

ACTE ALE CAMEREI CONSULTANȚILOR FISCALI

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI

HOTĂRÂRE

pentru modificarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008

În baza prevederilor art. 3 lit. g) și ale art. 11 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare,

Consiliul superior al Camerei Consultanților Fiscali, întrunit în ședința din 26 august 2011, **h o t ă r ă ș t e**:

Art. I. — Normele privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, aprobate prin Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2008, publicată în Monitorul Oficial al României,

Partea I, nr. 270 din 7 aprilie 2008, se modifică și se înlocuiesc cu anexa care face parte integrantă din prezenta hotărâre.

Art. II. — Secretariatul general va duce la îndeplinire prevederile prezentei hotărâri.

Art. III. — Prezenta hotărâre se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Președintele Camerei Consultanților Fiscali,
Daniel Chițoiu

București, 26 august 2011.
Nr. 13.

ANEXĂ

(Anexă la Hotărârea nr. 13/2008)

NORME

privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate

CAPITOLUL I
Dispoziții generale

1. Sfera de cuprindere

Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale referitoare la obligațiile persoanelor fizice sau juridice prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și a altor drepturi și obligații în legătură cu impozitele, taxele, contribuțiile sau alte venituri fiscale ale bugetului general consolidat al statului.

2. Persoane autorizate

Expertizele fiscale pot fi efectuate numai de către consultanții fiscali — membri activi ai Camerei Consultanților Fiscali, așa cum sunt definiți la art. 15 din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Expertizele fiscale judiciare pot fi efectuate doar de către persoanele fizice consultanți fiscali, iar cele extrajudiciare, și de către societățile comerciale de consultanță fiscală.

3. Clasificarea expertizelor fiscale

Expertizele fiscale se clasifică în:

- expertize fiscale judiciare;
- expertize fiscale extrajudiciare.

Expertizele fiscale judiciare constituie mijloace de probă în justiție, având ca scop principal atât stabilirea adevărului, cât și soluționarea justă a cauzelor aflate în faza de cercetare sau de judecată.

Expertizele fiscale judiciare se referă la obligațiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului și pentru alte impozite și taxe similare în relația cu alte țări.

Aspectele procedurale ale expertizelor judiciare sunt reglementate de Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală, Ordonanța Guvernului nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, aprobată prin Legea nr. 156/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Expertizele fiscale extrajudiciare sunt acele expertize solicitate unui consultant fiscal de către orice persoană interesată în vederea stabilirii realității și legalității obligațiilor de natură fiscală.

Utilizatorii informațiilor puse la dispoziție de către consultanții fiscali, prin intermediul raportului de expertiză fiscală extrajudiciară, pot fi: organele fiscale, operatorii economici, asociațiile și alte persoane interesate, orice persoană fizică sau juridică.

După natura cauzelor în care se dispun, expertizele judiciare pot fi clasificate în:

- expertize fiscale judiciare dispuse în cauze civile;
- expertize fiscale judiciare dispuse în cauze penale;
- expertize fiscale judiciare dispuse în alte cauze.

4. Reglementarea expertizei fiscale judiciare și extrajudiciare

Expertizele fiscale presupun 3 aspecte reglementate:

- aspecte de drept material;
- aspecte de drept procesual;
- aspecte de conduită profesională.

Reglementarea fondului se referă la dreptul material în domeniul fiscal la care se raportează expertiza fiscală (Codul fiscal, Codul de procedură fiscală, alte reglementări fiscale, reglementări nefiscale care includ și dispoziții de natură fiscală situate în afara Codului fiscal, acte normative ce reglementează contribuțiile cu caracter social, convenții de evitare a dublei impuneri încheiate, acte normative de drept comunitar etc.).

Reglementarea procedurală. Aspectele procedurale privind expertiza fiscală sunt reglementate în Codul de procedură civilă —

art. 201—214, Codul de procedură penală — art. 116—125, Codul de procedură fiscală — art. 55 și în Ordonanța Guvernului nr. 2/2000, aprobată prin Legea nr. 156/2002, cu modificările și completările ulterioare.

Procedura expertizei dispuse în cauze de natură civilă este reglementată de Codul de procedură civilă, din care prezentăm:

Codul de procedură civilă:

Art. 201. — Când pentru lămurirea unor împrejurări de fapt instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților ori din oficiu, unul sau trei experți, stabilind prin încheiere punctele asupra cărora ei urmează să se pronunțe, după care va putea convoca o audiere în camera de consiliu, în cadrul căreia va solicita expertului să se pronunțe cu privire la costul estimativ al lucrării ce urmează a fi efectuată, cât și cu privire la durata de timp necesară efectuării expertizei. Poziția părților, respectiv a părții care a solicitat proba va fi consemnată în încheiere. În funcție de poziția expertului, a părților, respectiv a părții care a solicitat proba, instanța va fixa termenul de depunere a raportului de expertiză și condițiile de plată a cheltuielilor necesare efectuării expertizei. Dispozițiile art. 213 alin. 2 sunt aplicabile.

Când este necesar, instanța va solicita efectuarea expertizei unui laborator sau unui institut de specialitate.

În domeniile strict specializate, în care nu există experți autorizați, din oficiu sau la cererea oricăreia dintre părți, judecătorul poate solicita punctul de vedere al uneia sau mai multor personalități ori specialiști din domeniul respectiv. Punctul de vedere va fi prezentat în camera de consiliu sau în ședință publică, părțile fiind îndreptățite să pună și ele întrebări.

Dispozițiile referitoare la expertiză, cu excepția celor privind aducerea cu mandat, sancționarea cu amendă și obligarea la plata de despăgubiri, sunt aplicabile în mod corespunzător în cazurile prevăzute la alin. 2 și 3.

La efectuarea expertizei în condițiile alin. 2 pot participa și experți desemnați de părți, dacă prin lege nu se dispune altfel.

Norme:

Principală necesitate a expertizelor judiciare fiscale judiciare decurge din complexitatea și diversitatea mișcărilor de valori, particularităților acestora în diferitele sectoare de activitate.

Expertiza fiscală judiciară are ca obiect cercetarea faptelor și activităților economice și stabilirea sarcinilor fiscale ce decurg din acestea.

Astfel, când pentru lămurirea unor împrejurări de fapt instanța consideră necesar să cunoască părerea unor specialiști, va numi, la cererea părților sau din oficiu, unul sau 3 experți, stabilind prin încheiere de ședință punctele asupra cărora ei urmează să se pronunțe și termenul în care trebuie efectuată expertiza, durata de timp necesară efectuării expertizei, poziția părților și condițiile de plată necesare efectuării expertizei.

Pentru determinarea costului estimativ al lucrării ce urmează a fi efectuată, precum și a duratei de timp necesare efectuării expertizei consultantul fiscal poate prezenta instanței o notă de evaluare, întocmită ținând seama de complexitatea lucrării și timpul necesar pentru efectuarea expertizei.

