusa în mod corespunzator și integral legislația europeana din domeniul spalarii banilor și combaterii terorismului (Directiva 2015/849)*

Directiva 2016/2258 la care se face referire în cuprinsul Ordonanța 114 ca reprezentând sursa obligației pe care aceasta din urma o introduce în Codul de procedura fiscala instituie, într-adevar, în sarcina Statelor Membre obligația de a asigura accesul autoritaților fiscale la mecanismele, procedurile și informațiile menționate de Directiva (UE) nr. 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului privind prevenirea utilizarii sistemului financiar în scopul spalarii banilor sau finanțării terorismului ("**Directiva 2015/849**"). Mai mult, este la fel de adevarat ca Statul român era deja amenințat la data adoptarii OUG nr.114/2018 cu procedura de infringement pentru netranspunerea Directivei 2016/2258 în termenul prevazut în acest sens în cuprinsul acesteia din urma (31 decembrie 2017<sup>1</sup>).

Cu toate acestea, la o lectura atenta și coroborata a textelor directivelor în discuție observam ca a ieșit exact ca în glumele din folclorul urban cu celebrul "Radio Erevan", întrucât rezultatele atinse sunt absolut diferite decât cele urmarite de dreptul european. Sursa acestei distorsiuni rezulta din aceea ca anterior transpunerii Directivei 2016/2258, legiuitorul român ar fi trebuit sa transpuna în mod corespunzator în legislația naționala Directiva 2015/849 cu privire la spalarea banilor și finanțarea terorismului, la care cea dintâi se raporteaza și cu privire la care de asemenea Statul român nu respectase termenul de transpunere (i.e. 26 iunie 2017). Pastrând practic legislația sa naționala (în prezent, Legea nr.656/2002) în forma anterioara adoptarii directivei, legiuitorul se expunea oricum riscului unei proceduri de infringement.

Din pacate, s-a preferat o transpunere pe scurtatura și în diagonala a legislației europene, fapt ce a determinat practic conferirea în favoarea ANAF a unor prerogative specifice legislației prevenirii și combaterii spalarii banilor în privința unei sfere mult mai largi de persoane (i.e. cele vizate de Directiva 2015/849), care nu au nicio legatura cu activitatea sa, așa cum rezulta și din Directiva 2016/2258, care vizeaza o sfera mult mai restrânsa de persoane (i.e. Instituțiile Financiare).

*3. Directiva 2016/2258 nu își propune sa creeze o obligație de raportare catre autoritațile fiscale pentru toate persoanele supuse legislației prevenirii spalarii banilor și combaterii terorismului, ci doar în sarcina Instituțiilor Financiare, iar ANAF nu poate dobândi exact aceleași competențe pe care le au autoritațile specializate care acționeaza în domeniul prevenirii și combaterii spalarii banilor și terorismului*

**Cu titlu preliminar**, observam ca pct. 2 și 3 din preambulul Directivei 2016/2258 releva expres ca **scopul** pentru care autoritaților fiscale li se acorda accesul la asemenea informații specifice domeniului combaterea spalarii banilor și terorismului - este exclusiv acela de a asigura monitorizarea efectiva a Instituțiilor Financiare cu privire la respectarea procedurilor de precauție stabilite de Directiva 2011/16/UE.

De asemenea, acest din urma act normativ și Directiva 2016/2258 modificatoare instituie obligația de respectare a procedurilor de precauție doar în sarcina Instituțiilor financiare, iar nu și a altor subiecte de drept. În alte cuvinte, este cât se poate de limpede ca legiuitorul european viza necesitatea facilitarii accesului organelor fiscale la informații furnizate de Instituții Financiare cu privire la tranzacții și clienți, în condițiile speciale ale legislației privind prevenirea și combaterea spalarii banilor și terorismului, preluate și adaptate domeniului special al fiscalității.

**În primul rând**, din cele de mai sus deducem ca Statul nu poate invoca faptul ca ar acționa în temeiul Directivei 2016/2258 pentru a justifica reglementarea în Codul de procedura fiscala a dreptului autoritaților fiscale de a solicita și primi informațiile mai sus-menționate de la toți cei pe care legislația combaterii și prevenirii spalarii banilor și terorismului îi supun obligației sa raporteze autoritaților competente din domeniul respectiv, ci numai de la o categorie expres delimitata – i.e. **Instituțiile financiare din statele Uniunii Europene**.

Or, aceasta transpunere - sa spunem prematura, prin raportare la secvența actelor normative, dar nu și a termenelor aplicabile - în dreptul național doar a Directivei 2016/2258 prin Ordonanța 114/2018 are ca efect, în realitate, instituirea obligației de a furniza asemenea informații organelor fiscale în sarcina *entităților raportoare* din legislația pentru prevenirea și combaterea spalarii banilor în care, potrivit art. 10 din Legea nr. 656/2002<sup>2</sup>, sunt incluse, pe lângă Instituțiile Financiare, și *auditorii, experții contabili externi, consultații fiscali, notarii, persoane care exercita profesii liberate etc.* Rezulta, deci, o sfera de aplicare *ratione personae* a reglementarii fiscale referitoare la furnizarea de informații mult mai larga decât cea avuta în vedere de legiuitorul european, care, daca este justificata în domeniul pentru prevenirea și combaterea spalarii banilor și a terorismului, este absolut lipsita de orice rațiune atunci când în discuție sunt chestiunile de ordin fiscal.

**În al doilea rând**, scopul Directivei 2016/2258 nu are în vedere conferirea catre autorități fiscale (precum ANAF) a unor atribuțiuni și competențe ce țin de combaterea spalarii banilor sau a terorismului (de care se ocupa prevederi naționale și europene speciale), astfel încât sa se poata justifica dreptul autorității fiscale sa dobândeasca aceleași informații ca Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spalarii Banilor. Dimpotriva, acestea atribuții trebuie sa ramâna subsumate exclusiv masurilor în materie fiscala de natura sa faciliteze schimbul de informații dintre state care sa permita combaterea efectiva a evaziunii sau a fraudei fiscale, precum și planificarea fiscala agresiva.

În acest sens, analizând scopul urmarit și mijloacele folosite prin raportare la respectarea principiului proporționalității (la care face trimitere chiar preambulul 7 al directivei transpuse), legiuitorul european a apreciat ca facilitarea schimbului de informații justifica instituirea unei masuri suplimentare de acordare, cu titlu de excepție, a accesului autoritaților fiscale la informații specifice spalarii banilor, doar în privința instituțiilor financiare.

**În al treilea rând**, maniera improprie în care a fost însa transpusa Directiva 2016/2258 în legislația naționala, anterior transpunerii Directivei 2015/849, este posibil sa fie sursa acestei grave confuzii de atribuire de competențe mai sus-menționate, deși ea ar fi putut fi ușor evitata, daca chiar s-ar fi dorit asta, astfel încât s-ar putea sa existe și alte explicații pentru acest rezultat.

Ar fi de menționat din aceasta perspectiva ca la adoptarea Noului Cod de procedura fiscala, în cadrul dezbaterilor din fața Comisiei Buget Finanțe a Camerei Deputaților a existat un amendament legislativ propus peste noapte la inițiativa ANAF, potrivit caruia aceasta autoritate urma sa primeasca a unui duplicat al corespondenței purtate de catre entitățile supuse reglementarilor spalarii banilor cu Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spalarii

Banilor. La acel moment, pe buna dreptate, urmare a discuțiilor purtate asupra sa, el nu a fost preluat în lege, dar nu ar fi exclus ca sub pretextul necesității transpunerii acestei directive, profitând de confuzia creată, cineva să își fi adus aminte de acel text și să îl preia în Ordonanța 114. Și cum astrele pare ca s-au aliniat acum perfect, nimeni și nimic nu a mai putut nici macar critica propunerea legislativa, nici ca fundament, nici ca finalitate și cu atât mai puțin din perspectiva conținutul sau.