Consultantul fiscal desemnat expert va putea depune la dosarul instanței, dacă este cazul, lista specialiștilor cu care va colabora pentru efectuarea expertizei fiscale judiciare. Pot colabora cu alți specialiști pentru efectuarea expertizei fiscale atât consultanții fiscali persoane fizice, cât și societățile comerciale de consultanță fiscală.

Specialiștii cu care colaborează consultantul fiscal pentru efectuarea expertizei fiscale judiciare pot fi consultanți fiscali sau experți autorizați în condițiile legii în alte specialități ori pot fi

recunoscuți ca specialiști într-un domeniu care are legătură cu expertiza dispusă de către instanță.

La efectuarea lucrărilor expertizei pot participa și experți desemnați de părți, cu încuviințarea instanței competente.

Codul de procedură civilă:

Art. 202. — Dacă părțile nu se învoiesc asupra numirii experților, ei se vor numi de către instanță, prin tragere la sorți, în ședință publică, de pe lista întocmită și comunicată de către biroul local de expertiză, cuprinzând persoanele înscrise în evidența celor autorizate, potrivit legii, să efectueze expertize judiciare.

Încheierea de numire va stabili și plata experților.

Norme:

Alegerea experților în vederea recomandării către organele în drept se face ținându-se cont de specializarea, competența și experiența expertului în raport cu domeniul în care urmează să efectueze expertiza.

Annual, prin grija Secretariatului general al Camerei Consultanților Fiscali, se întocmesc listele actualizate cuprinzând consultanții fiscali care și-au exprimat intenția de a efectua expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate.

În acest scop, consultanții fiscali trebuie să își exprime intenția de a efectua expertize fiscale potrivit prevederilor art. 3 lit. g) din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare, cel mai târziu până la data de 1 octombrie a fiecărui an.

Până la aceeași dată, consultanții fiscali care sunt înscrși pe liste pot să comunice Secretariatului general al Camerei Consultanților Fiscali decizia de a nu mai efectua expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate. Consultanții fiscali pot comunica decizia de a nu mai efectua expertize fiscale judiciare numai după finalizarea tuturor rapoartelor de expertiză fiscală judiciară cu care au fost investiți.

Consultanții fiscali care nu comunică decizia de a nu mai efectua expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate până la data de 1 octombrie a fiecărui an vor fi înscrși în listele actualizate.

Prin grija Secretariatului general al Camerei Consultanților Fiscali, listele actualizate cuprinzând consultanții fiscali care și-au exprimat intenția de a efectua expertize fiscale judiciare se transmit birourilor locale pentru expertize judiciare tehnice și contabile din cadrul tribunalelor, până la data de 1 decembrie a fiecărui an, pentru a fi comunicate organelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau altor părți interesate. Listele actualizate cuprinzând consultanții fiscali care și-au exprimat intenția de a efectua expertize fiscale judiciare se publică și pe site-ul Camerei Consultanților Fiscali.

Plata expertului sau experților numiți trebuie să fie remuneratorie. În situația în care expertul sau experții numiți de instanță să efectueze expertiza consideră onorariul stabilit ca necorespunzător, ei sunt îndreptățiți să solicite instanței mărirea acestuia.

Codul de procedură civilă:

Art. 204. — Experții se pot recuza pentru aceleași motive ca și judecătorii.

Recuzarea trebuie să fie cerută în termen de 5 zile de la numirea expertului, dacă motivul ei exista la această dată; în celelalte cazuri termenul va curge de la data când s-a ivit motivul de recuzare.

Recuzările se judecă în şedinţă publică, cu citarea părţilor şi a expertului.

Norme:

Recuzarea este dreptul pe care îl au părţile implicate în proces de a cere, în cazuri determinate, expertului sau experţilor să se retragă de la efectuarea expertizei. Experţii pot fi recuzaţi pentru aceleaşi motive ca şi judecătorii.

Motivele de recuzare a judecătorilor şi a experţilor, astfel cum sunt prevăzute de art. 27 din Codul de procedură civilă, sunt:

— când el, soţul său, ascendenţii ori descendenţii lor au vreun interes în judecarea pricinii sau când este soţ, rudă sau afin până la al IV-lea grad inclusiv cu vreuna dintre părţi;

— când el este soţ, rudă sau afin în linie directă ori în linie colaterală, până la al IV-lea grad inclusiv, cu avocatul sau mandatarul unei părţi sau dacă este căsătorit cu fratele ori cu sora soţului uneia dintre aceste persoane;

— când soţul în viaţă şi nededesărit este rudă sau afin al uneia dintre părţi, până la al IV-lea grad inclusiv, sau dacă, fiind încetat din viaţă ori desărit, au rămas copii;

— dacă el, soţul sau rudele lor până la al IV-lea grad inclusiv au o pricină asemănătoare cu aceea care se judecă sau dacă au o judecată la instanţa unde una dintre părţi este judecător;

— dacă între aceleaşi persoane şi una dintre părţi a fost o judecată penală în timp de 5 ani înaintea recuzării;

— dacă este tutore sau curator al uneia dintre părţi;

— dacă şi-a spus părerea cu privire la pricina ce se judecă;

— dacă a primit de la una dintre părţi daruri sau făgăduieli de daruri ori altfel de îndatoriri;

— dacă este vrăjmăşie între el, soţul sau una dintre rudele sale până la al IV-lea grad inclusiv şi una dintre părţi, soţii sau rudele acestora până la gradul al III-lea inclusiv.

Codul de procedură civilă:

Art. 205. — Dispoziţiile privitoare la citare, aducerea cu mandat şi sancţionarea martorilor care lipsesc sunt deopotrivă aplicabile experţilor.

Dacă expertul nu se înfăţişează, instanţa poate dispune înlocuirea lui.

Norme:

Sarcina efectuării expertizei fiscale de către consultanţii fiscali este obligatorie, neputând fi refuzată decât pentru motive întemeiate.

Refuzul expertului de a primi lucrarea, nedepunerea în termenul fixat sau refuzul de a da lămuririle cerute se sancţionează cu amendă judiciară.

Codul de procedură civilă:

Art. 207. — Dacă experţii pot să-şi dea de îndată părerea, vor fi ascultaţi chiar în şedinţă, iar părerea lor se va trece într-un proces-verbal, întocmit potrivit art. 198.

Art. 208. — Dacă pentru expertiză este nevoie de o lucrare la faţa locului, ea nu poate fi făcută decât după citarea părţilor prin carte poştală recomandată, cu dovadă de primire, arătând zilele şi orele când începe şi continuă lucrarea. Dovada de primire va fi alăturată lucrării expertului.

Părţile sunt obligate să dea expertului orice lămuriri în legătură cu obiectul lucrării.

Norme:

Consultantul fiscal poate efectua expertiza numai cu convocarea în scris a părţilor, transmisă cu confirmare de primire, în orice situaţie.

Consultantul fiscal va analiza tot materialul documentar aflat la dosarul cauzei, precum şi pe cel pus la dispoziţie de părţi care are legătură cu cauza aflată în litigiu.

În egală măsură, părţile aflate în proces sunt obligate să pună la dispoziţia consultantului fiscal, la solicitarea acestuia, toate înscrisurile pe care le deţin în legătură cu cauza în litigiu.

Dacă, după analiza întregului material documentar existent la dosarul cauzei şi pus la dispoziţie de către părţi, nu poate fi determinată mărimea bazei de impunere, consultantul fiscal va proceda la estimarea acesteia, după regulile utilizate de către organele fiscale.

Codul de procedură civilă:

Art. 209. — Expertul este dator să-şi depună lucrarea cu cel puţin 5 zile înainte de termenul fixat pentru judecată.

Norme:

Termenul de efectuare a expertizei curge între data numirii expertului/experţilor şi data fixată pentru depunerea raportului de expertiză la dosarul cauzei, potrivit încheierii de şedinţă comunicate, respectiv cu cel puţin 5 zile înaintea termenului de judecată fixat.

Dacă termenul fixat iniţial pentru depunerea raportului de expertiză fiscală este considerat de experţi neadecvat (prea scurt în raport cu numărul şi complexitatea obiectivelor, cu perioada de desfăşurare a evenimentelor, cu volumul documentelor care trebuie analizate), ei sunt îndreptăţiţi să solicite instanţei un termen corespunzător pentru efectuarea unei expertize fiscale de calitate.

Codul de procedură civilă:

Art. 210. — Când sunt mai mulţi experţi cu păreri deosebite lucrarea trebuie să cuprindă părerea motivată a fiecăruia.

Norme:

În cazul în care pentru efectuarea expertizei fiscale judiciare au fost desemnaţi mai mulţi experţi şi au păreri diferite, lucrarea trebuie să cuprindă opinia motivată a fiecăruia.

Opinia separată poate fi consemnată în cuprinsul aceluiaşi raport sau într-o anexă la acesta.

Indiferent de modul de prezentare a opiniei, experţii desemnaţi pentru întocmirea raportului de expertiză fiscală au obligaţia de a o fundamenta temeinic, cu indicarea tuturor motivelor de fapt şi de drept pe baza cărora îşi întemeiază concluziile.

Opinia separată a experţilor parte, cuprinsă în raportul de expertiză fiscală sau într-o anexă la acesta, nu va fi comunicată direct părţilor, ci va fi depusă la organul care a dispus efectuarea expertizei.

Codul de procedură civilă:

Art. 211. — Experţii sunt datori să se înfăţişeze înaintea instanţei spre a da lămuriri ori de câte ori li se va cere, caz în care au dreptul la despăgubiri, ce se vor stabili prin încheiere executorie.

Norme:

Lămuririle suplimentare constau în explicaţii cerute expertului asupra raportului de expertiză, referitoare la metodologia de elaborare a raportului, la expresiile utilizate de către expert în conţinutul raportului, metodele utilizate în timpul examinărilor, concluziile expertizei etc.

Lămuririle suplimentare nu schimbă obiectivul iniţial al expertizei.

Codul de procedură civilă:

Art. 212. — Dacă instanța nu este lămurită prin expertiza făcută, poate dispune întregirea expertizei sau o nouă expertiză.

Expertiza contrarie va trebui cerută motivat la primul termen după depunerea lucrării.

Norme:

Suplimentul de expertiză se efectuează, la cererea organului care a dispus expertiza, de regulă, de același expert care a participat la lucrările expertizei propriu-zise.

Instanța poate să dispună efectuarea unui supliment de expertiză care urmărește obiective suplimentare atunci când expertul a omis să răspundă, a dat răspunsuri incomplete ori dacă după efectuarea expertizei sunt necesare și alte lămuriri sau au apărut împrejurări care pot determina modificarea opiniei inițiale a expertului.

O altă expertiză sau expertiza contrarie poate fi încuviințată de instanță, la cererea motivată a părții nemulțumite sau din oficiu.

Codul de procedură civilă:

Art. 213. — Experții care vor cere sau vor primi mai mult decât plata statornicită se vor pedepsi pentru luare de mită.

La cererea experților, ținându-se seama de lucrare, instanța le va putea mări plata cuvenită prin încheiere executorie dată cu citarea părților.

Norme:

Raportul de expertiză fiscală însoțit de nota de evaluare a onorariului, împreună cu decontul cheltuielilor de transport, cazare, diurnă sau al altor cheltuieli necesare pentru efectuarea expertizei, va fi depus la organul care a dispus expertiza.

Onorariul definitiv în expertizele judiciare va fi stabilit de organul care a dispus efectuarea expertizei, în funcție de complexitatea lucrării și de volum.

Codul de procedură civilă:

Art. 214. — Dacă expertiza se face de o altă instanță prin delegație, numirea experților și statornicirea plății ce li se cuvine se va putea lăsa în sarcina acestei instanțe.

Procedura expertizei dispuse în cauze de natură penală este reglementată de Codul de procedură penală, din care prezentăm:

Codul de procedură penală:

Art. 116. — Când pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale cauzei, în vederea aflării adevărului, sunt necesare cunoștințele unui expert, organul de urmărire penală ori instanța de judecată dispune, la cerere sau din oficiu, efectuarea unei expertize.

Art. 118. — Expertiza se efectuează potrivit dispozițiilor din prezentul cod, afară de cazul când prin lege se dispune altfel. Dispozițiile art. 113 se aplică în mod corespunzător.

Expertul este numit de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată, cu excepția expertizei prevăzute în art. 119 alin. 2.

Fiecare dintre părți are dreptul să ceară ca un expert recomandat de ea să participe la efectuarea expertizei.

Norme:

Participarea expertului parte la efectuarea expertizei este obligatorie, acesta neavând opțiunea de a participa sau nu la efectuarea expertizei. Efectuarea expertizei în lipsa expertului parte poate fi considerată o încălcare a drepturilor procesuale

ale părților care poate determina refacerea expertizei, cu respectarea normelor de procedură în materie.

Codul de procedură penală:

Art. 120. — Organul de urmărire penală sau instanța de judecată, când dispune efectuarea unei expertize, fixează un termen la care sunt chemate părțile, precum și expertul, dacă acesta a fost desemnat de organul de urmărire penală sau de instanță.

La termenul fixat se aduce la cunoștință părților și expertului obiectul expertizei și întrebările la care expertul trebuie să răspundă și li se pune în vedere că au dreptul să facă observații cu privire la aceste întrebări și că pot cere modificarea sau completarea lor.

Părțile mai sunt încunoștințate că au dreptul să ceară numirea și a câte unui expert recomandat de fiecare dintre ele, care să participe la efectuarea expertizei.

După examinarea obiecțiilor și cererilor făcute de părți și expert, organul de urmărire penală sau instanța de judecată pune în vedere expertului termenul în care urmează a fi efectuată expertiza, încunoștințându-l totodată dacă la efectuarea acesteia urmează să participe părțile.