4. *Cum o transpunere nepotrivita a unei directive pentru a stopa o procedura de infringement poate genera o alta procedura de infringement, dar și o serie consecințe juridice extrem vatamatoare pentru contribuabili*

Noile dispoziții din Codul de procedura fiscala distorsioneaza scopul urmarit de Directiva 2016/2258 și largesc în mod nepermis și fara nicio justificare sfera de aplicare a acesteia și catre alți subiecți de drept decât cei avuți în vedere de actul normativ european din perspectiva reglementarilor fiscale privind schimbul automat de informații între Statele membre la nivel european, acestea deschid în mod inevitabil calea unei noi acțiuni de infringement pe care tocmai legiuitorul național declara ca urmarește sa o evite. Aceasta cu atât mai mult cu cât finalitatea și mai ales mecanismele fiecaruia dintre cele doua acte normative europene anterior menționate sunt fundamentale diferite, astfel încât nu se poate ca toți contribuabilii sa fie *de plano* tratați ca persoane care spala bani sau se fac vinovați de terorism, astfel încât sa fie obligați cei care deruleaza anumite profesii independente pentru a îi asista sa furnizeze toate informații catre ANAF.

În plus, noul text legal este ambiguu, incluzând o serie de obligații în sarcina persoanelor care cad sub incidența legislației prevenirii și combaterii spalarii banilor și terorismului, care sunt de aici încolo obligate sa le furnizeze ANAF, vizate fiind, ca sa nu ne ascundem dupa deget, în principal, probabil, profesiile de avocat și consultant fiscal sau poate și cea de evaluator și eventual de auditor.

**De ce dreptul fiscal nu poate trata *de plano* contribuabilii la fel ca pe cei supuși legislației pentru prevenirea și combaterea spalarea banilor și terorismului, astfel încât sa puna în sarcina consultanților celor dintâi obligația de a furniza informații catre ANAF referitoare la oricare dintre operațiunile pe care aceștia le deruleaza**

Dupa ce am expus anterior sumar aspectele legate de motivele pentru care modificarea adusa Codului de procedura fiscala de OUG nr.114/2018 ("**Ordonanța 114**"), prin impunerea unei obligații de furnizare de informații în sarcina unei sfere mult mai largi de persoane decât cele prevazute de Directiva 2016/2258 a Consiliului din 6 decembrie 2016 de modificare a Directivei 2011/16/UE ("**Directiva 2016/2258**") pe care aceasta ordonanța o transpune în dreptul național, conferind practic ANAF atribuții specifice unei alte autorități reglementate de dreptul european (i.e. Oficiul Național de Prevenire și Combaterea Spalarii Banilor), urmeaza sa reliefam în cele ce urmeaza o serie de alte probleme majore pe care le ridica Ordonanța 114.

1. *Ordonanța 114 ridica o serie de probleme și din perspectiva formularii obligațiilor instituite în sarcina subiectelor ce cad în sfera sa de aplicare*

Modificarea introdusa de Ordonanța 114 ridica o serie de semne de întrebare și cu privire la semnificația obligației de informare astfel instituite în sarcina destinatarilor legii, prin raportare la scopurile urmarite de Directiva 2016/2258 și mecanismele pe care aceasta le instituie. În acest sens, observam ca textul Ordonanței 114 reprezinta, în fapt, o citare incompleta și inexacta a prevederilor art. 13 din Directiva 2015/849 care, de altfel, nu au fost încă transpuse în legislația naționala.