Norme:

În cauzele penale stabilirea obiectivelor se face în două etape:

1. încuviințarea probei, stabilirea obiectivelor de principiu, numirea expertului, fixarea unui termen în care se citează părțile și expertul numit și analiza sumară a dosarului de către expert;

2. punerea în discuția părților a obiectivelor de principiu fixate în prima fază și a expertului. În această etapă se va stabili și termenul în care expertul trebuie să efectueze expertiza și se vor completa obiectivele de principiu în raport cu cererile formulate de părți și de expert.

Codul de procedură penală:

Art. 121. — Expertul are dreptul să ia cunoștință de materialul dosarului necesar pentru efectuarea expertizei. În cursul urmăririi penale cercetarea dosarului se face cu încuviințarea organului de urmărire.

Expertul poate cere lămuriri organului de urmărire penală sau instanței de judecată cu privire la anumite fapte ori împrejurări ale cauzei.

Părțile, cu încuviințarea și în condițiile stabilite de organul de urmărire penală sau de instanța de judecată, pot da expertului explicațiile necesare.

Art. 122. — După efectuarea expertizei, expertul întocmește un raport scris.

Când sunt mai mulți experți se întocmește un singur raport de expertiză. Dacă sunt deosebiri de păreri, opiniile separate sunt consemnate în cuprinsul raportului sau într-o anexă.

Raportul de expertiză se depune la organul de urmărire penală sau la instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei.

Art. 123. — Raportul de expertiză cuprinde:

a) partea introductivă, în care se arată organul de urmărire penală sau instanța de judecată care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea acesteia, numele și prenumele expertului, data și locul unde a fost efectuată, data întocmirii raportului de expertiză, obiectul acesteia și întrebările la care expertul urma să răspundă, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată și dacă părțile care au participat la aceasta au dat explicații în cursul expertizei;

b) descrierea în amănunt a operațiilor de efectuare a expertizei, obiecțiile sau explicațiile părților, precum și

analiza acestor obiecții ori explicații în lumina celor constatate de expert;

c) concluziile, care cuprind răspunsurile la întrebările puse și părerea expertului asupra obiectului expertizei.

Art. 124. — Când organul de urmărire penală sau instanța de judecată constată, la cerere sau din oficiu, că expertiza nu este completă, dispune efectuarea unui supliment de expertiză fie de către același expert, fie de către altul.

De asemenea, când se socotește necesar, se cer expertului lămuriri suplimentare în scris ori se dispune chemarea lui spre a da explicații verbale asupra raportului de expertiză. În acest caz, ascultarea expertului se face potrivit dispozițiilor privitoare la ascultarea martorilor.

Lămuririle suplimentare în scris pot fi cerute și serviciului medico-legal, laboratorului de expertiză criminalistică ori institutului de specialitate care a efectuat expertiza.

Art. 125. — Dacă organul de urmărire penală sau instanța de judecată are îndoieli cu privire la exactitatea concluziilor raportului de expertiză, dispune efectuarea unei noi expertize.

Organizarea activității de expertiză tehnică judiciară este prevăzută în Ordonanța Guvernului nr. 2/2000, aprobată prin Legea nr. 156/2002, cu modificările și completările ulterioare, din care prezentăm o serie de reguli și proceduri ce trebuie avute în vedere de către consultanții fiscali în efectuarea expertizelor fiscale:

Ordonanța Guvernului nr. 2/2000:

Art. 17. — (1) Organul îndreptățit să dispună efectuarea expertizei judiciare numește expertul sau, după caz, specialistul, indică în scris, prin încheiere sau prin ordonanță, obiectul expertizei și întrebările la care trebuie să răspundă acesta, stabilește data depunerii raportului de expertiză, fixează onorariul provizoriu, avansul pentru cheltuielile de deplasare, atunci când este cazul, și comunică biroului local pentru expertize tehnice judiciare numele persoanei desemnate să efectueze expertiza.

(2) La termenul la care a avut loc numirea expertului, organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei înștiințează partea despre suma ce trebuie avansată pentru expertiza dispusă în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare și îi pune în vedere să plătească această sumă în termen de 5 zile de la înștiințare.

(3) Adresa privind numirea expertului se comunică biroului local pentru expertize tehnice judiciare și expertului tehnic judiciar, după efectuarea plății în condițiile alin. (2), și cuprinde următoarele:

- a) denumirea și datele de contact ale organului cu atribuții jurisdicționale care a dispus numirea;
- b) numărul și obiectul dosarului în care a fost dispusă efectuarea expertizei tehnice judiciare;
- c) numele sau, după caz, denumirea părților din dosar și datele de contact ale acestora: domiciliul sau, după caz, sediul acestora, precum și numărul de telefon, numărul de fax și adresa de e-mail, dacă acestea sunt cunoscute;
- d) numărul și data încheierii sau ordonanței prin care a fost numit expertul;
- e) obiectivele expertizei tehnice judiciare dispuse la care trebuie să răspundă expertul;
- f) termenul stabilit pentru depunerea raportului de expertiză;
- g) suma stabilită cu titlu de onorariu provizoriu;
- h) suma stabilită cu titlu de cheltuieli provizorii;
- i) mențiunea că sumele provizorii, stabilite cu titlu de onorariu provizoriu și cheltuieli provizorii, au fost plătite în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare.

(4) Plata sumei provizorii către expertul tehnic judiciar numit se va efectua prin intermediul biroului local pentru expertize tehnice judiciare, după depunerea raportului de expertiză la organul cu atribuții jurisdicționale care a dispus efectuarea expertizei.

Art. 18. — (1) Partea interesată are dreptul să solicite ca pe lângă expertul tehnic judiciar numit să mai participe la efectuarea expertizei, pe cheltuiala acesteia, și un expert tehnic judiciar sau un specialist, nominalizat de aceasta și încuviințat de organul judiciar care a dispus efectuarea expertizei, în calitate de consilier al părții, din categoria persoanelor prevăzute la art. 11—14.

(2) Expertul tehnic judiciar sau specialistul nominalizat de parte în condițiile alin. (1) trebuie să dețină aceeași specializare cu cea a expertului tehnic judiciar numit de organul judiciar pentru efectuarea expertizei. Dacă acest lucru nu este posibil, se va avea în vedere ca specializarea expertului tehnic judiciar care participă la efectuarea expertizei în calitate de consilier al părții să fie înrudită cu cea a expertului tehnic judiciar numit și să aparțină aceluiași domeniu.

(3) Onorariul expertului tehnic judiciar sau al specialistului care participă la efectuarea expertizei în condițiile alin. (1) este stabilit de parte și de expert, de comun acord, în temeiul raporturilor contractuale dintre aceștia, și este plătit acestuia de către partea care l-a nominalizat.

(4) Un exemplar original al documentului care face dovada relațiilor contractuale dintre parte și expertul tehnic judiciar sau specialistul care participă la efectuarea expertizei în condițiile prevăzute la alin. (1), precum și a sumelor datorate acestuia va fi depus la dosarul cauzei cu cel puțin 5 zile înainte de termenul stabilit pentru depunerea raportului de către expertul tehnic judiciar sau specialistul numit.

Art. 19. — În cazul în care pentru efectuarea expertizei dispuse expertul trebuie să se deplaseze în altă localitate decât cea în care domiciliază, acesta are dreptul la rambursarea cheltuielilor de transport, de cazare și la plata diurnei potrivit dispozițiilor care reglementează aceste drepturi pentru salariații din instituțiile publice.

Art. 20. — Suma stabilită drept onorariu provizoriu și avansul pentru cheltuielile de deplasare, atunci când este cazul, se depun, în termen de 5 zile de la numirea expertului, de partea la cererea căreia s-a încuviințat efectuarea expertizei, în contul special al biroului local pentru expertize judiciare tehnice și contabile, deschis în acest scop.

Art. 21. — Raportul de expertiză cuprinde:

- a) partea introductivă, în care se menționează organul care a dispus efectuarea expertizei, data la care s-a dispus depunerea acesteia, numele și prenumele expertului sau ale experților, specialitatea acestuia/acestora, data întocmirii și finalizării raportului de expertiză, obiectul acesteia și întrebările la care expertul sau experții urmează să răspundă, bibliografia pe baza căreia expertiza a fost efectuată și dacă părțile care au participat la aceasta au dat explicații în cursul lucrărilor la care au fost convocate;
- b) descrierea operațiunilor de efectuare a expertizei, obiecțiile sau explicațiile părților, precum și analiza acestor obiecții ori explicații pe baza celor constatate de expert sau de specialist;
- c) concluziile, care cuprind răspunsurile la întrebările puse și părerea expertului sau a specialistului asupra obiectului expertizei.

Art. 22. — (1) Raportul de expertiză sau suplimentul la raportul de expertiză, însoțit de nota de evaluare a

onorariului și, dacă este cazul, de decontul cheltuielilor de transport, cazare, diurnă sau al altor cheltuieli ocazionate de efectuarea expertizei și în strânsă legătură cu aceasta, se depune la organul cu atribuții juridictionale care a încuviințat expertiza.

(2) La termenul la care se pronunță asupra raportului de expertiză sau, după caz, asupra suplimentului la raport, depus de expertul tehnic judiciar numit, organul cu atribuții juridictionale care a dispus efectuarea expertizei se pronunță și asupra sumei definitive solicitate de către expert, înștiințând biroul local pentru expertize tehnice judiciare despre suma definitivă aprobată la plată expertului.

(3) La termenul prevăzut la alin. (2), organul cu atribuții juridictionale înștiințează partea despre suma rămasă de plată și pune în vedere acesteia să efectueze plata în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare în termen de 5 zile de la înștiințare.

Art. 22¹. — (1) Dacă expertul tehnic judiciar numit este înlocuit din motive imputabile acestuia, organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții juridictionale pot dispune, odată cu înlocuirea, și restituirea în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare, în tot sau în parte, în termen de 30 de zile, a sumelor primite pentru activitatea de expertiză tehnică judiciară efectuată în cauza respectivă.

(2) Nerestituirea sumelor în termenul stabilit în contul biroului local pentru expertize tehnice judiciare constituie abatere disciplinară.

Art. 23. — (1) Onorariul definitiv pentru expertiza tehnică judiciară se stabilește de organul care a dispus efectuarea expertizei, în funcție de complexitatea lucrării, de volumul de lucru depus și de gradul profesional ori științific al expertului sau al specialistului.

(2) Plata onorariului și a cheltuielilor solicitate prin decont, convenite expertului tehnic judiciar numit de către organele de urmărire penală, instanțele judecătorești sau alte organe cu atribuții juridictionale în condițiile art. 17, pentru efectuarea expertizei, se efectuează numai prin biroul local pentru expertize tehnice judiciare.

Art. 24. — (1) Dispozițiile art. 15—23 se aplică și în cazul expertizei contabile judiciare.

(2) Expertizele contabile judiciare pot fi efectuate numai de experți contabili atestați în condițiile legii.

Reglementarea profesională a activității de expertiză fiscală este conținută de Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 5/2007 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, de Hotărârea Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2007 pentru aprobarea Codului privind Conduita etică și profesională în domeniul consultanței fiscale și de prezentele norme profesionale.

Principiile de desfășurare a activității de consultanță fiscală sunt:

Integritatea

Consultantul fiscal trebuie să fie corect, cinstit și incoruptibil în desfășurarea activității de consultant fiscal, fără a se implica în acțiuni care nu au un interes legitim.

Independența

Independența presupune exprimarea unei opinii fără a fi afectată de influențe care pot compromite raționamentul profesional.

Evitarea evenimentelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative, încât o terță parte rațională și informată, cunoscând toate informațiile relevante, inclusiv metodele de siguranță aplicate, ar putea concluziona că integritatea,

obiectivitatea sau scepticismul profesional al unui consultant fiscal au fost compromise.

Obiectivitate

Un consultant fiscal trebuie să fie corect și nu trebuie să îngăduie ca obiectivitatea să îi fie afectată de prejudecăți, conflicte de interese sau influențe externe.

Activitatea consultantului fiscal trebuie să se bazeze pe obiectivitate neafectată de alte interese, de orice natură.

Confidențialitate

Consultantul fiscal este obligat să păstreze secretul în legătură cu informațiile, faptele și documentele probante despre care ia cunoștință și pe care le deține ca urmare a exercitării atribuțiilor de consultanță fiscală, fiindu-i interzisă cu desăvârșire utilizarea acestora în interesul propriu ori în interesul unui terț. Consultantul fiscal trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite pe parcursul derulării serviciilor profesionale și nu trebuie să folosească sau să dezvăluie nicio astfel de informație fără o autorizare corespunzătoare și punctuală, cu excepția situațiilor în care există un drept sau o obligație legală ori profesională care impune dezvăluirea acelor informații.

Competența profesională

Competența profesională constă în ansamblul abilităților și capacităților necesare pentru a analiza și rezolva, în concordanță cu dispozițiile legale în materie, problemele fiscale care îi sunt încredințate, făcând o evaluare estimativă a eventualelor riscuri juridice și fiscale generate de soluțiile adoptate.

Competența profesională reprezintă capacitatea consultantului fiscal de a acorda, în baza unor cunoștințe temeinice, teoretice și practice privind legislația fiscală servicii profesionale privind asistența pe probleme fiscale, instruire și perfecționare în domeniul fiscal și reprezentare în fața autorităților fiscale și judiciare.

Neutralitatea

În scopul îndeplinirii activității de consultanță fiscală în mod imparțial, consultantul fiscal trebuie să acționeze echidistant și independent față de orice influențe de natură politică, rasială, de naționalitate etc.

Atitudinea în profesie

Consultantul fiscal, în desfășurarea activității, trebuie să fie conștient că prin serviciile sale are o responsabilitate atât față de client, cât și în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor legale și, ca urmare, nu va putea să își asume în exercitarea profesiei riscuri ce pot aduce atingere imaginii proprii, profesiei, Camerei Consultanților Fiscali și clienților sau care pot antrena răspunderea sa materială, contravențională sau penală.