Astfel, în lipsa unor prevederi naționale de transpunere a Directivei 2015/849 la care sa faca trimitere, Ordonanța 114/2018 citeaza direct din textul acestei directive, însa o realizeaza într-o maniera rezumativa și eliptica. Astfel, daca în cuprinsul directivei masurile de precauție privind clientela sunt definite și cuprind informații privind

identificarea clientului, a beneficiarului final, scopul și natura relației de afaceri și monitorizarea acesteia, în textul ordonanței măsurile de precauție sunt menționate separat (lit. a.) de elementele ce le compun și par a fi altceva decât informațiile privind identificarea clientului, a beneficiarului final, scopul și natura relației de afaceri și monitorizarea acesteia, care sunt menționate la celelalte litere din textul art. 62<sup>1</sup>.

Așadar, obligațiile au fost instituite și definite în legislația fiscală într-o manieră neclară și neconformă cu actul normativ transpus, iar în lipsa unui text special de trimitere național care să le transpună în legislația specială din domeniul combaterii spălării banilor și terorismului, va fi extrem de greu de imaginat cum va fi implementat în practică noua modificare din legislația procedurală fiscală, aceasta putând deschide calea inevitabilă a arbitrarului organelor fiscale și afectarea iminentă a dreptului la apărare al contribuabililor.

2. *Obligațiile de furnizare informații puse de Ordonanța 114 în sarcina persoanelor care derulează profesii liberale reprezintă o încălcare flagrantă a principiilor generale aplicabile în materia fiscală, iar dintr-o perspectivă mai largă a însuși dreptului la apărare al contribuabilului și de a beneficia de asistență calificată, cu garantarea secretului corespondenței profesionale*

**Cu titlu preliminar**, aratăm că în lipsa respectării scopului urmărit de Directiva 2016/2258, obligația de furnizare impusă în mod aleatoriu și absolut fără nicio justificare în sarcina persoanelor care exercită profesii liberale, cum ar fi avocații, consultanții fiscali etc. **denaturează** finalitatea acestor măsuri elaborate și dispuse de legiuitorul european.

Desigur că este firesc folosirea unor noțiuni precum cea de cunoaștere a clienței, beneficiar real sau cea de relație de afaceri, care au un înțeles deplin conturat în contextul și arhitectura legislației specifice combaterii și prevenirii spălării banilor și terorismului; preluarea acestora în contextul dreptului fiscal vine însă ca *nuca în perete*, atât timp cât acesta din urmă este preocupat de impunere conform realității deduse pe baza documentelor existente, fiind practic nerelevant dacă impozitul datorat ar fi plătit de x sau de y, așa cum reiese, de exemplu, din dispozițiile Codului de procedură fiscală referitoare la impunerea titularului aparent al dreptului de proprietate asupra unui bun. Mai mult, accesul ANAF la informații de tipul celor deja disponibile Oficiului pentru Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor nu ar reprezenta nici măcar o duplicare de activități inutile a administrației publice, atât timp cât pur și simplu asemenea informații nu ar avea de ce să fie de vreun folos celei dintâi instituții.

În schimb, observăm **în primul rând** că noile texte legislative rămân total obscure ca formulare în privința dezvăluirii scopului și naturii dorite a relației de afaceri, dar mai ales în ceea ce privește furnizarea de documente și informații referitoare la... *evidențele tranzacțiilor* (sic!). Or, dacă rămâne greu de înțeles cum s-ar justifica interesul fiscolei cu privire la informații de genul scopului și naturii relației clientului cu avocatul sau consultantul fiscal, și mai ciudată rămâne exprimarea referitoare la evidențele tranzacțiilor. Desigur, ne putem ușor imagina interesul administrației fiscale de a avea acces la conținutul comunicării dintre client și cel care îl sfătuiește, dar această soluție ar depăși practic oricum ceea ce imaginația poate în mod rezonabil produce ca acceptabil în materie fiscală atunci când vorbim despre prerogativele exorbitante ale fiscolei în administrarea fiscală.