CAPITOLUL II

Efectuarea expertizei fiscale judiciare

1. Acceptarea expertizei fiscale judiciare

Expertizele fiscale judiciare pot fi dispuse numai de organele îndreptățite de lege pentru administrarea probei cu expertiză judiciară.

Expertizele fiscale dispuse de instanțele civile sunt consemnate în încheierea de ședință din care rezultă:

- numele expertului/expertilor;
- obiectivele (întrebările) la care trebuie să răspundă expertul sau experții numiți, formulate de instanță;
- termenul până la care se va efectua expertiza;
- onorariul expertului sau al experților numiți pentru efectuarea expertizei.

Expertizele fiscale dispuse în cauze penale se efectuează potrivit Codului de procedură penală în condițiile procedurale și legale specifice.

Când efectuarea expertizei fiscale judiciare este supusă altor reglementări procedurale speciale, consultantul fiscal numit în

calitate de expert se va conforma acelor reglementări procedurale privind dispunerea expertizelor și numirea experților.

Solicitarea adresată consultantului fiscal cu privire la efectuarea unei expertize judiciare nu poate fi refuzată decât din motive temeinice.

În acceptarea efectuării unei expertize fiscale, consultantții fiscali trebuie să țină cont de posibilitatea de a-și îndeplini misiunea, în condițiile respectării regulilor de independență, competență și incompatibilitate.

Calitatea de expert este, potrivit legii, incompatibilă cu aceea de martor în aceeași cauză, calitatea de martor având întâietate.

Consultantul fiscal care se află într-o situație de incompatibilitate este obligat să se abțină de la lucrările expertizei; în acest sens acesta va declara președintelui instanței de judecată sau procurorului care supraveghează cercetarea motivul abținerii sale.

În situația în care consultantul fiscal nu face declarația de abținere de la lucrările expertizei, acesta poate fi recuzat de către părți, în cursul urmăririi penale sau al judecării cauzei, după ce s-a ivit motivul de recuzare.

2. Programarea lucrărilor

În cadrul acestei etape este necesară elaborarea unui program de lucru, avându-se în vedere angajarea unor termene fixe la care raportul va fi predat solicitanților.

Programul de lucru pentru efectuarea expertizei fiscale trebuie să cuprindă un buget de timp care va sta la baza întocmirii notei de evaluare pe baza căreia se va stabili onorariul.

Elaborarea programului de lucru este la latitudinea fiecărui consultant fiscal.

Programul de lucru face parte din dosarul de lucru al consultantului fiscal. În cazul expertizelor fiscale judiciare consultantii fiscali nu pot delega efectuarea lucrărilor pentru care au fost numiți prin actul procedural (încheiere de ședință sau ordonanță), fiind obligați să își îndeplinească mandatul în mod personal.

În cazul expertizelor fiscale extrajudiciare consultantul fiscal poate delega executarea unor lucrări diverșilor colaboratori, fără a fi exonerat de răspunderea finală ce îi revine asupra conținutului și calității raportului de expertiză fiscală.

Onorariul se va stabili în baza unei note de evaluare, în raport cu complexitatea lucrării și timpul alocat pentru efectuarea expertizei.

3. Documentarea expertizei fiscale judiciare și extrajudiciare

Materialul documentar pe care trebuie să îl studieze consultantul fiscal cuprinde, orientativ:

- documentele de la dosarul cauzei;
- actele normative care reglementează cauza aflată în soluționare la instanța care a dispus expertiza;
- în materia actelor normative de drept comunitar și variantele originale ale acestor directive și regulamente etc.;
- jurisprudența Curții de Justiție Europene;
- doctrina și jurisprudența română și străină relevantă;
- documentele justificative și orice alte probe aflate în posesia părților sau a terților implicate în proces ori a terțelor persoane;
- orice acte de control/verificare întocmite de către organe abilitate;
- rapoarte de expertiză efectuate în cauză;
- orice alte documente necesare în fundamentarea și întocmirea raportului de expertiză, solicitate de fiecare consultant fiscal în raport cu necesitatea lămuririi unor aspecte legate de situația de fapt și împrejurările cauzei.

În cazul expertizelor fiscale judiciare dispuse în cadrul dosarelor penale, materialul documentar analizat este cel de la dosarul cauzei, orice explicații suplimentare solicitate de către

consultanți putând fi obținute numai cu încuviințarea organelor de urmărire penală sau a instanței de judecată.

Dacă obiectivele la care trebuie să răspundă consultantul fiscal nu sunt clar stabilite, acesta poate să solicite fie reformularea acestora, fie detalierea lor până la primul termen ulterior desemnării sale.

În fundamentarea concluziilor și pentru motivarea opiniilor, consultantul fiscal este abilitat să ceară părților interesate în expertiză explicații suplimentare.

Consultantul fiscal va investiga acuratețea și integralitatea datelor furnizate de părți, eventualele neconcordanțe ale acestora cu situație de fapt și va face precizări în cadrul raportului de expertiză cu privire la acestea.

În situația în care consultantul fiscal va considera necesar pentru fundamentarea opiniei va lua măsuri de extindere a investigațiilor, de solicitare a altor materiale documentare, situație pe care o va prezenta celor în drept, cu solicitarea unui nou termen de depunere a raportului de expertiză, dacă este cazul.

Nu este obligatoriu ca materialul documentar să fie prezentat în copie ca anexă la raportul de expertiză, dar trebuie păstrat la dosarul de lucru al acesteia, în vederea susținerii opiniei în fața organelor în drept și, după caz, a controlului de calitate efectuat de Direcția de monitorizare, control și competență profesională a Camerei Consultanților Fiscali.

Consultantul fiscal are obligația întocmirii unui dosar de lucru pentru fiecare expertiză fiscală la care a participat.

Dosarul de lucru al consultantului fiscal va trebui să cuprindă, după caz:

- a) încheierea de ședință a instanței, ordonanța organelor de cercetare penală sau contractul pentru efectuarea expertizelor fiscale extrajudiciare;
- b) raportul de expertiză fiscală, care reprezintă îndeplinirea obligației pentru care a fost numit de către organele în drept sau solicitat, în cazul expertizei fiscale extrajudiciare;
- c) corespondența, răspunsurile la întrebările suplimentare sau suplimentele de expertiză fiscală, solicitate de organele în drept, care au dispus expertiza;
- d) eventualele note personale ale consultantilor fiscali, necesare pentru redactarea raportului de expertiză, pentru fundamentarea bugetului de timp și pentru decontarea lucrării de către beneficiari;
- e) programul de lucru, nota de evaluare a onorariului, documentele privind decontarea lucrării.

Este necesar ca fiecare consultant fiscal să dețină un registru al dosarelor întocmite pentru fiecare expertiză fiscală, pentru a fi identificate mai ușor, inclusiv în cazul unui control privind auditul de calitate al cabinetelor și societăților de consultanță fiscală efectuat de Direcția de monitorizare, control și competență profesională a Camerei Consultanților Fiscali.

4. Examinarea materialului documentar

În această etapă de lucru intervine raționamentul profesional al consultantului fiscal în formularea opiniei și elaborarea răspunsului la obiectivele expertizei.

Materialul documentar existent trebuie analizat în totalitate, coroborat cu actele normative care reglementează fiecare situație supusă analizei.

Din punct de vedere procedural expertiza presupune:

- a) examinarea materialului documentar aflat la dosarul cauzei:

Această activitate se va desfășura la sediul organului care a dispus expertiza.

Materialul documentar aflat la dosarul cauzei poate fi insuficient, situație în care consultantul fiscal poate să solicite, motivat, organului în drept completarea acestuia.

Dacă la dosarul cauzei se află înscrisuri considerate semnificative în fundamentarea opiniei, consultantul fiscal poate

solicita, în scris și motivat, instanței eliberarea de copii ale acestor documente;

b) examinarea documentelor, a oricăror înscrisuri sau altor probe aflate în posesia părților sau a terțelor persoane:

Atunci când pentru a răspunde obiectivelor fixate consultantul fiscal apreciază că materialul documentar aflat la dosarul cauzei nu este suficient, acesta va examina toate înscrisurile, evidențele, documentele justificative și orice alte probe necesare în stabilirea adevărului, aflate în posesia părților sau a terțelor persoane.

Pentru expertiza la fața locului consultantul fiscal este dator să comunice părților aflate în proces data la care încep lucrările expertizei fiscale.

Comunicarea se va face în scris și se va trimite părților prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, confirmare care va fi atașată raportului de expertiză.

Această procedură de citare a părților este o garanție a dreptului de apărare al acestora.

Cerința legală de citare a părților nu este considerată îndeplinită dacă aceasta nu s-a produs într-un termen de 5—7 zile înainte începerii lucrărilor, în care părțile să ia cunoștință de data și locul convocării.

Expertiza fiscală efectuată fără citarea părților este considerată nulă. Nulitatea ce decurge din necitarea părților poate fi invocată de partea afectată la primul termen după depunerea raportului de expertiză, în apel sau în recurs.

Consecința constatării inulității raportului de expertiză judiciară este refacerea expertizei cu citarea părților.

Consultantul fiscal va analiza realitatea economică și legalitatea actelor puse la dispoziție de părți, valoarea lor formală și de fond, în vederea constatării capacității acestora de a contribui la determinarea cât mai exactă a drepturilor și obligațiilor care fac obiectul dosarului în care s-a dispus efectuarea expertizei fiscale.

Dacă obiectivele la care trebuie să răspundă expertiza vizează constatările consemnate în acte de control fiscal sau de altă natură, efectuate de organele abilitate, consultantul fiscal trebuie să examineze actele respective cel puțin sub aspectul conținutului și întinderii controlului, dar și al modului de stabilire a răspunderii persoanelor implicate.

În situația în care în cauză s-au efectuat mai multe acțiuni de control având același obiect, la care s-au formulat concluzii diferite, consultantul fiscal va analiza fiecare act de control pentru a arăta, în măsura în care se poate stabili, care au fost cauzele care au condus la concluzii diferite și poziția sa față de aceste concluzii.

Dacă în demersul său consultantul fiscal ajunge la concluzii fundamentate diferite de cele ale organului de control, este abilitat să ia contact cu acesta pentru a-și elucida toate aspectele pe care le implică efectuarea unei lucrări de calitate.

Atunci când în aceeași cauză există expertize fiscale anterioare cu obiective similare, consultantul fiscal va analiza dacă acestea au respectat normele legale în vigoare, dacă au fost efectuate constatări în concordanță cu prevederile legale în materie sau dacă au fost delimitate just perioadele în care s-au desfășurat faptele și răspunderea persoanelor implicate. Consultantul fiscal nu poate face aprecieri asupra activității altor colegi și nu își va fundamenta opinia în funcție de opiniile formulate anterior;

c) analiza explicațiilor părților sau ale martorilor audiați de organele judiciare care au dispus efectuarea expertizei; această analiză are menirea de a stabili coerența și concordanța explicațiilor părților sau terților, date consultantului fiscal pe perioada efectuării expertizei.

Părțile sunt obligate să dea consultantului fiscal orice lămuriri în legătură cu obiectul lucrării.

Împiedicarea expertului de a efectua lucrările dispuse de instanță poate fi înlăturată prin mijloace procedurale, cum ar fi: dispunerea prin încheiere de ședință ca părțile să permită accesul consultantului fiscal și să își dea tot concursul în efectuarea lucrărilor, solicitarea concursului autorităților publice locale sau chiar participarea completului la efectuarea expertizei.

În ipoteza în care părțile fac declarații proprii în vederea clarificării situațiilor cuprinse în obiectivele expertizei, consultantul fiscal face în conținutul raportului mențiuni cu privire la aceste declarații, dar nu își fundamentează opinia potrivit acestora decât în măsura în care sunt susținute de documente justificative, alte mijloace de probă și de acte normative ce reglementează domeniul expertizat sau se coroborează cu alte indicii;

d) formularea opiniei consultantului fiscal:

Expertiza fiscală, indiferent dacă intră în sfera de interes a procedurilor judiciare sau servește ca mijloc de consultanță în luarea unor decizii de către utilizatorii ei, reprezintă activitatea specializată pe care o desfășoară un profesionist pentru clarificarea unor aspecte de natură fiscală care i-au fost solicitate consultantului fiscal.

Concluziile consultantului fiscal nu sunt obligatorii pentru organele judiciare.

Opiniile și concluziile consultantului fiscal trebuie întotdeauna formulate cu precizarea temeiului legal pe care acestea se bazează.

Totodată, concluziile consultantului fiscal vor fi coroborate și cu celelalte probe administrate în dosarul cauzei.

5. Redactarea raportului de expertiză

Lucrările și concluziile expertizei se consemnează într-un raport scris, care trebuie să cuprindă următoarele capitole:

I. Introducere

II. Desfășurarea expertizei fiscale

III. Concluzii

1. Introducere

Acest capitol trebuie să cuprindă câte un paragraf separat, din care să rezulte următoarele informații:

- identificarea consultantilor fiscali autorizați în efectuarea expertizei fiscale, care va cuprinde:

- numele și prenumele consultantului/consultanților fiscal/fiscali;

- domiciliul acestuia/acestora;

- numărul carnetului de consultant fiscal și poziția din Tabelul Camerei Consultanților Fiscali;

- identificarea organului care a dispus efectuarea expertizei sau a clientului care a solicitat efectuarea expertizei.