**În al doilea rând**, ca să traducem într-un limbaj simplu mesajul abscons și subliminal pe care ar putea să intenționeze să îl transmită legiuitorul nostru, trebuie să arătăm că oricât și-ar dori de mult, Fiscolei nu ar avea de ce să primească o informație referitoare la scopul și conținutul unui serviciu profesional (de exemplu, implicațiile juridice și/sau fiscale ale unei operațiuni economice, fie ea trecute, prezenta ori viitoare) și cu atât mai puțin însoași documentația rezultată ca urmare a unei asistențe profesionale (de exemplu, proiectele de contract redactate, diferitele scenarii și implicațiile lor etc.). Asemenea documente nu ar putea fi solicitate nici de la client, nici de la furnizorul sfatului profesional. A proceda altfel ar însemna practic să renunțăm la ideea că orice contribuabil are dreptul de a beneficia de asistență profesională de specialitate și ar trebui eventual să se recunoască o asemenea calitate de contribuabil doar celor care sunt în măsură să își dea singuri răspunsul la asemenea întrebări.

Aceasta întrucât cel care ofera sfatul profesional la întrebarea clientului nu fac decât sa îi prezinte acestuia din urma consecințele fiscale și juridice ale operațiunii pe care intenționeaza sa le deruleze, iar un asemenea raspuns este dat de un profesionist pentru ca cel care îl primește are nevoie de el, mai ales în condițiile actualei legislații extrem de stufoase, complicate și, mai ales, supusa unei interpretari de multe ori imprevizibila a organelor fiscale, elemente practic inaccesibile contribuabilului. Or, nu se poate practic altera sau devia scopul acestei consultanțe, prin conferirea unui drept al organelor fiscale de a interveni în corespondența aferenta acesteia, solicitând orice informații legate de derularea sa.

**În al treilea rând**, desigur ca, nu putem trece cu vederea nici faptul ca orice situație în care însuși profesionistul caruia i se cere un sfat ar fi cel care ar crea cu intenție o realitate contrara legii, de care sa beneficieze în mod nejustificat cel care îl solicita, atunci și profesionistul însuși ar urma sa fie implicat în investigația derulata de catre autorități. În acest din urma caz, atât timp cât sub investigație ar fi însași activitatea sa profesionala, nu mai poate funcționa privilegiul confidențialității, urmând însa totuși sa ramân incidente alte componente fundamentale ale dreptului la aparare, în special, prezumția de nevinovație și corolarul acesteia, privilegiul contra autoincriminării (sau dreptul la tacere).

Astfel, atunci când contribuabilii ar savârși infracțiuni cum ar fi cea de evaziune fiscala, care este oricum tratata în practica noastra întotdeauna mâna în mâna cu spalarea de bani, ar urma sa devina automat incident reglementarile specifice respectivei legislații, deci, argumentarea noastra nu trebuie înțeleasa ca fiind una împotriva funcționarii și aplicarii unor asemenea reguli. Ceea ce atragem, însa, atenția este doar ca situațiile mai sus descrise sunt unele excepționale, fiind pe deplin justificat ca soluțiile utilizate sa fie și ele unele pe masura.

În schimb, oricât de importanta este și ramâne obținerea de catre stat a resurselor financiare necesare bunei sale funcționari și oricât de slabe ar ajunge sa fie rezultatele colectarii fiscale, într-un stat de drept administrarea fiscala nu se poate numara practic printre acele situații extrem de grave care sa justifice sacrificarea confidențialității specifice relației client-furnizor de sfat profesional, cum ar fi terorismul sau spalarea banilor. În plus, activitatea investigata de catre administrația fiscala, anume, operațiunile economice ce ocazionaaza impozite, nu este nici pe departe atât de complicata și/sau subversiva și greu de descifrat precum sunt cele anterior menționate, mai ales în condițiile cooperării internaționale din materia fiscala generalizate practic în ultimii ani în cele patru zari ale lumii.

De aceea, dreptul fiscal nu își poate propune și nici nu ar trebui sa își permita sa trateze contribuabilii dupa regulile specifice din domeniul prevenirii și combaterii terorismului și spalarii banilor. Aceasta nu ar fi doar o totala lipsa de respect față de aceștia și un gest de totala indignitate, ci și o recunoaștere a propriei incapacități de a își aduce la îndeplinire misiunea, potrivit regulilor unanim și universal acceptate ca trebuie practicate în domeniul fiscal.

Or, a trata însa cazurile fiscale de zi cu zi dupa regulile spalarii banilor și terorismului ar reprezenta credem doar rezultatul unei greșite percepții și abordari a dreptului fiscal și, în orice caz, una de-a dreptul neproportionala. ”Nu poți sa omori muștele cu tunul” este expresia cea mai uzual folosita pentru a descrie plastic în Germania principiul proporționalității, una dintre componentele de baza ale unei societăți democratice. Desigur, la noi acest principiu a fost importat în legislația fiscala *via* reglementarea germana anterior menționata, iar mai târziu prin intermediul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, care își fundamenteaza constant și cu tarie argumentarea pe acesta, inclusiv în materie fiscala. În ultima vreme regasim acest principiu destul de des și în soluțiile instanțelor noastre de judecata. În schimb, pare ca este unul care cu încapațanare se dorește sa ramâna total strain spiritului acțiunii administrației fiscale de la noi, care nu doar ca arareori își bate capul cu el în practica, iar când vine vorba despre adoptarea actelor normative, aceasta pare ca este gata sa îl calce de-a dreptul în picioare.

**Finalmente**, ar fi de amintit în acest context și absurda noastra ambiție de a fi originali (și) în acest domeniu care se poate observa facând o simpla comparație cu reglementarea fiscala germana (Abgabenordnung), care a influențat dreptul fiscal în aproape toate zarile lumii (de la a carei adoptare originara se vor împlini 100 de ani în

2019, iar în România – 15 ani de la preluarea sa sub forma Codului de procedura fiscala)) și care are drept piatra de temelie *obligăția de cooperare* a contribuabililor cu administrația fiscală. În dreptul german, însă, corolarul acestei reguli este garantarea drepturilor fundamentale ale contribuabililor de către stat și, în special, nesupunerea lor arbitrariului acțiunii administrative.

Astfel, în dreptul procedural fiscal german circuitul informației este exact invers, anume, informația supusă secretului fiscal este în mod excepțional transmisă autorităților competente în combaterea terorismului și spălării banilor, data fiind gravitatea unor asemenea fapte, ca o excepție de la regula extrem de strictă a caracterului secret al acestei informații, iar nu invers, organul fiscal să ajungă practic să aibă acces la informații care nu ar avea de ce să îi fie disponibile pe un asemenea traseu.

Și, desigur, nu putem să nu înlăturăm din dezbatere un argument pe care în discuțiile purtate de-a lungul anilor în cadrul procedurilor de transparență decizională, l-am tot auzit, anume, acela că să nu ne mai comparăm cu Germania, pentru că lucrurile la noi sunt diferite, infraționalitatea mai ridicată, dotarea materială a administrației noastre fiscale mai slabă, reaua-credința a contribuabililor este generalizată etc. Oricât de originali ne-am dori însă să fim, trebuie să ne recunoaștem limitele, iar atât timp cât ne-am propus să preluăm reglementarea germană, ar trebui totuși să îi păstrăm și mecanismele sale fundamentale, ce reprezintă însăși esența unei societăți democratice bazate pe domnia dreptului, altfel vom copia doar formele, în timp ce fondul rămâne gol.

Există astfel repere esențiale pe care nu ar trebui să ne permitem să le depășim, întrucât pe termen lung asemenea derapaje vor genera tensiuni de necontrolat în societate, iar îndreptarea lucrurilor, odată pornite pe o cale greșită, se va dovedi extrem de anevoioasă și va necesita extrem de mult și energie consumată. Asemenea erori s-au mai făcut în trecut în societatea noastră, când, așteptând apariția omului de tip nou, ne-am imaginat că "micile" abuzuri de zi cu zi vor fi abandonate odată cu modificarea circumstanțelor dar în cele din urmă s-a dovedit că, în realitate, nu poți construi nimic sanatos pe fundamentele conceptuale eronate.