În acest paragraf se menționează:

- a) în cazul expertizelor fiscale judiciare — actul prin care s-a dispus numirea consultantului/consultanților fiscal/fiscali, respectiv încheierea de ședință a instanței sau ordonanța organelor de cercetare penală, ce conține data acestuia, denumirea și calitatea procesuală a părților, domiciliul sau sediul social al acestora, numărul și anul dosarului și natura acestuia (civil sau penal);

- b) în cazul expertizelor fiscale extrajudiciare — denumirea/numele clientului, domiciliul sau sediul social al acestuia, numărul și data contractului în baza căruia se efectuează expertiza fiscală;

- identificarea împrejurărilor și circumstanțelor în care a fost contractată expertiza;

- identificarea obiectivului/obiectivelor expertizei fiscale;

- În cazul expertizelor fiscale judiciare obiectivele se preiau așa cum au fost dispuse de organul judiciar. În cazul expertizelor fiscale extrajudiciare obiectivele sunt cele prevăzute în contract;

- perioada și locul de desfășurare a expertizei;

— materialul documentar și probatoriu care a stat la baza întocmirii raportului de expertiză;

— identificarea datei până la care trebuie depus raportul de expertiză fiscală și eventualele prelungiri față de termenul inițial;

— menționarea expertizelor fiscale care s-au mai efectuat și dacă au avut aceleași obiective, dacă s-au analizat lucrările altor experți (fiscali, contabili, tehnici etc.).

II. Desfășurarea expertizei fiscale

Raportul de expertiză fiscală trebuie să trateze distinct fiecare obiectiv al expertizei fiscale, în care se va realiza o prezentare detaliată atât a materialului probator și a raționamentelor utilizate de consultantul fiscal, a surselor de informații, cât și a eventualelor obiecții, explicații sau declarații ale părților.

Pentru fiecare obiectiv consultantul fiscal va încheia cu un paragraf distinct, în care va prezenta răspunsul său motivat și fundamentat, bazat pe acte și fapte, și cu descrierea detaliată a reglementărilor legale aplicabile.

Răspunsul consultantului fiscal trebuie să fie redactat într-o manieră sistematizată, precisă și obiectivă, fără a se face aprecieri cu privire la calitatea documentelor expertizate, a altor expertize fiscale efectuate în cauză sau a actelor de control și nici la încadrarea juridică a faptelor.

Dacă răspunsul la obiectivul solicitat necesită calcule economice, acestea pot fi prezentate fie în conținutul acestui capitol, fie separat, în anexe, parte integrantă a raportului.

Consultantului fiscal îi este interzisă formularea de aprecieri în afara obiectivelor expertizei.

În formularea răspunsului la obiectivele expertizei consultantul fiscal trebuie să fie suficient de explicit, să utilizeze un limbaj accesibil, așa încât să nu fie necesare lămuriri suplimentare pentru niciuna dintre părți ori pentru organele judiciare care au dispus expertiza.

III. Concluzii

Raportul de expertiză fiscală trebuie să cuprindă câte un paragraf distinct cu concluzii la fiecare obiectiv, astfel cum au fost formulate în capitolul precedent.

Nu pot fi prezentate concluzii diferite de cele formulate în cap. II sau exprimate de așa manieră încât să creeze confuzie între datele menționate în cele două capitole.

Raportul de expertiză fiscală se semnează și se parafează de autorul său pe fiecare pagină, inclusiv anexele.

Dacă la lucrările expertizei fiscale au participat mai mulți consultanți fiscali care au opinii diferite, atunci fiecare dintre aceștia își va prezenta opinia separat, fie în conținutul raportului de expertiză fiscală (paragraf distinct la fiecare obiectiv), fie printr-o anexă la raportul de expertiză fiscală.

6. Obiecțiile la raportul de expertiză

În situația în care există neînțelegeri, omisiuni ori interpretări ale concluziilor consultantului fiscal, formulate prin raportul de expertiză fiscală, părțile pot face obiecții la raportul de expertiză fiscală.

În acest caz, consultantul fiscal este obligat să răspundă obiecțiilor formulate, cu reluarea fundamentării răspunsurilor prezentate în cuprinsul raportului de expertiză fiscală, cu explicații suplimentare sau detalierea acestora, până la termenul stabilit pentru aceasta.

În situația în care obiecțiile formulate sunt în afara obiectivelor încuviințate la întocmirea raportului de expertiză, consultantul fiscal va explica acest lucru în răspunsul la obiecții.

Răspunsul la obiecții se păstrează împreună cu raportul de expertiză la dosarul de lucru al consultantului fiscal, acesta fiind supus controlului calității efectuat de Direcția de monitorizare, control și competență profesională a Camerei Consultanților Fiscali.

Răspunsul la obiecții va fi prezentat cu respectarea aceluiași proceduri ca și în cazul Raportului de expertiză fiscală inițial.

7. Suplimentul la raportul de expertiză

Când părțile implicate ori organul judiciar competent consideră că raportul de expertiză nu clarifică în totalitate aspectele aflate în litigiu, pot solicita supliment de expertiză fiscală, cu prezentarea/precizarea noilor obiective.

Suplimentul de expertiză poate fi efectuat de același expert sau de altul, numit sau ales pentru aceasta.

Efectuarea expertizei suplimentare se supune aceluiași reguli ca și expertiza fiscală inițială.

8. Lămuriri suplimentare

Lămuririle suplimentare constau în explicații cerute consultantului fiscal asupra raportului de expertiză, referitoare la metodologia de elaborare a raportului, expresiile utilizate de către acesta în conținutul raportului, metodele utilizate în timpul examinărilor etc.

Lămuririle suplimentare nu schimbă obiectivele inițiale ale expertizei.

CAPITOLUL III

Dispoziții finale

În exercitarea profesiei lor, consultanții fiscali trebuie să fie independenți față de părțile interesate în expertiză, să își desfășoare activitatea în condiții de integritate și obiectivitate.

Ca membri ai Camerei Consultanților Fiscali, toți consultanții fiscali se vor supune regulilor privind programul de pregătire profesională continuă în vederea asigurării unui grad ridicat de pregătire și competență profesională.

În cazul expertizelor fiscale judiciare, raportul de expertiză are caracter de probă științifică și, ca urmare, va trebui să asigure o documentare și o fundamentare științifice.

Consultanții fiscali au obligația să respecte secretul și caracterul confidențial al informațiilor la care au avut acces, în cadrul contactelor lor cu părțile implicate în actul de justiție sau, după caz, în cazul contractelor de consultanță în proceduri extrajudiciare.

Expertizele fiscale trebuie efectuate în mod responsabil. În cazul celor extrajudiciare este obligatorie realizarea lor numai pe bază de contract încheiat între consultant și client.

În legătură cu termenul în care se solicită efectuarea expertizei fiscale, precum și cu onorariul stabilit de către instanță, în cazul în care sunt insuficiente, consultanții fiscali sunt îndreptățiți să solicite majorarea lor la un nivel la care să nu fie afectată calitatea expertizei fiscale. În cazul expertizelor judiciare majorarea onorariilor se face de către organul în drept care a dispus efectuarea expertizei fiscale, pe baza deontului depus de către consultantul fiscal. În cazul expertizelor fiscale extrajudiciare majorarea onorariului se face prin act adițional la contractul inițial.

Nerespectarea de către consultanții fiscali a normelor și procedurilor privind efectuarea expertizei fiscale constituie abatere disciplinară și atrage aplicarea sancțiunilor prevăzute de Codul privind conduita etică și profesională în domeniul consultanței fiscale.