Pentru aceste motive, se impune credem modificarea Ordonanței 114 în privința obligației de informare pe care o instituie prin modificarea Codului de procedura fiscală, aducând lucrurile în firescul lor, prin transpunerea corespunzătoare a celor două directive europene la care facem referire în prezentul material (i.e. Directiva 2016/2258 și, respectiv, Directiva 2015/849), o clarificare a sferei obligațiilor puse în sarcina destinatarilor legii, pentru a preveni comportamente discreționare sau chiar abuzive.

Și, desigur, nu în ultimul rând, este necesară abandonarea intenției a de prelua practic de-a dreptul legislația prevenirii și sancționării spălării banilor și a o da practic spre aplicare ANAF, în integralitate sa, din perspectiva informațiilor ce pot fi solicitate de la diferite persoane ce derulează activități profesionale de tipul celor liberale, o abordare contrară dreptului european, principiilor generale de administrare fiscală, și, dintr-o perspectivă mai largă, însuși dreptului la apărare al contribuabilului, inclusiv privit din perspectiva beneficierei de consultanță de specialitate cu garantarea confidențialității conținutului acesteia.

---

1. A se vedea [http://gov.ro/fisiere/subpagini\\_fisiere/NF\\_OUG\\_114-2018.doc](http://gov.ro/fisiere/subpagini_fisiere/NF_OUG_114-2018.doc) (pag.56)

2. Potrivit art. 10 din Legea nr. 656/2002: *Intra sub incidenta prezentei legi urmatoarele persoane fizice sau juridice:*

*a) institutiile de credit si sucursalele din România ale institutiilor de credit straine;*

*b) institutiile financiare, precum si sucursalele din România ale institutiilor financiare straine;*

c) administratorii de fonduri de pensii private, în nume propriu și pentru fondurile de pensii private pe care le administrează, agenții de marketing autorizați/avizați în sistemul pensiilor private;

d) cazinourile;

e) auditorii, persoanele fizice și juridice care acordă consultanță fiscală sau contabilă;

f) notarii publici, avocații și alte persoane care exercită profesii juridice liberale, în cazul în care acordă asistență în întocmirea sau perfectarea de operațiuni pentru clienții lor privind cumpărarea ori vânzarea de bunuri imobile, acțiuni sau părți sociale ori elemente ale fondului de comerț, administrarea instrumentelor financiare sau a altor bunuri ale clienților, constituirea sau administrarea de conturi bancare, de economii ori de instrumente financiare, organizarea procesului de subscriere a aporturilor necesare constituirii, funcționării sau administrării unei societăți comerciale, constituirea, administrarea ori conducerea societăților comerciale, organismelor de plasament colectiv în valori mobiliare sau a altor structuri similare ori desfășurarea, potrivit legii, a altor activități fiduciare, precum și în cazul în care își reprezintă clienții în orice operațiune cu caracter financiar ori vizând bunuri imobile;

g) furnizorii de servicii pentru societățile comerciale și alte entități sau construcții juridice, alții decât cei prevăzuți la lit. e) sau f), așa cum sunt definiți la art. 2 lit. k);

h) persoanele cu atribuții în procesul de privatizare;

i) agenții imobiliari;

j) asociațiile și fundațiile;

k) alte persoane fizice sau juridice care comercializează bunuri și/sau servicii, numai în măsura în care acestea au la bază operațiuni cu sume în numerar, în lei sau în valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 15.000 euro, indiferent dacă tranzacția se execută printr-o singură operațiune sau prin mai multe operațiuni ce par a avea o legătură între ele.